



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Karin Persson

SOU 2013:62
*- En eventuell lösning på förbudet mot
dubbelbestraffning i fråga om skattebrott och
skattetillägg?*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sverker Jönsson

Termin: HT 13

Innehåll

| | |
|--|-----------|
| SUMMARY | 1 |
| SAMMANFATTNING | 2 |
| FÖRKORTNINGAR | 3 |
| 1 INLEDNING | 4 |
| 1.1 Bakgrund | 4 |
| 1.2 Forskningsläge | 5 |
| 1.3 Syfte och problemställningar | 5 |
| 1.4 Metod och material | 5 |
| 1.5 Avgränsningar och disposition | 6 |
| 2 GÄLLANDE RÄTT | 8 |
| 2.1 Svensk rätt | 8 |
| 2.1.1 Skattetillägg | 8 |
| 2.1.2 Skattebrott | 9 |
| 2.2 Europakonventionen och EU:s rättighetstadga | 11 |
| 2.3 HD B 4946-12 | 14 |
| 3 SOU 2013:62 | 16 |
| 3.1 Bakgrund | 16 |
| 3.2 Det allmänna väljer väg | 16 |
| 3.3 Ett gemensamt förfarande | 19 |
| 3.3.1 Lägga ihop förfarandet i allmän domstol | 20 |
| 3.3.2 Lägga ihop förfarandet förvaltningsdomstol | 22 |
| 3.4 Vilka lösningar har förslaget på problemet? | 23 |
| 3.4.1 Det allmänna väljer väg | 23 |
| 3.4.2 Ett förfarande i en domstol | 24 |
| 3.4.3 Två sanktioner i en domstol | 25 |
| 3.4.4 Brottsanmälan, från Skatteverket till åklagaren. | 26 |
| 4 KRITIK | 28 |
| 4.1 Skatteverket | 28 |
| 4.2 Stockholms Universitet | 29 |

| | |
|--|-----------|
| 4.3 JO | 29 |
| 5 ANALYS | 31 |
| KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING | 35 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 37 |

Summary

In the fall of 2013 a report was presented, SOU 2013:62, in order to address the problems by the Swedish legislation on the prohibition of the principle ne bis in idem under article 4, Protocol seven ECHR and Article 50 of the EU Charter. The Court and the European Court earlier announced that the Swedish system regarding tax surcharges and criminal sanctions for tax offences, not been consistent with these provisions.

The Committee presented a suggestion on dealings for a new legislation, to deal with this problem in the best way. One was to bring together the two procedures into a single procedure in court, where the issues of guilt for tax surcharges and tax crime was settled together. Another proposal discussed was the proposal to introduce a system where the authorities decided if the issue would be a matter of tax crime and then brought by the prosecutor. If not, the issue would stop at the tax surcharges so the individual only paid tax penalties for submitting false information.

To introduce a new common procedure, I do not believe this will make the tax process more effective. This is because the processing of tax will be extended. The issue of legal certainty will be a problem. It will seem difficult for individuals to understand which rules to be applied in the process, if a new legislation on the procedure would be introduced. I believe that the system when the authorities decided the issue is a more advantageous process, if we look at the efficiency of the system and the rule of law. This system then means that only those cases that are targets for tax crime admitted to the court and the cases relating to tax offenses only decided by the Tax Authority. This would lead to a more fragmented process between various agencies and the risk that individual became sentenced twice would cease.

Sammanfattning

Under hösten presenterades en utredning, SOU 2013:62, för att komma åt de problem som Sverige har gällande förbudet mot dubbelbestraffning enligt 4 artikeln, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen och artikel 50 i EU:s stadga. Detta för att EU-domstolen och Europadomstolen tidigare meddelat att Sveriges system angående skattetillägg och skattebrott inte varit förenligt med dessa bestämmelser.

Utredningen presenterade olika förslag på tillvägagångsätt, för att komma åt detta problem på bästa sätt. Den ena var att samla de två förfarandena i ett gemensamt förfarande i domstol, där frågorna kring skuldfrågan för skattebrott och skattetillägg avgjordes samtidigt. Ett annat förslag som diskuterades var förslaget om att införa ett system där myndigheterna avgjorde om detta skulle bli en fråga om skattebrott och då föras av åklagaren eller om ärendet skulle stanna vid att Skatteverket ålagde den enskilda att endast betala skattetillägg för lämnandet av en oriktig uppgift.

Införandet av ett nytt gemensamt förfarande, tror jag inte kommer att effektivisera skatteprocessen. Detta för att handläggningen av skattetillägg kommer att förlängas. Även frågan om rättssäkerheten kommer att bli ett problem. Det kommer att framstå som komplicerat för enskilda att förstå vilka regler som ska tillämpas i processen, om en ny lag om förfarandet införs. Jag tror att systemet med att det allmänna väljer väg är ett mer fördelaktigt förfarande, om man ser till effektiviteten i systemet och rättssäkerheten. Detta system innebär då att endast de ärenden som är mål för skattebrott tas upp till domstol och de mål som rör endast skattebrott beslutas av Skatteverket. Det skulle leda till en mer uppdelad process mellan olika myndigheter och risken att enskilda blir två gånger skulle upphöra.

Förkortningar

| | |
|-----|---|
| BrB | Brottsbalken (SFS 1962:700) |
| FEU | Fördraget om Europeiska Unionen |
| FPL | Förvaltningsprocesslagen (SFS 1971:291) |
| HD | Högsta Domstolen |
| HFD | Högsta Förvaltningsdomstolen |
| RB | Rättegångsbalken (SFS 1942:740) |
| SBL | Skattebrottslagen (SFS 1971:69) |
| SFL | Skatteförfarandelagen (SFS 2011:1 244) |
| SOU | Statens offentliga utredningar |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Under senare tid har frågan om förbudet om dubbelbestraffning uppkommit på allvar i svensk rätt. Detta rörande frågan om att personer kan bli straffade för skattebrott och samtidigt ha ålagts ett skattetillägg för lämnande av oriktig uppgift eller utebliven uppgift. Genom HD:s plenimål sommaren 2013¹, har rättsläget förändrats märkvärt för att anpassas till Europadomstolens praxis rörande artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen), angående förbudet mot dubbelbestraffning.

Under våren 2012 tillsattes en utredning för att granska dagens lagsystem, angående skattetillägg och skattebrott. Detta för att granska hur systemet ställer sig till Europakonventionen ur ett rättssäkerhetsperspektiv.² Denna utredning har undersökt olika tillvägagångsätt för att ändra den svenska lagstiftningen, i syfte att stärka rättsäkerheten men att samtidigt kunna behålla effektiviteten i den kontroll som utförs av Skatteverket. Detta för att införa ett nytt system, där skattetillägg och skattebrott är förenlig mer Europakonventionens bestämmelser.³

Denna uppsats kommer att behandla dessa problem som detta har orsakat och diskutera om dessa förslag är hållbara på längre sikt, samt om förslagen som presenteras i SOU 2013:62 kommer åt de problem som det svenska systemet har i dagsläget. Detta då dagens system strider mot Europakonventionen, i frågan om förbudet om dubbelbestraffning.

¹ HD B 4946-12.

² SOU 2013:62, *Förbudet mot dubbla förfaranden- och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*, sida 99.

³ SOU 2013:62, sida 99.

1.2 Forskningsläge

Det har riktats stark kritik mot dagens system och detta är ett problem som har diskuterats i litteraturen. Detta berör frågan om att det svenska systemet inte är förenligt med Europakonventionen och inte detta nya förslag som presenterats. Detta beror på att SOU 2013:62 presenterades i september 2013. Av forskningsläget att döma, har därför författaren fått använda sig egna resonemang kring förslaget och inhämta information från andra rättsområden. Stor del ligger i detta, att remissvar för SOU 2013:62 precis inkommit i skrivande stund. Därför har vissa remissvar använts vid diskussion av utredningen.

1.3 Syfte och problemställningar

Syftet med denna uppsats, är att utreda vad det nya förslaget, som presenterats i SOU 2013:62 innebär. Men även om detta kommer att tillgodose de förpliktelser som Sverige har enligt Europakonventionen angående förbudet mot dubbelbestraffning.

