

Förbudet mot dubbla förfaranden

och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

*Betänkande av Utredningen om rättssäkerhet
i skatteförfarandet*

Stockholm 2013



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2013:62

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-598 191 91
Ordertel: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss – hur och varför. Statsrådsberedningen (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryckt av Elanders Sverige AB.
Stockholm 2013

ISBN 978-91-38-24005-2
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 8 mars 2012 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet och vissa förfaranden hos Tullverket kan stärkas ytterligare. Samma dag förordnades justitierådet Karin Almgren som särskild utredare.

Som sakkunniga förordnades den 26 april 2012 kanslirådet Annica Axén Linderl, chefsrådmannen Marie Jönsson, rättssakkunniga Leena Reinikainen och docenten Teresa Simon Almendal. Som experter förordnades samma dag kanslirådet Peter Brose, kanslirådet Charlotta Carlberg, rättsliga experten Pierre Duras, rättssakkunniga Hanna Kristiansson, advokaten Börje Leidhammar, rättssakkunnige Christer Lundh, skattejuristen Kerstin Nyquist, kanslirådet Björn Räftegård och rättsliga experten Olof Sundin.

Chefsåklagaren Lars Persson förordnades som expert den 14 juni 2012.

Rättssakkunniga Hanna Kristiansson entledigades från sitt uppdrag den 30 maj 2013.

Som sekreterare anställdes från och med den 11 april 2012 kammarrättsassessorn Ann-Marie Bjerström och från och med den 9 maj 2012 kammarrättsassessorn Markus Olsson. Markus Olsson entledigades den 31 augusti 2013.

Utredningen, som har antagit namnet Rättssäkerhet i skatteförfarandet (RIS-utredningen), får härmed överlämna sitt betänkande *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*, SOU 2013:62. Två särskilda yttranden har fogats till betänkandet.

Uppdraget är härigenom slutfört.

Stockholm i augusti 2013

Karin Almgren

*/Ann-Marie Bjerström
Markus Olsson*

Innehåll

| | |
|-----------------------------|-----------|
| Sammanfattning | 21 |
|-----------------------------|-----------|

Del I Författningsförslag m.m.

| | |
|--|-----------|
| 1 Författningsförslag | 33 |
| 1.1 Förslag till lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol..... | 33 |
| 1.2 Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken | 37 |
| 1.3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) | 44 |
| 1.4 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) | 45 |
| 1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar..... | 46 |
| 1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion | 48 |
| 1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. | 50 |
| 1.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt | 51 |
| 1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt..... | 53 |