- Kommer Sveriges förpliktelser enligt Europakonventionen angående förbudet mot dubbelbestraffning att tillgodoses med det nya förslaget?
- Kommer det nya förslagna systemet effektivisera skatteprocessen?
- Kommer rättsäkerheten att upprätthållas i det förslagna systemet? Detta om rättstillämpningen kommer att vara förutsebar för den enskilde.⁴

1.4 Metod och material

Jag har använt mig, till störst del av de förslaget som presenterats i SOU 2013:62(nedan kallad utredningen). Detta har varit utgångspunkten i

⁴ Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, fjärde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010, sida 137. Rättssäkerhetsprincipen innebär att rättstillämpningen måste vara förutsebar för den enskilde.

uppsatsen och vägledande för arbetet. Utöver detta har närliggande förarbeten används, men även litteraturen för att undersöka hur dessa problem har diskuterats. Då det inte finns några mängder material skrivna om detta nya förslag, då detta är relativt nytt, har det funnits en naturlig utgångspunkt i förslaget. För att kunna diskutera förslaget, har därför källor och principer från andra rättsområden behövts användas. En utgångspunkt har varit att undersöka några av de remissvar som inkommit till SOU 2013:62.

Utgångspunkten för arbetet har varit den rättsvetenskapliga metoden⁵, genom att undersöka lagtext, förarbeten, praxis och till sist doktrinen. I analysen har jag fått använda mig av en metod som går ut på att analysera förslaget med hjälp av olika juridiska principer. Dessa är principen om rättsäkerheten och effektivitet. Även en skattepolitisk aspekt, där intresseprincipen⁶ är nödvändig för att diskutera syftet med skattetillägg och skattebrott. För denna undersökning har jag använt mig av ett kritiskt perspektiv.

1.5 Avgränsningar och disposition

För denna uppsats har avgränsningar gjorts mot de frågor som tas upp i SOU 2013:62 rörande tullfrågor. Syftet med uppsatsen är att utreda det nya förslaget mot bakgrund till skattetillägg och skattebrott. Någon djupgående redovisning av processrätt har heller inte redovisats, om detta inte har berört frågor om skattetillägg och skattebrott. Gällande svensk gällande rätt och internationell rätt, har av platsbegränsning endast tagits upp i de delar som har direkt koppling till frågan om förbudet mot dubbelbestraffning gällande skattetillägg och skattebrott.

Uppsatsens disposition är uppbyggd så att uppsatsen inleda med en redogörelse angående den svenska rätten gällande skattetillägg och

⁵ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2008, sida 39.

⁶ Mattsson, Nils, *Skattepolitik*, femte upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 1996, sida 30.

skattebrott, men även Europakonventionens regler gällande förbudet mot dubbelbestraffning. Vidare presenteras förslaget enligt SOU 2013:62 och övervägande denna har om förslagna system. Avslutningsvis kommer kritik att redovisas och författarens egna analyser av förslagna tillvägagångsätt i SOU 2013:62.

2 Gällande rätt

2.1 Svensk rätt

2.1.1 Skattetillägg

Det administrativa sanktionssystemet i form av skattetillägg infördes i svensk rätt 1972 och infördes i syfte att öka trycket för skatteskyldiga att fullgöra sina uppgiftsskyldigheter på ett korrekt sätt, samt att systemet skulle bli mer effektiv och rättvisare. Detta system skulle leda till att insatser från åklagare och de allmänna domstolarna, endast skulle hantera de allvarigare brotten.⁷

Ett syfte till att införa ett system med skattetillägg, så skulle de bagatellartade fallen undantas från åklagares och domstols handläggning. På detta sätt skulle endast de fall som var komplicerade behövas ta upp för domstolsprövning.⁸ Skattetillägg har enligt utredning, när detta infördes i svensk rätt, ansetts utgöra den ersättning som motsvarade normerande böter och straffskatt för skattebrott.⁹ Idag återfinns reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL).¹⁰

Enligt 49 kap 4§ SFL ska skattetillägg tas ut av den som lämnar en oriktig uppgift, antingen för ledning av egen beskattning eller i ett mål om egen beskattning. Denna uppgift måste lämnas på ett annat sätt än muntligen. Enligt andra stycket får skattetillägg bara tas ut efter att uppgiften inte har godtagits efter att den prövats i sak.

Kriterier för att en uppgift ska vara oriktig återfinns i 49 kap 5 § SFL. Antingen att denna lämnade uppgiften klart är felaktig eller att en uppgift för ledning av beskattning har undanhållits.¹¹ Det krav, att uppgiften ska

⁷ Prop. 2010/11:165, sida 437.

⁸ SOU 1969:42, sida 141.

⁹ SOU 1969:42, sida 141.

¹⁰ 49 kap SFL.

¹¹ SOU 2013:62 sid 102. Se även 49 kap 5§ SFL.

vara lämnad i syfte för egen beskattning, tar sikte på det aktuella beskattningsärendet.¹² Skatteverket bär bevisbördan för att det har lämnats en oriktig uppgift och kravet på att det klart ska framgå att uppgiften är oriktig, är ett strängare krav än vad som generellt gäller i den vanliga skatteprocessen.¹³

Skattetilläggets storlek, beräknas med bakgrund i regleringen som återfinns i 49 kap 11 § SFL. Storleken på skattetillägget är 40 % av den slutliga skatten, som den oriktiga uppgiften skulle ha lett till om denna var korrekt. Vad som räknas som slutlig skatt i detta hänseende är de typer som tar upp i 56 kap 3 § 1-4 och 6p. På annan skatt tas ett belopp om 20 % ut på den skattskyldige.¹⁴

2.1.2 Skattebrott

Skattebrott regleras i SBL och enligt 1 § 1 st. är lagen generellt tillämplig alla skatter, men även i vissa specifika fall om det är särskilt föreskrivet även på avgifter.¹⁵ En generell beteckning är att SBL är tillämplig på alla skattebördor som benämns som skatt.¹⁶

Krav för att kunna utdöma ut skattebrott, återfinns i 2 § skattebrottslagen(1971:69)(SBL). Lämnande av en oriktig uppgift, kräver uppsåt av uppgiftslämnaren och detta ska täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar.¹⁷ Detta lämnande ska ske antingen genom aktivt eller passivt handlande.¹⁸ Innebörden av oriktig uppgift är lämnandet av en osann uppgift, men kan i vissa fall även räknas som en ofullständig uppgift som är av betydelse för skattskyldigheten.¹⁹

¹²Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandelagen (29 november 2013, Zeteo) kommentar till 49kap 4.

¹³ SOU 2013:62 sid 102.

¹⁴ 49 kap 11 § SFL.

¹⁵ Zila, Josef, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2009, sida 72.

¹⁶ Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, s.73.

¹⁷Åberg, Kazimir, Skattebrottslagen (28 november, 2013, Karnov) kommentar till 2§.

¹⁸ Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 76.

¹⁹ Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 77.

Skattebrott är även konstruerat som ett förebrått, som innebär att det inte behöver ha skett ett faktiskt skatteundragande utan att det uppstått fara att detta kan sker.²⁰ Uppsåtet att lämna felaktig uppgift, kan täckas med antingen avsiktssuppsåt, insiktssuppsåt eller likgiltighetsuppsåt.²¹

Vad som anses som oriktig uppgift i SBL:s mening i 49 kap 5 §, har samma innebörd som den som regleras i SFL. Detta innebär att uppgiften inte behöver lämnas i en deklARATION, utan kan lämnas i annan korrespondens med myndigheten. Detta gäller även om det är så att en uppgift lämnas in till domstol, så kan detta leda till straffansvar.²² Farerekvisitet som behöver vara uppfyllt, är att felet inte skulle ha upptäckts vid en normal rutinmässig kontroll och för detta har åklagaren bevisbördan.²³

Det är inlämnandet av den felaktiga uppgiften ses som den punkt som fullbordanspunkt för brottet. När det gäller underlåtenhet att lämna in deklARATION och kontrolluppgifter, räknas fullbordanspunkten till den dag då det är stadgat i lag att denna ska vara myndigheten till handa.²⁴

Enligt 3 § SBL, så stadgas att om ett skattebrott är ringa enligt 2 § så utdöms detta till skatteförseelse. Ett sådant åtal får bara väckas om det är så att det föreligger särskilda skäl enligt 13 § SBL. Bakgrunden till detta är satt skattetillägget ska vara en tillräcklig sanktion för den misstänkte.²⁵ Det är Skatteverket²⁶ som ska meddela åklagaren, om misstanke om skattebrott föreligger, enligt 17 § SBL, men bara om det är så att brottet kommer att medföra påföljd enligt SBL.