| | | |
|---------------|--|-----------|
| 1.10 | Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi..... | 55 |
| 1.11 | Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling..... | 57 |
| 1.12 | Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281) | 58 |
| 1.13 | Förslag till lag om ändring i lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet..... | 66 |
| 1.14 | Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227) | 67 |
| 1.15 | Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)..... | 68 |
| 1.16 | Förslag till förordning (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. | 90 |
| 1.17 | Förslag till ändring i tullförordningen (2000:1306) | 92 |
| 1.18 | Förslag till ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)..... | 93 |
| 2 | Inledning..... | 95 |
| 2.1 | Utredningens uppdrag | 95 |
| 2.2 | Utredningens arbete | 95 |
| 2.3 | Betänkandets disposition..... | 95 |
| Del II | Förbudet mot dubbla förfaranden | |
| 3 | Uppdraget att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullrättsliga brott | 99 |
| 3.1 | Vårt uppdrag..... | 99 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 4 | Skattetillägg och skattebrott..... | 101 |
| 4.1 | Skattetillägg..... | 101 |
| 4.1.1 | Bakgrund..... | 101 |
| 4.1.2 | Skattetillägg vid oriktig uppgift..... | 102 |
| 4.1.3 | Skattetillägg vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut | 103 |
| 4.1.4 | Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts | 105 |
| 4.1.5 | Underlaget för skattetillägg..... | 105 |
| 4.1.6 | När skattetillägg inte får tas ut | 106 |
| 4.1.7 | Befrielse från skattetillägg..... | 108 |
| 4.1.8 | Beslut om skattetillägg | 109 |
| 4.1.9 | Överklagande..... | 110 |
| 4.2 | Skattebrott..... | 111 |
| 4.2.1 | Bakgrund..... | 111 |
| 4.2.2 | Skattebrottslagens tillämpningsområden..... | 111 |
| 4.2.3 | Skattebrott | 111 |
| 4.2.4 | Skatteförseelse | 113 |
| 4.2.5 | Grovt skattebrott | 114 |
| 4.2.6 | Vårdslös skatteuppgift | 115 |
| 4.2.7 | Skatteavdragsbrott..... | 116 |
| 4.2.8 | Skatteredovisningsbrott..... | 116 |
| 4.2.9 | Försvårande av skattekontroll | 117 |
| 4.2.10 | Förberedelse till grovt skattebrott | 118 |
| 4.2.11 | Frivillig rättelse..... | 118 |
| 4.2.12 | Preskription | 118 |
| 4.2.13 | Vilandeförklaring..... | 119 |
| 4.2.14 | Förtursbehandling..... | 120 |
| 4.2.15 | Anmälningsskyldighet | 120 |
| 4.3 | Handläggning av ärenden om skattetillägg och skattebrott..... | 120 |
| 4.3.1 | Myndigheternas arbete..... | 120 |
| 4.3.2 | Beslut om skattetillägg i praktiken..... | 121 |
| 4.3.3 | Anmälningsskyldigheten i praktiken | 122 |
| 4.3.4 | Sekretess..... | 123 |
| 4.3.5 | Åklagarens olika beslut efter brottsanmälan .. | 124 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 5 | Tulltillägg och tullrättsliga straffbestämmelser | 129 |
| 5.1 | Bakgrund..... | 129 |
| 5.1.1 | Inledning | 129 |
| 5.1.2 | Tullagen | 130 |
| 5.2 | Bestämmelser om tulltillägg | 131 |
| 5.2.1 | Kopplingen mellan skattetillägg och tulltillägg..... | 131 |
| 5.2.2 | Uttag av tulltillägg | 131 |
| 5.2.3 | När tulltillägg inte ska tas ut..... | 134 |
| 5.2.4 | Befrielse från tulltillägg | 134 |
| 5.2.5 | Uttag av tulltillägg vid förverkande..... | 136 |
| 5.2.6 | Tullagens regler om tulltaxering, prövningsordning för tulltillägg och förseningsavgift, m.m. | 136 |
| 5.2.7 | Överklagande | 138 |
| 5.2.8 | Tullagens bestämmelser om straff | 139 |
| 5.3 | Smugglingslagen | 140 |
| 5.3.1 | Smugglingsbrotten..... | 141 |
| 5.3.2 | Tullbrotten | 146 |
| 5.3.3 | Brottskonkurrens mellan smugglingsbrott och tullbrott | 149 |
| 5.3.4 | Smugglingslagens bestämmelser om förundersökning och åtal | 150 |
| 5.4 | Handläggningen av ärenden om tulltillägg och tullrättsliga brott | 152 |
| 5.4.1 | Tullverkets fiskala verksamhet..... | 152 |
| 5.4.2 | Tullverkets brottsbekämpande verksamhet | 154 |
| 5.5 | Exempel på dubbla sanktioner – tulltillägg och tullrättsliga brott | 155 |
| 6 | Europakonventionen, EU-rätten och de svenska sanktionssystemen | 159 |
| 6.1 | Bakgrund..... | 159 |
| 6.1.1 | Allmänt om Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga | 159 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 6.2 | Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet – rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger | 161 |
| 6.2.1 | Allmänt om förbudet mot dubbla förfaranden..... | 161 |
| 6.2.2 | Förbudet mot dubbla förfaranden gäller ny lagföring för samma brott..... | 162 |
| 6.3 | Förbudet mot dubbla förfaranden i EU:s rättighetsstadga | 163 |
| 6.3.1 | Förbudet i EU:s rättighetsstadga | 163 |
| 6.3.2 | Åkerberg Fransson-domen..... | 163 |
| 6.4 | Förbudet mot dubbla förfaranden i svensk rätt..... | 165 |
| 6.4.1 | Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013... .. | 165 |
| 6.4.2 | Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013.... | 171 |
| 7 | Förfarandet med skattetillägg och skattebrott i andra länder | 177 |
| 7.1 | Norge..... | 177 |
| 7.1.1 | Allmänt | 177 |
| 7.1.2 | Sanktioner vid skatterättsliga överträdelser.... | 178 |
| 7.1.3 | Förhållandet mellan skattetillägg, skattebrott och förbudet mot dubbla förfaranden..... | 180 |
| 7.1.4 | Parallella förfaranden | 183 |
| 7.2 | Nederländerna..... | 184 |
| 7.2.1 | Allmänt | 184 |
| 7.2.2 | Administrativa sanktioner | 185 |
| 7.2.3 | ATV-processen..... | 185 |
| 7.2.4 | Åtal och uppgörelse..... | 187 |
| 7.3 | Finland..... | 188 |
| 7.3.1 | Administrativa sanktioner vid skatterättsliga överträdelser | 188 |
| 7.3.2 | Straffrättsliga sanktioner vid skatterättsliga överträdelser | 190 |
| 7.3.3 | Ett finskt förslag om samordning av skatteförhöjningar och straffrättsliga påföljder | 191 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 7.4 | Danmark | 196 |
| 7.4.1 | Skattebrotten | 196 |
| 7.4.2 | Bødeforelæg..... | 196 |
| 7.4.3 | Fängelse | 197 |
| 8 | Alternativa lösningar | 199 |
| 8.1 | Olika alternativ..... | 199 |
| 8.2 | Det allmänna väljer väg – straffrättslig eller administrativ sanktion..... | 201 |
| 8.2.1 | Allmänt..... | 201 |
| 8.2.2 | Vägvalet i Nederländerna, Norge och Finland..... | 201 |
| 8.2.3 | Vem ska välja väg? | 202 |
| 8.2.4 | När ska vägvalet ske?..... | 202 |
| 8.2.5 | Återgång till anmälade myndighet..... | 204 |
| 8.2.6 | Anmälningsskyldigheten..... | 205 |
| 8.2.7 | Kommunikation och sekretess | 206 |
| 8.2.8 | Skattetillägg som tilläggsanktion | 206 |
| 8.3 | Ett förfarande i en domstol | 208 |
| 8.3.1 | Allmänt..... | 208 |
| 8.3.2 | Att flytta mål om skattetillägg till allmän domstol..... | 209 |
| 8.3.3 | Att flytta skattebrottmål till förvaltningsdomstol..... | 210 |
| 8.3.4 | Åklagaren för talan om skattetillägg i allmän domstol..... | 211 |
| 8.3.5 | Åklagaren för talan om skattetillägg i förvaltningsdomstol..... | 215 |
| 9 | Ne bis in idem – överväganden och förslag..... | 217 |
| 9.1 | Samordning av straffrättsliga och administrativa sanktioner | 217 |
| 9.1.1 | Det allmänna väljer väg – straffrättslig eller administrativ sanktion | 218 |
| 9.1.2 | Ett förfarande i en domstol..... | 219 |
| 9.1.3 | Förslaget om två sanktioner i en domstol i korthet..... | 221 |