I 4 § SBL regleras grova skattebrott. Vid en bedömning om brottet är av grov karaktär, ska bedömningen särskilt beaktas om det rör sig om mycket betydande belopp, om gärningsmannen har använt sig av falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingår som ett led i en

²⁰ Åberg, Kazimir, Skattebrottslagen (28 november 2013, Karnov), kommentar till 2§.

²¹ NJA 2004 s.176.

²² Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 77. Se även NJA 1994 s.227.

²³ Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 77.

²⁴ Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 78.

²⁵ SOU 2013:62, sida 114.

²⁶ SOU 2013:62, sida 114.

brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av sådan art att det anses som farligt.²⁷ Samtliga omständigheter i fallet ska tas in i bedömningen, för att avgöra om brottet är grovt eller inte. Dock ska särskild vikt läggas på de omständigheter som nämns i paragrafen, och mycket betydande belopp har i praxis räknats som undantagna skattebelopp som uppgått till 10 prisbasbelopp.²⁸

2.2 Europakonventionen och EU:s rättighetstadga

Europakonventionen undertecknades 1950 och det sjunde tilläggsprotokollet upprättades 1984. Bakgrunden till att detta tilläggsprotokoll infördes i Europakonventionen, var för att införa rättigheter från FN-konventionen. Detta ansågs stärka det skydd som Europakonventionen stadgar.²⁹ Enligt 2 kap 19§ RF är Europakonventionen inkorporerad i svensk rätt och det strider mot konventionen att stifta lagar som strider mot konventionens bestämmelser.

Dubbelbestraffningsförbudet återfinns i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen, som även är kallad principen *ne bis in idem* och den svenska översättningen har följande lydelse³⁰:

Artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokoll:

- 1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligen frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.*

²⁷ SOU 2013:62, sida 114. Se även Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 80.

²⁸ SOU 2013:62, sida 115. Se även Zila, *Specialstraffrätten – en introduktion*, sida 80.

²⁹ SOU 2013:62, sida 161.

³⁰ Warnling-Nerep, Wiweka m.fl., *Författningar i statsrätt*, femte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2011, sida 167.

Vad som stadgas vara samma brott, har utvecklats i Europadomstolens praxis och genom *Franz Fischer mot Österrike*³¹ ställde domstolen upp två kriterier på att ett nytt förfarande skulle ses som samma brott. Dessa kriterier var att det skulle vara samma faktiska handling och det fick inte vara någon väsentlig skillnad mellan de lagregler som tillämpades.³²

Genom målet *Zolotukhin mot Ryssland*³³ ändrade Europadomstolen den definition om dubbelbestraffningsförbudet gällande definitionen om samma brott, som Europadomstolen tidigare definierat i mål *Franz Fischer mot Österrike*³⁴. Genom denna dom ska bedömningen om förbudet mot dubbelbestraffning av samma brott ligga i utgångspunkt i frågan om ett annat brott hänförs på samma fakta eller fakta som i väsentlig grad är den samma. Detta synsätt gör att det är den faktiska gärningen som är den relevanta vid bedömningen för ne bis in idem, och inte den rättsliga klassificeringen av gärningen.³⁵

Även Sveriges medlemskap i EU har inneburit att flertalet av de rättigheter som återfinns i Europakonventionen, blivit en del av den svenska rätten.³⁶ Detta innebär medlemsstaterna tillämpas unionsrätten ska EU:s rättighetsstadga iakttas.³⁷ Förbudet om dubbelbestraffningsförbudet återfinns, som i Europakonventionen, även i EU:s stadga och förbudet finns i artikel 50.

Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, har följande svenska lydelse³⁸:

³¹ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*, No.37950/97.

³² Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*, No.37950/97.

³³ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, No. 14939/03.

³⁴ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*, No.37950/97.

³⁵ SOU 2013:62, sida 162.

³⁶ SOU 2013:62, sida 160.

³⁷ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, sida 129.

³⁸ Wahl, Nils, *Fördraget om Europeiska unionen*, upplaga 6, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2010 sida 503.

*”Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för
samma brott.*

Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilket han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

Förhållandet mellan EU-rätten och Europakonventionen regleras på det sätt att medlemsstaterna är skyldiga att se till att de uppfyller de krav som ställs på dessa enligt Europakonventionen, trots att denna kompetens överförs till EU. EU-medlemsländer är på denna grund skyldiga att tillämpa Europakonventionens bestämmelser, även i de situationer där de tillämpar EU-rätten.³⁹

När det gäller förhållandet mellan EU-domstolen och Europadomstolens tolkningar, återfinns detta i EU:s primärrätt. Enligt artikel 6.3 FEU ska Europakonventionens allmänna principer ingå i Unionsrätten. Detta stärks även i artikel 52 i EU:s rättighetsstadga. I artikeln stadgas att rättigheter som omfattas av rättighetsstadgan, som återfinns i Europakonventionen, ska ha samma innebörd och räckvidd som denna. Det finns enligt rättighetsstadgan dock inget som hindrar att unionsrätten har ett mer långtgående skydd, artikel 52.3 i stadgan. På denna grund ska EU:s rättighetsstadga tolkas så att denna överensstämmer med Europadomstolens praxis.

Målet Åkerberg Fransson⁴⁰ berörde ett förhandsavgörande som Haparanda tingsrätt ställde till EU-domstolen. Omständigheterna i fallet var så att det rörde en man som bedrev fiskeverksamhet. Denne hade lämnat felaktiga uppgifter rörande momsdeklarationen och påfördes skattetillägg för detta. När frågan senare kom upp till tingsrätten för åtal för skattebrott åberopade den tilltalade att detta stred mot EU:s rättighetsstadga artikel 50 om förbudet *ne bis in idem*. En viktig ståndpunkt som EU-domstolen uttalade i detta mål,

³⁹ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, sida 134.

⁴⁰ C-617/10, Åklagaren mot Åkerberg Fransson, EU-domstolens dom (2013-02-26).

var det att skattetillägg ska ha en straffrättslig karaktär ska bedömas enligt de kriterier som Europadomstolen tillämpar.⁴¹

2.3 HD B 4946-12

Målet gällde en person som åtalad för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott, då personen på ett otillåtet sätt använt likvida medel i sitt bolag för att sedan inte lämna riktiga uppgifter om detta i deklarationen. Den klagande anförde i HD att denne ansåg att talan om skattebrott skulle avvisas enligt 4 artikel, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen., eftersom denna redan belastats med skattetillägg.

Fram till denna dom meddelades, den 11 juni 2013, har både HFD och HD ansett att det svenska systemet med skattetillägg och straffrättsliga sanktioner inte stått i strid med det förbud mot dubbelbestraffning som Europakonventionen ställer upp i artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet.⁴² HD tog upp denna fråga om dubbelbestraffning, angående skattetillägg och skattebrott. Den första frågan som HD tog upp vara att konstatera att skattetillägg var av sådan straffrättslig karaktär som nämns i artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen och att det samma bör gälla för artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.⁴³

Vidare diskuterar HD om det är att anse att skattetillägg och skattebrott är samma gärning. Då vilka gärningar som ska kunna prövas i de olika förfarandena och denna prövning ska utgå från de faktiska omständigheterna som åberopas mot den skattskyldige.⁴⁴ Domstolen konstaterar att skattetillägg och ansvar för skattebrott baseras på samma faktiska omständigheter, då det rör sig om ett faktiskt eller ett passivt lämnande av en oriktig uppgift som ligger till grund för dessa förfaranden. Det är på denna grund som dessa två olika ”brott” ska ses som samma gärning och att

⁴¹ C-617/10, Åklagaren mot Åkerberg Fransson, p.34-35.

⁴² SOU 2013:62, sida 165.

⁴³ HD B 4946-12, p34-37.

⁴⁴ HD B 4946-12, p. 38.

detta strider mot artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.⁴⁵ HD ansåg att systemet med skattetillägg och skattebrott omfattade samma gärning, och omfattar förbudet om ne bis in idem i artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. HD konstaterade även att det föreligger en tendens mot att väcka åtal för skattebrott om det beslutats att utge skattetillägg, trots att beslut om att utge skattetillägg inte vunnit laga kraft.⁴⁶

Den utgång som målet fick, skiljer sig från tidigare meddelande domar från HD. I NJA 2011 s.444 åberopades att förhandsavgörande skulle begäras från EU-domstolen, men detta avslogs av HD. Detta för att majoriteten inte ansåg att frågan hade med EU-rätten att göra.

För frågan om resning i de enskilda fallen, där enskild har pålagts skattetillägg och dömts för skattebrott, ska brytpunkten vara den dag då Europadomstolen meddelade sin dom i Zolotuchin och Ryssland. Detta innebär den 10 februari 2009. Genom denna dom ändrades rättsläget i Europadomstolens praxis, vad som innebär samma gärning. Därför ska de svenska reglerna om skattetillägg och skattebrott vara oförenliga med Europakonventionen från denna tidpunkt, trots att de svenska reglerna var desamma innan domen meddelades.⁴⁷

⁴⁵ HD B 4946-12, p. 39.

⁴⁶ HD B 4946-12, p. 72.

⁴⁷ HD Ö 1526-13, beslut 16 juli 2013, p.29-30.

3 SOU 2013:62

3.1 Bakgrund

Det system som råder i dag, med en administrativ påföljd och en straffrättslig påföljd, som handläggs i två olika system och sanktionerna påläggs den åtalade i olika förfarande, har mötts av kritik.⁴⁸ Kritiken har legat i att det finns en svaghet i dagens system, då det inte finns någon sammanhållen process för den enskilde. Detta medför att enskilda måste föra argumentation om nästan precis samma sak i två olika förfaranden.⁴⁹

Med detta ser utredningen som olägenhet för den enskilde och att detta gör att kostnaderna för den enskilde kan öka.⁵⁰ Enligt HD:s mål⁵¹ strider detta system mot Europakonventionens 4 artikel, i sjunde tilläggsprotokollet. Mot bakgrund för detta, har utredningen valt att presentera två olika förslag för att komma åt de problem som finns med dagens system, gällande skattetillägg och skattebrott. Det att detta strider mot dubbelbestraffningsförbudet, men även för att komma åt problem med effektiviteten och rättssäkerheten i den svenska rättsordningen.⁵²

3.2 Det allmänna väljer väg

Det första förslaget som utredningen tar upp⁵³, är ett förslag där det allmänna väljer väg i processen, antingen att Skatteverket väljer att ta ut en administrativ påföljd eller att lämna över ärendet till åklagaren. Bakgrunden till detta förslagna system är huvudprincipen att den enskilde endast ska få en sanktion för lämnandet av en och samma oriktiga uppgift.⁵⁴

⁴⁸ SOU 2013:62, sida 199.

⁴⁹ SOU 2013:62, sida 199.

⁵⁰ SOU 2013:62, sida 199.

⁵¹ HD B 4946-12.

⁵² SOU 2013:62, sida 200.

⁵³ Se det andra förslaget under avsnitt 3.3.

⁵⁴ SOU 2013:62, sida 201.

Detta system har sin bakgrund i det norska systemet med förfarandet med skattetillägg och skattebrott. Skattemyndigheten i Norge arbetar på det sätt att myndigheten identifierar de brott som ska gå vidare till åklagaren för vidare handläggning. Finner sedan åklagaren att detta inte behöver utredas med bakgrund till att det saknas skäl att väcka åtal, så skickas ärendet tillbaka till Skattemyndigheten. Genom ett sådant system, skulle det allmänna kunna välja väg att antingen åtala för skattebrott eller ålägga den som uppgivit fel uppgifter att betala skattetillägg.⁵⁵

Idag är Skatteverket skyldigt att anmäla brottsmisstanke för skattebrott till Åklagarmyndigheten. Denna skyldighet inträder så fort det uppkommer misstanke om brott för myndigheten. För att rättsäkerheten för den enskilde ska stärkas, bör detta vägval om utredningen ska gå vidare till åklagaren ske så snabbt som möjligt, men här måste lagstiftaren ge myndigheterna tillräckligt tidsutrymme för att kunna undersöka ärendet och då kunna fatta rätt beslut.⁵⁶

Genom HDs praxis⁵⁷, föreligger lis pendes för åtal om skattebrott om Skatteverket redan tidigare har beslutat att ålägga den åtalade med skattetillägg. En lis pendes situation ska därför anses uppkomma först när Skatteverket har tagit beslut om vilket vägval som ska tas i det enskilda fallet. Dessförinnan finns det inget hinder mot att väcka åtal för skattebrott. Det är alltså Skatteverket som kommer att bära den bördan om att välja väg i första hand. Vidare är det åklagaren som tar beslutet om att väcka åtal och då ska detta ses som ett slutligt beslut om åtal väcks. Dock kan åklagaren ta andra beslut som leder till att utredningen återgår till Skatteverkets hantering och myndigheten beslutar då om denna ska ålägga den enskilda med skattetillägg.⁵⁸

Utredningen tar upp frågan om hur man ska lösa detta ur ett rättssäkerhetsperspektiv och jämför detta med hur systemet i Nederländerna

⁵⁵ SOU 2013:62, sida 201.

⁵⁶ SOU 2013:62, sida 202.

⁵⁷ HD B 4946-12.

⁵⁸ SOU 2013:62, sida 203.

fungerar, angående skattetillägg och skattebrott. I Nederländerna får den enskilde inget besked om vilket val som gjorts, när det gäller om beslut gått över till åklagaren eller ej från den nederländska Skattemyndigheten. Det är när det står klart vilket beslut som tagits som den enskilde får besked om vidare handläggning i frågan, om det bli en administrativ åtgärd eller om detta ska gå vidare straffrättsligt.⁵⁹

Det tas upp förslag om att förändra den anmälningssplikt som Skatteverket har enligt 17§ skattebrottslagen och att anmälningssplikten ska bli mer lik den som finns i Norge och i Nederländerna. I Nederländerna är anmälningssplikten utformad så att brottet av allvarigare karaktär anmäls till åklagaren, medens de mindre allvarliga brottet sanktioneras med en administrativ påföljd. För att det ska föreligga anmälningssplikt i Nederländerna krävs även att två kriterier är uppfyllda; det måste föreligga uppsåt och den undandragna skatten ska motsvara ett belopp om 5000 euro för privatpersoner och 11500 euro för bolag.

I Norge finns även kriterier som att det måste finnas en skäligen misstanke om brott, det undantagna skattebeloppet måste uppgå till ett betydande belopp och med beaktande av brottets karaktär.⁶⁰ Slutsatsen av att jämföra med Norge och Nederländerna är att anmälningssplikten måste utformas så att Skatteverket kan göra en mer kvalificerad bedömning av den straffrättsliga karaktär som detta system bör kräva. Ett annat problem som måste lösas med dagens system, är att detta kräver ett större samarbete mellan åklagaren och Skatteverket. För att kunna åstadkomma detta måste den sekretess som föreligger mellan myndigheterna i viss mån lättas upp, för att detta arbete ska kunna fungera.⁶¹ Detta torde innebära att det är Skatteverket som tar ställning till det första valet i processen. För att detta ska vara möjligt krävs att 17 § i SFL angående anmälningssplikten ändras, så att myndigheten får en verklig valmöjlighet. Om denna inte ändras skulle detta leda till att alla fall av brottsmisstanke skulle anmälas. Om beslut tas om att anmäla

⁵⁹ SOU 2013:62, sida 203.

⁶⁰ SOU 2013:62, sida 205.