| | | |
|--------|---|-----|
| 9.2 | En ny lag..... | 222 |
| 9.3 | Felaktighet eller passivitet..... | 223 |
| 9.4 | När ska systemet med två sanktioner i en domstol tillämpas?..... | 224 |
| 9.5 | Brottsanmälan | 227 |
| 9.5.1 | Skatteverkets anmälningsskyldighet | 227 |
| 9.5.2 | Tullverkets anmälningsskyldighet..... | 229 |
| 9.5.3 | Brottsanmälan till Ekobrottsmyndigheten eller Åklagarmyndigheten från någon annan än Skatteverket eller Tullverket..... | 230 |
| 9.6 | Beslut av åklagare som inte hindrar en annan sanktion | 231 |
| 9.7 | Strafföreläggande med skattetillägg eller tulltillägg..... | 234 |
| 9.8 | Särskilt om strafföreläggande med tulltillägg..... | 235 |
| 9.9 | Åtalsbegränsningar i smugglingslagen..... | 236 |
| 9.10 | Föreläggande av ordningsbot | 237 |
| 9.11 | Godkännande av strafföreläggande genom s.k. erkännandefullmakt | 238 |
| 9.12 | Åtalsunderlåtelse..... | 240 |
| 9.13 | Skatteverkets och Tullverkets beslut om skattetillägg och tulltillägg efter åklagarens handläggning..... | 243 |
| 9.14 | Processföremålet i förfarandet med två sanktioner i en domstol..... | 246 |
| 9.14.1 | Allmänt om processföremålet | 246 |
| 9.14.2 | Vissa konsekvenser av skilda processföremål..... | 251 |
| 9.15 | Handläggning av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol..... | 255 |
| 9.15.1 | Handläggning av den administrativa sanktionen i brottmålsrättegången..... | 255 |
| 9.15.2 | Tidsgräns för beslut om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol | 258 |