⁶¹ SOU 2013:62, sida 206.

brottsmisstanke till åklagaren, så är det åklagaren som styr över ärendet och ska då beakta regler kring åtalsplikt och förundersökningsplikt.⁶²

Vidare krävs ett större samarbete mellan myndigheterna för att kunna komma fram till frågan om hur man ska fortsätta handläggningen av ärendet och hur ärenden utreds, för att komma fram till om frågan ska väckas i domstol både om skattetillägg och skattebrott.⁶³

Vidare resonerar utredningen kring situationen då det allmänna har valt en väg via åklagaren och att denna valt att lägga ner åtalet. Situationen kan ändå vara så att den enskilde har lämnat en oriktig uppgift, som ska leda till skattetillägg. Utredningen tar därför upp förslaget att om det ska kunna finnas möjlighet att ta ett steg tillbaka från det val som det allmänna tidigare gjort, från att ärendet är överlämnat till åklagaren från Skatteverket.⁶⁴ Till bakgrund för detta, diskuteras det att det inte är ett slutligt beslut om det är så att åklagaren lägger ner förundersökningen om skattebrott. Att då skicka tillbaka ärendet till Skattemyndigheten skulle då inte ses som att detta strider mot Europakonventionen och dubbelbestraffningsförbudet.⁶⁵

3.3 Ett gemensamt förfarande

Det andra förslaget som utredningen tar upp, innebär att man samlar de två förfarandena i en domstolsprocess. Detta innebär att man samlar den administrativa och den straffrättsliga processen i en gemensam process, antingen i förvaltningsdomstol eller i allmän domstol. Att inför en ny typ av domstol, specifikt gällande dessa förfaranden anses inte som en lösning. Detta för att en sådan utväg skulle leda till betydande större kostnader och detta förslag utreds därför inte närmre av utredningen.⁶⁶

Utredningen tar upp svårigheter med ett sådant system, då process angående skattetillägg är idag styrd av skatteförfarandelagen och

⁶² SOU 2013:62, sida 203.

⁶³ SOU 2013:62, sida 213.

⁶⁴ SOU 2013:62, sida 204.

⁶⁵ SOU 2013:62, sida 204.

⁶⁶ SOU 2013:62, sida 208.

förvaltningsprocesslagen, samtidigt som mål om skattebrott styrs av de grundläggande reglerna i straffrätten.⁶⁷ Ett argument som utredningen tar upp är att det antagligen kommer att krävas en reform av förfarandet i domstol och denna handläggning av ärende som rör skattetillägg och skattebrott.⁶⁸

3.3.1 Lägga ihop förfarandet i allmän domstol

Att samla förfarandena tillsammans i allmän domstol, skulle innebära att frågan om skattetillägg blev en del av rättegången om brottmål. Idag handläggs flera skatterättsliga frågor kring brottmål i allmän domstol och detta talar för ett system att den allmänna domstolen kan behandla dessa frågor. Detta skulle leda till att vissa mål angående skattetillägg flyttas över till allmän domstol från förvaltningsdomstolarna, som i sin tur skulle leda till att dess typer av frågor skulle avgöras av både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen.⁶⁹

Om man vidare skulle överföra alla mål om skattetillägg skulle detta innebära att dessa ärenden skiljs från handläggningen av beskattningsfrågan. För att samordna ett system där enbart allmän domstol tar upp dessa frågor, får åklagaren väcka frågan om skattetillägg tillsammans med frågan om skattebrott. Vidare skulle Skatteverket vara part i allmän domstol i ärende där det enbart är frågan om skattetillägg. Detta skulle leda till att enbart HD utvecklade praxis rörande dessa frågor. Att överföra alla skattetilläggs mål till allmän domstol skulle medföra en betydande ökning av den arbetsbelastning som åklagare och allmän domstol har idag.⁷⁰

Frågan om att lägga ihop de två olika sanktionerna till ett förfarande i allmän domstol, skulle kunna bygga på att åklagaren samtidigt väcker åtal om skattebrott även väcker talan om skattetillägg.⁷¹ Detta förfarande skulle leda till att domstolen skulle kunna fria den åtalade för skattebrott, då kravet

⁶⁷ SOU 2013:62, sid 208.

⁶⁸ SOU 2013:62, sid 209.

⁶⁹ SOU 2013:62, sida 210.

⁷⁰ SOU 2013:62, sida 210.

⁷¹ SOU 2013:62, sida 211.

för oriktig uppgift inte är uppfyllt men att det ändå döms ut skattetillägg för den åtalade då dessa krav är uppfyllda.⁷²

Genom att samordna en gemensam process, där åklagaren väcker frågan om skattetillägg tillsammans med skattebrott så skulle ärende som enbart rör skattetillägg och inte är av den graden att skattebrott är aktuellt i fortsättningen beslutas av Skatteverket. Dessa ärenden ska enligt utredningen iså fall i fortsättningen överklagas till förvaltningsrätten. Frågan om skattetillägg kommer då att kunna handläggas inom olika domsslag, detta beroende om frågan om skattebrott är kopplat till frågan om skattetillägg.⁷³

För att en samordning i en gemensamprocess ska vara möjlig, krävs att skattetilläggsärendet och brottmålet väcks samtidigt hos den aktuella domstolen. För att ett sådant arbete ska kunna utföras krävs att Skatteverket och åklagaren tillsammans bestämmer sig för om det ska drivas en gemensam process eller om det enbart ska utdömas en sanktion i form av skattetillägg.⁷⁴

För att ett system där skattetillägg kan utdömas både av Skatteverket och av domstol, bör krävas att dessa utdömer sanktioner på samma materiella regler. Detta för att säkerställa att dessa olika vägar att utdöma skattetillägg är likställda. Om dessa inte skulle bedömas genom samma materiella regler, så skulle detta kunna leda till att enskilda bestraffas olika i lika fall.⁷⁵ Skattetillägget tas ut på objektiva grunder och är inte heller någon påföljd enligt brottsbalkens hänseende, 1 kap 3 § BrB. Därför kan detta anses vara främmande för brottmålsrättegången, att ta ut en sanktion när den tilltalade frias från brott.⁷⁶

Utredningen diskuterar om det är så att man ska införa ett system där skattetillägget inte väcks av åklagaren, utan att detta kan leda till en sanktion

⁷² SOU 2013:62, sida 212.

⁷³ SOU 2013:62, sida 212.

⁷⁴ SOU 2013:62, sida 213.

⁷⁵ SOU 2013:62, sid 214.

⁷⁶ SOU 2013:62, sida 214-15.

i form av böter om det är så att det slutliga beslutet är att det föreligger uppsåt. Detta förslag har inte diskuterats vidare i förslaget, då utredningen anser att skattetillägg ska vara kvar som en administrativ sanktion.⁷⁷

3.3.2 Lägga ihop förfarandet förvaltningsdomstol

Genom gemensamt förfarande, angående skattetillägg och skattebrott, hos förvaltningsdomstolarna skulle ur ett rättssäkerhetsperspektiv vara fördelaktigt då förvaltningsdomstolarna är vana att handlägga skatterättsliga frågor.⁷⁸ Även frågan, som en gemensamt förfarande i allmän domstol leder till, skulle förvaltningsdomstolen behöva besluta om skattetillägg och inte Skatteverket. Vidare behöver den straffrättsliga fråga, att bli en del av skattetilläggsålet om det är så att det gemensamma förfarandet överförs till förvaltningsdomstolarna.⁷⁹

Problem som uppstår om mål om skattebrott flyttas över till förvaltningsdomstol är att andra ekonomiska brottsligheter som bokföringsbrott i fortsättningen kommer att handläggas i allmän domstol. Detta kan bli problematiskt, då dessa brott ofta handläggs tillsammans med åtal om skattebrott. Ett problem med detta, är att åtal måste väckas vid olika domstolar för liknande händelser av åklagaren och att detta eventuellt kommer att beröra samma personer. Detta skulle då leda till problem med olika förfarande angående samma förutsättningar.⁸⁰

En fördel med att ha en gemensam handläggning av skattetillägget och skattebrott i förvaltningsdomstol, är att genom att pröva brottmålet i förvaltningsdomstol skulle kunna leda till att den enskilda tillförsäkras en samlad prövning, där rättsystemet inte kränker förbudet mot dubbelbestraffning. Ett sådant system skulle även kunna leda till en starkt förutsebarhet och att rättsäkerheten stärks.⁸¹

⁷⁷ SOU 2013:62, sida 215.

⁷⁸ SOU 2013:62, sida 210.

⁷⁹ SOU 2013:62, sida 211.

⁸⁰ SOU 2013:62, sida 211.

⁸¹ SOU 2013:62, sida 211.

Ett annat problem med om frågan skulle tas upp, till en gemensam prövning, i förvaltningsdomstol skulle detta kunna leda till problem då förvaltningsdomstol inte är vana att handlägga brottmål.⁸²

3.4 Vilka lösningar har förslaget på problemet?

Här kommer det förslag som utredningen anser sig kommit fram till i SOU 2013:62 som är bäst lämpat att införa i svensk rätt. Detta då hur man ska ändra det svenska systemet för att se till att Sverige inte har en lagstiftning som strider mot artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.

3.4.1 Det allmänna väljer väg

Utredningen bedömer att det finns fördelar att inför ett system, där det allmänna väljer den väg som är lämplig i det enskilda fallet. Om det enbart sker endast en prövning av den enskildes skuld i frågan, blir detta system med att det allmänna väljer väg förenligt med det dubbelbestraffningsförbud som återfinns i Europakonventionen, men även i EUs rättighetsstadga artikel 50. En positiv aspekt med ett sådant system, anser utredningen, är att processen blir sammanhållen och att det allmänna driver en och samma process för samma oriktiga uppgift.⁸³

I övrigt anser utredningen att införa denna typ av system innebär att förändringen, från dagens system, inte förändras drastisk. Då kommer sanktionerna att beslutas på ett liknande sätt som dag. Dock anses att den allmänningsplikt som Skatteverket har idag till åklagaren, kräver en förändring. Detta för att säkerställa att det är enbart de brott av grövre karaktär som går vidare för en brottsutredning och där de ärenden som skattetillägg är en tillräcklig sanktion stannar hos Skatteverket.⁸⁴

⁸² SOU 2013:62, sida 216.

⁸³ SOU 2013:62, sida 218.

⁸⁴ SOU 2013:62, sida 218.

Om detta system inrättas, bör enligt utredningen, att skattetillägg även i fortsättningen ska kunna åläggas den som lämnat oriktig uppgift. Detta för att ingen enskild ska hamna i ett bättre eller sämre läge för att dennes ärende går vidare till åklagaren för handläggning och sedan frias av domstolen. Om ett vägvalssystem är helt bygger på vägvalet kan detta ge utslag att enskilda undkommer skattesanktioner helt.⁸⁵ Av detta förslag anser utredningen ha får många brister som gör att det uppstår brister i rättsäkerheten, genom bland annat att utfallet kan bli olika i fall till fall om åtal väcks. Då som nämnts ovan, kan enskild undkomma sanktion om denna frias från brottet i domstol.⁸⁶

3.4.2 Ett förfarande i en domstol

Om det beslutas om att införa ett system, där processen bli samlad till en skulle detta kunna leda till att den enskilde har en bättre överblick på processen och inte riskerar att bli straffas två gånger. Utredningen anser att det kan finnas förhoppningar att detta kan leda till att effektiviteten i systemet skulle kunna öka genom att ha en gemensam handläggning. En ytterligare fördel är att om det jämförs med ett renodlat vägvalssystem, är att det genom handläggning i domstol inte riskerar att utfallet bli så att överträdelsen inte helt blir utan sanktion.⁸⁷

Vidare görs även en bedömning av att detta system skulle kunna leda till en ökad effektivitet, då handläggningen av sanktioner som har ursprung från samma oriktiga uppgift, bedöms tillsammans. Att ha en gemensam handläggning av skattetillägget och skattebrott, kan leda till att en mer korrekt påföljd väljs för lämnande av oriktig uppgift.⁸⁸

Till frågan om vilken domstol som ska handlägga dessa ärenden, har förvaltningsdomstolarna stor vana i handläggningen av skattefrågor. Erfarenheten som förvaltningsdomstolarna innehar om skattefrågor, talar till dessas fördel att döma i mål angående bedömningen av sanktioner som rör

⁸⁵ SOU 2013:62, sida 218.

⁸⁶ SOU 2013:62, sida 219.

⁸⁷ SOU 2013:62, sida 219.

⁸⁸ SOU 2013:62, sida 219.

skatterättsliga frågor. Det som talat emot att dessa frågor skulle handläggas av förvaltningsdomstolarna är att dessa inte är vana att göra bedömningar av straffrättsliga karaktärer. Ytterligare en nackdel med detta är att idag samlade förfarande, så som bokföringsbrott och skattebrott skulle delas upp mellan förvaltningsdomstolen och allmän domstol.⁸⁹

Det system som är bäst lämpat i detta hänseende, är att dessa ärenden ska handläggas gemensamt i allmän domstol. Allmän domstol innehar den kunskap som krävs för att döma i de straffrättsliga målen, och om det skulle kunna vara nödvändigt skulle kompetens kunna lånas in av domare från förvaltningsrätten för att tillgodose frågan om frågor som rör skatterättslig karaktär. Det är inte okomplicerat att väva in skattetilläggsfrågan i brottmålsprocessen, men detta är lättare än att genomföra en betydligt större förändring av lagstiftningen att ha brottmålsprocessen i förvaltningsprocessen.⁹⁰

När det gäller vilka mål som ska övergå till allmän domstol, är det enbart de fall där både skattetillägg och skattebrott är under samma handläggning. Att överföra alla mål om skattetillägg till allmän domstol, anses inte som ekonomiskt effektivt. Dessa mål ska därför handläggas som tidigare, i förvaltningsdomstol.⁹¹

3.4.3 Två sanktioner i en domstol

Det är i allmän domstol som frågan om skattetillägg ska på yrkande av åklagaren uppkomma, tillsammans med åtal om skattebrott. Detta är det förslag som utredningen genom övervägande lämnar som förslag.⁹² Detta leder till att frågan om skattetillägg inte kan väckas vid allmän domstol, om Skatteverket har meddelat beslut om att ta ut skattetillägg tidigare för samma gärning.⁹³ När det gäller situationen, då frågan handläggs av åklagaren kan inte Skatteverket besluta om skattetillägg, för lämnande av en

⁸⁹ SOU 2013:62, sida 219-220.

⁹⁰ SOU 2013:62, sida 220.

⁹¹ SOU 2013:62, sida 220.

⁹² SOU 2013:62, sida 221.

⁹³ SOU 2013:62, sida 221.

oriktig handling. Detta förbud gäller så länge som åklagarens utredning pågår eller om åklagaren beslutar om att väcka åtal. Resulterar detta förfarande i att en straffrättslig påföljd inte blir aktuellt i det aktuella fallet, kan Skatteverket besluta om att utfärda en administrativ påföljd som tidigare. Ett sådant beslut överklagas, hos allmän förvaltningsdomstol.⁹⁴

Mot bakgrund av ovan, att ett gemensamt förfarande i allmän domstol, har utredningen lämnat ett förslag på ny lag angående den gemensamma processen. Detta har setts som ett behov, då förfarande genom skatteförfarandelagen och brottsbalken skiljer sig markant åt. På detta sätt kan man förena dessa två förfarande, för att kunna anpassa detta till ett gemensamt förfarande.⁹⁵

3.4.4 Brottanmälan, från Skatteverket till åklagaren.

Det system som finns idag, anser utredningen inte bör ändras. Enligt 17§ skattebrottslagen ska Skatteverket anmäla till åklagaren, om det finns risk att tro att det föreligger ett brott. För att en förundersökning ska sättas igång, krävs att det finns ett skäl att anta att ett brott har begåtts som hör till allmänt åtal. Denna misstanke måste hänföra sig till ett konkret brott⁹⁶ och denna bestämmelse återfinns i 23 kap 1§ RB. 17§ skattebrottslagen ska tolkas så, att anledning att anta är den samma som i 23 kap 1§ rättegångsbalken. Vad som ska ses som anledning att anta, är när det finns tillräckliga indikationer som tyder på att förundersökning om brott kan inledas.⁹⁷

Om det förekommer en situation, där en brottanmälan kommer från någon annan myndighet eller privatperson, borde då Ekobrottsmyndigheten kontakta Skatteverket för att säkerställa att beslut om skattetillägg inte är

⁹⁴ SOU 2013:62, sida 221.