| | | | |
|------|--------|---|-----|
| | 9.15.3 | Överklagande | 259 |
| 9.16 | | Åklagarens uppgifter..... | 261 |
| | 9.16.1 | Underrättelser..... | 261 |
| | 9.16.2 | Åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg..... | 262 |
| 9.17 | | Rättens avgörande | 264 |
| | 9.17.1 | Beslut om skattetillägg och tulltillägg i avsaknad av beskattningsbeslut och tulltaxeringsbeslut..... | 265 |
| | 9.17.2 | Rättens avgörande vid nedlagt åtal | 267 |
| 9.18 | | Verkställighet m.m..... | 267 |
| | 9.18.1 | Åtgärder med anledning av allmän domstols dom eller åklagares beslut | 267 |
| | 9.18.2 | Särskilt om anstånd..... | 269 |
| 9.19 | | Övriga frågor | 270 |
| | 9.19.1 | Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning | 270 |
| | 9.19.2 | Betalningssäkring..... | 273 |
| | 9.19.3 | Sekretess | 274 |
| | 9.19.4 | Registerfrågor | 280 |

Del III Andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

| | | | |
|-----------|--------|--|------------|
| 10 | | Normalt tillgängligt kontrollmaterial | 287 |
| 10.1 | | Vårt uppdrag..... | 287 |
| 10.2 | | Bakgrund..... | 287 |
| 10.3 | | Gällande rätt | 290 |
| | 10.3.1 | Normalt tillgängligt kontrollmaterial i skatteförfarandelagen | 291 |
| | 10.3.2 | Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till inkomstdeklarationen | 292 |
| | 10.3.3 | Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen | 296 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 10.3.4 | Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial..... | 298 |
| 10.4 | Skatteverkets deklarationskontroll..... | 300 |
| 10.5 | Beskattningsdatabasen..... | 301 |
| 10.6 | Överväganden och förslag..... | 303 |
| 10.6.1 | Tillgängliga avstämningsuppgifter..... | 303 |
| 10.6.2 | Risk för skatteundandragande | 307 |
| 11 | Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning | 309 |
| 11.1 | Vårt uppdrag | 309 |
| 11.2 | Bakgrund | 309 |
| 11.3 | Nuvarande regler..... | 311 |
| 11.3.1 | Inledning..... | 311 |
| 11.3.2 | Grundläggande förutsättningar för att ersättning ska kunna beviljas | 312 |
| 11.3.3 | Ersättningsbara kostnader | 315 |
| 11.3.4 | Ersättningsnivåer..... | 316 |
| 11.4 | Rättshjälpslagen | 317 |
| 11.5 | Rätt till kostnadsfritt biträde | 319 |
| 11.6 | Hur tillämpas reglerna om ersättning av Skatteverket, Tullverket och domstolarna i praktiken? | 321 |
| 11.6.1 | Utredningens undersökning | 321 |
| 11.6.2 | Våra slutsatser och bedömningar på grundval av undersökningen..... | 322 |
| 11.7 | Överväganden och förslag..... | 324 |
| 11.7.1 | Förutsebarhet | 324 |
| 11.7.2 | Rätt person..... | 326 |
| 11.7.3 | Bedömning av hjälpbehovet..... | 332 |
| 11.7.4 | Rätt kostnader | 334 |
| 11.7.5 | Kostnadsräkning..... | 336 |
| 12 | Tredjemanskontroll..... | 339 |
| 12.1 | Vårt uppdrag | 339 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 12.2 | Nuvarande regler om revision och andra kontrollmöjligheter..... | 341 |
| 12.2.1 | Allmänt om revision..... | 341 |
| 12.2.2 | Handlingar som ska undantas från kontroll ... | 345 |
| 12.2.3 | Kontroll genom föreläggande | 346 |
| 12.3 | Tvångsåtgärder | 347 |
| 12.3.1 | Allmänt..... | 347 |
| 12.3.2 | Vite | 347 |
| 12.3.3 | Bevissäkring..... | 348 |
| 12.4 | Inhämtande av uppgifter från tredjeman genom föreläggande..... | 352 |
| 12.4.1 | Allmänt..... | 352 |
| 12.4.2 | Föreläggande om tredjemansuppgifter..... | 353 |
| 12.5 | Tredjemansrevision | 353 |
| 12.5.1 | Allmänt om tredjemansrevision..... | 353 |
| 12.5.2 | Överskottsinformation | 355 |
| 12.5.3 | Arkivering, förvaring och gallring | 356 |
| 12.5.4 | Tredjemansrevision – en omdiskuterad kontrollmöjlighet..... | 357 |
| 12.5.5 | HFD 2012 ref. 12 – ett rättsfall om tredjemansrevision..... | 364 |
| 12.6 | Särskilt om tredjemansrevision och tredjemansföreläggande på skatteområdet | 367 |
| 12.6.1 | En allmän redogörelse för Skatteverkets arbete med tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden..... | 367 |
| 12.6.2 | Användningen av tredjemansrevision..... | 367 |
| 12.6.3 | Användningen av tredjemansförelägganden ... | 373 |
| 12.6.4 | Beslutsfattande vid tredjemanskontroll | 374 |
| 12.7 | Rättssäkerhetsgarantierna..... | 375 |
| 12.7.1 | Allmänt..... | 375 |
| 12.7.2 | Integritetsskyddet i regeringsformen och Europakonventionen | 375 |
| 12.8 | Internationella förpliktelser som berör Skatteverkets kontroller av tredjeman..... | 382 |
| 12.8.1 | Allmänt..... | 382 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 12.8.2 | Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden | 383 |
| 12.8.3 | EU:s handräkningsdirektiv och lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning | 385 |
| 12.8.4 | Skatteverkets uppfattning om en effektiv tillämpning av reglerna i internationella överenskommelser om handräckning i skatteärenden | 388 |
| 12.8.5 | Internationella avtal om handräckning som ställer krav på revision | 392 |
| 12.9 | Särskilt om tredjemansrevision och tredjemansförelägganden på tullområdet | 393 |
| 12.9.1 | Allmänt | 393 |
| 12.9.2 | Internationella förpliktelser som berör Tullverkets kontroller av tredjeman | 393 |
| 12.10 | Tredjemanskontroll i andra nordiska länder | 396 |
| 12.10.1 | Norge | 396 |
| 12.10.2 | Finland | 399 |
| 12.10.3 | Danmark | 400 |
| 12.11 | Överväganden och förslag | 402 |
| 12.11.1 | Det allmännas intresse av att kunna utföra tredjemanskontroller | 402 |
| 12.11.2 | Den enskildes intresse av att inte bli utsatt för tredjemanskontroller | 404 |
| 12.11.3 | Fortsatt möjlighet till tredjemanskontroll genom föreläggande och revision | 407 |
| 12.11.4 | Ska generella tredjemanskontroller vara tillåtna? | 408 |
| 12.11.5 | Förutsättningarna för generell tredjemanskontroll | 411 |
| 12.11.6 | Beslutsordningen | 412 |
| 12.11.7 | Krav för att besluta om generell kontroll | 414 |
| 12.11.8 | Sökandet efter och användningen av information | 415 |
| 12.11.9 | Rätt för den som kontrollen avser att begära att handlingar och uppgifter undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning eller tulltaxering | 416 |