⁹⁵ SOU 2013:62, sida 223.

⁹⁶ Ekelöf, Per Olof m.fl., *Rättegång – femte häftet*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2008, sida 107.

⁹⁷ SOU 2013:62, sida 227.

taget.⁹⁸ Genom att myndigheten meddelar sina misstankar till Skatteverket, får Skatteverket inte meddela beslut om skattetillägg fören detta är utrett av Åklagaren.⁹⁹

Vidare om åklagaren beslutar om att lägga ner förundersökningen eller inte meddelar slutligt beslut i frågan, ska detta meddelas till Skatteverket för att möjligheten att ta ut skattetillägg fortfarande är gällande.¹⁰⁰ Beslut som det rör sig om, är beslut som innebär att åklagaren inte inleder förundersökning, beslut om att lägga ner förundersökning eller ett beslut om förundersökningsbegränsning.¹⁰¹ Beslut om förundersökningsbegränsning återfinns i 23 kap 4a§ RB och innebär att åklagaren meddelar beslut om att inte inleda förundersökning då det till sakens natur skulle leda till orimliga kostnader till hänsyn för brottet, då detta skulle leda till högst böter. Men även i de fall där åtalsunderlåtelse skulle kunna meddelas.¹⁰²

⁹⁸ SOU 2013:62, sida 230.

⁹⁹ SOU 2013:62, sida 231.

¹⁰⁰ SOU 2013:62, sida 231.

¹⁰¹ SOU 2013:62, sida 232-233.

¹⁰² Ekelöf m.fl., *Rättegång – femte häftet* sida 109.

4 Kritik

Här kommer några av de remissvar som inkommit till följd av SOU 2013:62 att redovisas. Då endast några nämns, är med tanke på omfånget av uppsatsen och det kommer endast att tas upp hur instanserna ställer sig till förslaget med deras för- och nackdelar.

4.1 Skatteverket

Då dagens rättsläge inte är förenligt med Europakonventionen eller EU:s rättighetsstadga anser Skatteverket följande. I det förslag som presenterats av utredningen, där skattetillägg och skattebrott ska prövas gemensamt i allmän domstol, anser Skatteverket vara ett neutralt system jämfört med dagens system. Myndigheten anser att det förslagna systemet kan vara komplicerat, då skattetillägg inte kräver att något subjektivt rekvisit är uppfyllt. Dock har de allmänna domstolarna erfarenhet att göra två skilda bedömningar i samma mål. Det kan också medföra svårigheter att praxis kommer att utvecklas både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen.¹⁰³

Vidare anser Skatteverket att det krävs ett större samarbete mellan Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, men att detta kan lösas med att de berörda myndigheterna tar fram gemensamma rutiner. Skatteverket anser att svårigheter de ser med förslaget är hanterbara och att förslaget bör genomföras.¹⁰⁴

¹⁰³ Skatteverkets yttranden, Betänkandet SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (Fi2013/3266).

¹⁰⁴ Skatteverkets yttranden, Betänkandet SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (Fi2013/3266).

4.2 Stockholms Universitet

Fakultetsnämnden på Stockholms Universitet anser inte att detta förslag tillgodoser alla ändamål och gav i sitt remissvar några påpekanden. Dessa anser att det finns ett problem med att praxis skulle utvecklas både från HFD och HD. Fakultetsnämnden anser att de allmänna domstolarna skulle följa den praxis som producerats av HD och detta kan bli ett problem, så denna fråga bör utredas ytterligare. Vidare anser denna instans att frågan om att allmän domstol ska tillföras skattekompetens och en specialisering bör göras. Detta för att allmänna domstolar inte innehar den vana som krävs för att kunna döma i de komplexa mål, som skatterättsliga frågor innebär.¹⁰⁵

Fakultetsnämnden riktar även kritik mot att utredningen inte gjort en tillräckligt grundlig utredning i frågan om domstolsslagens olika processregler. För regler i allmän domstol återfinns åberopsbördan, men denna finns inte i förvaltningsprocessen. Detta kan leda till problem när processerna sker i olika domstolar.¹⁰⁶

4.3 JO

JO meddelar kritik i sitt remissyttrande angående SOU 2013:62. Ombudsmannen anser att detta förslag som föreslås är en komplicerande lösning av problemet. Att dela upp beslutfattande mellan domstol och myndighet kräver ett stort behov av lämnande av uppgifter mellan olika myndigheter. Detta kan leda till att lika fall behandlas olika, då dessa handläggs på olika sätt.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Remiss: Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), avseende frågorna om förbudet mot dubbla förfaranden m.m., Dnr SU FV-1.1.32873-13.

¹⁰⁶ Remiss: Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), avseende frågorna om förbudet mot dubbla förfaranden m.m., Dnr SU FV-1.1.3-2873-13.

¹⁰⁷ Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Dnr R 97-2013.

Ombudsmannen hävdar även att om praxis i frågan om skattetillägg skulle utvecklas från både HD och HFD skulle denna praxis bli otydlig.¹⁰⁸ Detta skulle leda till att praxis kan användas på ett otillfredsställande sätt. Även frågan om prövningstillstånd tas upp som ett negativt argument. Prövningstillstånd har inte samma innebörd i RB som i FPL. Detta skulle kunna leda till att liknande fall, behandlas olika beroende vilken gång det enskilda fallet får. Ombudsmannen hävdar att det inte, av denna anledning, bör krävas prövningstillstånd i mellan tingsrätten och hovrätten. Detta för att kunna säkerställa att likafall behandlas lika.¹⁰⁹

Kritik riktas även mot att det används olika beviskrav för skuldfrågan och skattetilläggsfrågan. Detta kan leda till stora problem för den enskilde, då detta kan vara komplicerat att förstå. Ombudsmannen anser att det förslag som presenterats är för komplicerat och anser inte att detta ska införas i svensk rätt. Däremot ställer sig ombudsmannen mer positiv att införa ett renodlat vägvalssystem, för att tillgodose de förpliktelser som Sverige har gentemot Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.¹¹⁰

¹⁰⁸ Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Dnr R 97-2013, sida 3.

¹⁰⁹ Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Dnr R 97-2013, sida 4.

¹¹⁰ Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Dnr R 97-2013, sida 4.

5 Analys

Det som har hänt i Sverige under den senaste tiden, kommer att få konsekvenser för lagstiftningen på sikt. Att det är konstaterat att Sverige bryter mot sina förpliktelser, som Sverige har mot Europakonventionen är fastslaget i Europadomstolens praxis. Frågan är bara om hur lagstiftaren ska lösa detta på bästa sätt, för att tillgodose effektiviteten i ett system, samt rättsäkerheten för den enskilda.

Förslaget om att samla de båda processerna i en gemensam process, anser jag stå i strid mot effektiviteten i rättssystemet. Handläggningstiderna i dagens rättegångssystem är långa och genom detta skulle leda till ännu längre handläggningstider. Alternativet här, skulle kunna vara att inför en ny typ av domstol, med ett eget rättegångssystem. På detta sätt skulle man kunna samla domare från förvaltningsrätterna med deras kompetens om skattefrågor och domare från de allmänna domstolarna med kompetens om brottmål. Att detta kan vara en lösning, beror på att i denna fråga måste den svenska lagstiftaren på allvar ändra ett system. Detta då vi har regler som kränker våra åtagande både mot Europakonventionen och EU.

Att på detta sätt skapa en domstol med specialkompetens, skulle kunna leda till att handläggningstiderna förkortas och att en samlad kompetens av domare skulle kunna leda till att dessa komplicerade mål får rätt utfall. Här kan exempel som Arbetsdomstolen var en förespråkare, som genom sin kompetens har lett till att Sverige har en väl utvecklad arbetsrätt. Dock finns det faktorer som talar emot detta system. Detta är att skattebrotten ofta handläggs med talan om bokföringsbrott. Det skulle kunna leda till att dessa brott delas upp i handläggning och då kvarstår problemet med dubbla förfaranden.