| | | |
|---------------|---|------------|
| 12.11.10 | Val av kontrollobjekt och metod för kontroll..... | 422 |
| 12.11.11 | Krav på underrättelse till den som tredjemanskontrollen avser..... | 424 |
| 13 | Nivåerna på skattetillägg | 427 |
| 13.1 | Inledning..... | 427 |
| 13.1.1 | Vårt uppdrag | 427 |
| 13.2 | Bakgrund..... | 428 |
| 13.2.1 | Gällande rätt..... | 428 |
| 13.2.2 | Allmänna utgångspunkter | 429 |
| 13.2.3 | Den generella nivån på skattetillägg | 429 |
| 13.2.4 | Skillnader i nivåerna på skattetillägg mellan inkomstbeskattningen och området för indirekt skatt och socialavgifter..... | 430 |
| 13.2.5 | Nivåerna på skattetillägg när den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial..... | 432 |
| 13.2.6 | Nivåerna på skattetillägg när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel..... | 434 |
| 13.2.7 | Underskott..... | 434 |
| 13.2.8 | Nivåerna på skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts | 435 |
| 13.3 | Överväganden..... | 436 |
| 13.3.1 | De generella nivåerna på skattetillägg..... | 436 |
| 13.3.2 | De skilda nivåerna på skattetillägg för olika situationer..... | 438 |
| Del IV | Ikraftträdande, konsekvenser och författningskommentarer | |
| 14 | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser | 443 |
| 14.1 | Två sanktioner i en domstol | 443 |
| 14.2 | Normalt tillgängligt kontrollmaterial | 446 |
| 14.3 | Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning..... | 447 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 14.4 | Tredjemanskontroll | 447 |
| 15 | Konsekvensanalys | 449 |
| 15.1 | Inledning | 449 |
| 15.2 | Två sanktioner i en domstol..... | 450 |
| 15.2.1 | Vårt förslag | 450 |
| 15.2.2 | Offentligfinansiella effekter | 450 |
| 15.2.3 | Effekter för enskilda och företag | 451 |
| 15.2.4 | Effekter för myndigheterna..... | 452 |
| 15.2.5 | Effekter på personlig integritet | 453 |
| 15.2.6 | Effekter på brottsligheten..... | 454 |
| 15.3 | Normalt tillgängligt kontrollmaterial..... | 454 |
| 15.3.1 | Vårt förslag | 454 |
| 15.3.2 | Offentligfinansiella effekter | 455 |
| 15.3.3 | Effekter för enskilda och företag | 455 |
| 15.3.4 | Effekter för myndigheterna..... | 455 |
| 15.4 | Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning | 456 |
| 15.4.1 | Vårt förslag | 456 |
| 15.4.2 | Offentligfinansiella effekter | 456 |
| 15.4.3 | Finansiering av de ökade kostnaderna för ersättning för kostnad för ombud, biträde eller utredning..... | 460 |
| 15.4.4 | Effekter för enskilda och företag | 462 |
| 15.4.5 | Effekter för myndigheterna..... | 463 |
| 15.5 | Tredjemansrevision och tredjemansföreläggande..... | 463 |
| 15.5.1 | Vårt förslag | 463 |
| 15.5.2 | Offentligfinansiella effekter | 464 |
| 15.5.3 | Effekter för myndigheterna..... | 464 |
| 15.6 | Nivåerna på skattetillägg | 466 |
| 15.7 | Övriga konsekvenser | 467 |
| 16 | Författningskommentarer | 469 |
| 16.1 | Förslaget till lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol..... | 469 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 16.2 | Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken | 477 |
| 16.3 | Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)..... | 481 |
| 16.4 | Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)..... | 482 |
| 16.5 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar | 483 |
| 16.6 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion..... | 483 |
| 16.7 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. | 484 |
| 16.8 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt..... | 484 |
| 16.9 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt | 485 |
| 16.10 | Förslaget till ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi..... | 485 |
| 16.11 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling..... | 486 |
| 16.12 | Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281) | 486 |
| 16.13 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet..... | 495 |
| 16.14 | Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227) | 495 |
| 16.15 | Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)..... | 496 |

Del V Särskilda yttranden och bilagor**Särskilda yttranden 515****Bilagor**

| | | |
|----|--|-----|
| 1 | Kommittédirektiv 2012:14 | 529 |
| 2 | Skattetillägg – antal beslut..... | 549 |
| 3 | Skattetillägg – belopp | 551 |
| 4 | Anmälda och avslutade brottsmisstankar – skatt | 553 |
| 5 | Anmälda och avslutade brottsmisstankar per brott enligt skattebrottslagen | 557 |
| 6 | Tulltillägg – antal beslut | 561 |
| 7 | Tulltillägg – belopp | 563 |
| 8 | Anmälda och avslutade brottsmisstankar – tull..... | 565 |
| 9 | Anmälda och avslutade brottsmisstankar per tullrättsligt brott | 569 |
| 10 | Undersökning av hur ersättningsreglerna tillämpas i praktiken..... | 575 |

Sammanfattning

Vårt uppdrag syftar till att ytterligare stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gäller även för Tullverket.

Vi föreslår i korthet följande.

- När en oriktig uppgift kan leda till både en administrativ och en straffrättslig sanktion, ska sanktionerna samordnas genom att åklagaren i allmän domstol, i samband med att åtal väcks för skattebrottet eller det tullrättsliga brottet, yrkar att skattetillägg eller tulltillägg tas ut. Åklagaren kan i ett strafföreläggande påföra skattetillägg eller tulltillägg.
- Det som nu kallas normalt tillgängligt kontrollmaterial avgränsas på ett tydligare sätt och benämns tillgängliga avstämningsuppgifter. Skattetillägg ska inte tas ut om en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter.
- Skälig ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska, förutom under de förutsättningar som finns i dag, även kunna medges om sökandens förvärvsinkomst/nettoomsättning inte överstiger vissa belopp. Vid bedömningen av hjälpbehovet ska särskilt beaktas om frågan rör ett obetydligt skattebelopp, om prövningen är enkel och om den sökande själv genom sitt handlande har förorsakat ärendet eller målet.
- Termerna tredjemansföreläggande och tredjemansrevision definieras i lag. Att generella tredjemanskontroller är tillåtna föreslås framgå uttryckligen av lagtexten. Beslut om sådan kontroll omgärdas dock av vissa krav. Den som tredjemanskontrollen avser ges möjlighet att begära att vissa uppgifter och handlingar undantas från att läggas till grund för beskattning eller tulltaxering. Vid revision ska den reviderande myndigheten inte få

söka efter handlingar och uppgifter som inte omfattas av revisionsbeslutet.

Vi anser att förslagen bör träda i kraft den 1 juli 2014 i vissa fall kombinerat med en övergångsreglering.

Samordning av administrativ och straffrättslig sanktion

Av våra direktiv framgår att systemet med skattetillägg och skattebrott bör ses över i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda och åstadkomma en bättre samordning av sanktionsformerna inom skatteområdet. Motsvarande gäller för tullområdet.

Högsta domstolen har i ett pleniavgörande den 11 juni 2013 funnit att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Det är således inte förenligt med Europakonventionen att i olika förfaranden pröva frågan om skattetillägg och påföljd för skattebrott.

Vi har undersökt olika alternativ för att lösa problemen med nuvarande ordning. Ett renodlat vägvalssystem – den enskilde påförs antingen en administrativ eller en straffrättslig sanktion – anser vi inte är någon bra lösning. Den enskilde kan nämligen i ett sådant system helt undgå sanktioner om ett väckt åtal ogillas, trots att det finns materiella förutsättningar för en administrativ sanktion.