Jag tror att införa ett system där det allmänna väljer väg, skulle kunna leda till att vi kommer åt de problem lagstiftningen har idag med principen om *ne bis in idem*. Detta kräver dock, anser jag, en god kommunikation mellan den

enskilde och myndigheterna. Det kan inte uppkomma oklarheter vad som ska gälla i det enskilda fallet, då tappas både effektiviteten och rättsäkerheten i systemet. Det som talar för att ha ett system där det allmänna väljer väg, är att enbart de brott som ska straffas som skattebrott skulle komma från Skatteverket till åklagaren. Detta kräver också att staten ger Skatteverket de resurser som krävs, när det gäller ekonomiska fördelar men även möjlighet till utbildning och nyanställning. Att införa ett system, som skiljer sig mot den tidigare handläggningen kräver att det ges utrymme och möjligheter till anpassning.

När det kommer till frågan om rättsäkerheten, kan man fråga sig om det verkligen kommer att uppnås när man ser på utredningens nya förslag. Att inför en ny lag, som enbart ska tillämpas i de fall när frågan om skattetillägg och skattebrott ska förenas i ett förfarande men inte när frågan enbart skattetillägg. Genom att istället använda sig av förslaget som innebär att det allmänna ska välja väg i processen, skulle detta leda till att enskilda inte undkommer straff. Europadomstolen har konstaterat att skattetillägget ska ses som ett straff och därför kan detta jämföras med skattebrottets påföljd. Europadomstolen har inte underkänt att en person får två påföljder, utan att dessa prövas i olika förfarande för samma typ av gärning. På detta sätt har det svenska systemet ansetts strida mot Europakonventionen. Att på detta sätt, säkerställa rättsäkerheten i det svenska systemet, borde vara förenligt med Europakonventionen att enbart döma ut ett straff för den som har lämnat oriktig uppgift.

Nu har Europadomstolen konstaterat att skattetillägg ska ses som en straffrättslig påföljd som skattebrott. Av detta anser jag att det vore mest rimligt att det är domstolen som ska konstatera om den enskilda är ansvarig för brottet eller inte.

Skatteverket bisitter den kunskap om skattetillägg och skulle kunna påföra detta under de fall som inte är av den grad som gör att skattebrott inte är aktuellt. Att en domstol, vid ett senare tillfälle skulle fria den som är åtalad för skattebrott, kan inte ses som en brist i systemet. Detta kan nästan låta

som att lagstiftaren inte litar på åklagarens arbete, men skulle inte åklagaren anse att det finns tillräckligt med underlag för att åtala för skattebrott skulle ärendet skickas tillbaka till Skatteverket. Jag anser att ett system där det allmänna väljer väg, skulle leda till en starkt rättsäkerhet då ingen skulle straffas för samma brott två gånger. Detta skulle även kunna leda till en mer effektiv rättsordning, genom att enbart de ärenden som är av den karaktär som anses som skattebrott skulle tas upp i domstol. Detta skulle innebära att domstolarna inte skulle behöva ta ställning till om ett skattetillägg bör dömas ut efter en friande dom i skattebrottet.

Om utredningen hade gjort en mer grundläggande utredning om varför skattetillägg anses viktig att ta ut på en person som straffas, skulle jag kunna ta ställning till denna fråga. Att staten vill ha in skattemedel känns klart, men att straffa en person till både att betala höga belopp i skattetillägg och samtidigt avtjäna av ett fängelsestraff känns kanske som att just dessa förövarna straffas onödigt hårt.

Syftet med att inför skattetillägg i den svenska rätten var att komma åt de personer som lämnade oriktiga uppgifter, men att dessa inte var av den karaktär som ledde till åtal för skattebrott. Denna mening måste därför utredarna under 1960-talet haft, att det inte var meningen att grunden för systemet var att både uttömma ett skattetillägg samtidigt som den enskilda blev dömd för skattebrott. Mot bakgrund av detta skulle ett system där det allmänna väljer väg vara att föredra. Detta system skulle i ett rättssäkerhetsperspektiv komma till utslag så att ingen enskilda skulle bli dömd för skattebrott och få skattetillägg. Ett sådant system skulle även kunna effektivisera det system vi har idag, genom att enbart dem ärende som klassas som skattebrott skulle leda till åtal. Detta skulle leda till att handläggningstiden hos domstolarna förkortades och att åklagarnas arbetsbörda minskade.

Till bakgrund för detta, kan ses i de remissvar som inkommit till följd av utredningen. Inget av de remissvar som redovisat har ställt sig helt bakom förslaget utan att påpeka brister i detta. Att införa detta system, med att ha

förfarandet samlat i allmän domstol skulle kunna leda till att rättsäkerheten i systemet försvagas. Detta för att den enskilde kan ha svårt att förstå hur systemet fungerar och att lika fall kan behandlas olika. Jag får en känsla av att utredningen inte har funderat tillräckligt på att förvaltningsprocessen och rättegångsbalken inte fungerar likadant. Detta kan bli ett problem även för praktiker, då spelreglerna skiljer sig åt för dessa två olika processer.

Kritiken mot det nya förslaget är stort, detta av enbart de tre remissinstanser som redovisats. Ett annat förslag till att lösa detta problem, skulle kunna vara att flytta över bestämmelserna om skattetillägg till BrB. Detta för att lättare kunna hantera dessa frågor i domstol, om dessa skulle ha samma rekvisit angående objektivitet och subjektivitet vid bedömningen av ”brott”. Detta skulle dock kunna innebära många svåra komplicerade åtgärder för lagstiftaren, och detta torde inte leda till att syftet bakom skattetillägget bibehålls. Jag anser att förslaget om att föra processen gemensamt i allmän domstol inte håller på sikt, med tanke på effektiviteten eller rättssäkerheten. Detta skulle kunna leda till många oklarheter vad som gäller i processen och vilka regler den enskilde ska hålla sig till och effektiviteten skulle minskas drastiskt. Detta till bakgrund till att skattetillägget har införts i svensk rätt för att komma åt de fall där enskilda lämnat minder felaktiga uppgifter i deklARATIONEN.

För att införa ett system där det allmänna väljer väg, krävs att det finns klara linjer för vilka fall som ska gå vidare från Skatteverket till åklagaren. Detta skulle kunna lösas genom att ha någon form av beloppsspärr, där belopp över denna automatiskt går vidare till åklagaren för vidare handläggning. Då skulle syftet med skattetillägget bibehållas.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Statens offentliga utredningar

SOU 1969:42 Skattebrotten.

SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.

Propositioner

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, fjärde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.

Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik, Boman, Robert, *Rättegång – femte häftet*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1998.

Mattsson, Nils, *Skattepolitik*, femte upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 1996.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007.

Wahl, Nils, *Fördraget om Europeiska unionen*, sjätte reviderade upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.

Warnling-Nerep, Wiweka, Lagerqvist Veloz Roco, Annika, Lokrantz-Bernitz, Hedvig, Sandström, Lena, *Författningar i statsrätt*, femte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2011.

Zila, Josef, *Specialstraffrätten- en introduktion*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2009.

Övrigt

Remiss: Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatte- förfarandet (SOU 2013:62), avseende frågorna om förbudet mot dubbla förfaranden m.m., Dnr SU FV-1.1.3-2873-13. Stockholms Universitet.

Skatteverkets yttranden, Betänkandet SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (Fi2013/3266). Skatteverket.

Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Dnr R 97-2013. JO.

Internet

Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandelagen (29 november 2013, Zeteo) kommentar till 49kap 4. www.zeteo.nj.se.

Åberg, Kazimir, Skattebrottslagen (28 november 2013, Karnov), kommentar till 2§. www.karnovgroup.se

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

NJA 1994 s.227

NJA 2004 s.176

HD B 4946-12.

HD Ö 1526-13, beslut 16 juli 2013.

Rättsfall från Europadomstolen

Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*, No.37950/97.

Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, No. 14939/03.

Rättsfall från EU-domstolen

C-617/10, Åklagaren mot Åkerberg Fransson, EU-domstolens dom (2013-02-26).