En bättre ordning är enligt vår mening att, när såväl en administrativ som en straffrättslig sanktion kommer i fråga, samordna de båda sanktionerna i en domstol. Vid bedömningen av vilket domstolsslag, allmän domstol eller allmän förvaltningsdomstol, som bör hantera de samordnade sanktionerna, har vi funnit att en överflyttning av de administrativa sanktionerna till allmän domstol innebär minst ingrepp i nuvarande regelsystem. Det nya förfarandet vid uttag av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol regleras i en ny lag.

Förslaget innebär i huvuddrag följande.

Skatteverket och Tullverket anmäler misstänkta brott enligt skattebrottslagen (1971:69), lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller tullagen (2000:1281) till åklagaren. Anmälan om misstänkt brott ska göras enligt samma bedömningsgrunder som i dag. Vad avser Tullverket föreslår vi att en anmälningsplikt införs. När

ett misstänkt brott har anmälts eller om en utredning om brott pågår av annan anledning är verken tillfälligt förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för utredningen om brott. Skatteverket och Tullverket är däremot oförhindrade att fortsätta handläggningen och meddela beslut i beskattningsärendet eller tulltaxeringsärendet.

Åklagaren utreder det misstänkta brottet och, om förutsättningar finns, väcker åtal och yrkar samtidigt att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut. Åklagaren kan också välja att utfärda ett strafföreläggande och då även ta ut skattetillägg eller tulltillägg. I dessa situationer är Skatteverket och Tullverket slutligt förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg.

Om åklagaren inte inleder någon förundersökning eller beslutar att lägga ned förundersökningen eller på annat sätt inte slutligt tar ställning till den misstänktes skuld, ska Skatteverket respektive Tullverket underrättas om detta. När verken får en sådan underrättelse får de utreda och besluta om skattetillägg eller tulltillägg.

När Skatteverket får en underrättelse från åklagarna att en utredning om brott har avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak kan ett beskattningsbeslut redan ha meddelats. Skatteverket tillåts därför i dessa situationer meddela beslut om skattetillägg utan samband med efterbeskattning eller omprövning, även om den ordinarie tvåårsfristen för sådana beslut passerats.

Skatteverket och Tullverket måste som huvudregel meddela ett beslut om skattetillägg eller tulltillägg inom de tidsfrister som normalt gäller enligt skatteförfarandelagen och tullagen. Återstår mindre än sex månader av dessa tidsfrister, räknat från den dag då åklagaren fattade sitt beslut att inte gå vidare med brottsmisstanken avseende en viss felaktighet eller passivitet, förlängs emellertid tidsfristen till att gälla sex månader efter åklagarens beslut.

I det föreslagna systemet kombineras brottmålets processregler med de materiella skatte- och tullrättsliga reglerna. Processen ska styras av de regler som gäller enligt rättegångsbalken för brottmålet medan själva skattetillägget eller tulltillägget ska bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen.

Vi har valt att använda uttrycket felaktighet eller passivitet när vi talar om omständigheter som kan utgöra grund för skattetillägg eller tulltillägg och som även kan utgöra objektiva rekvisit vad gäller skattebrott och tullrättsliga brott. Uttrycket felaktighet eller

passivitet ska beträffande skattetillägg och tulltillägg tolkas på det sätt som gäller vid sakens avgränsning i skatteförfarandet respektive tulltaxeringsförfarandet. Detta innebär bl.a. att Skatteverket och Tullverket är förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg endast avseende de felaktigheter eller passiviteter i en deklaration som har prövats i brottmålet. Den vidare avgränsning av saken som tillämpas i brottmålet förändras inte.

De felaktigheter eller passiviteter som åklagaren får lägga till grund för den straffrättsliga talan efter det att talan väckts får även utgöra grund för talan om skattetillägg eller tulltillägg.

En dom om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol får överklagas inom tre veckor. Det krävs prövningstillstånd i frågan om administrativ sanktion i de fall prövningstillstånd krävs för brottmålet. Prövningstillstånd krävs dock inte om överklagandet enbart avser frågan om skattetillägg eller tulltillägg.

Ett avgörande om skattetillägg eller tulltillägg enligt de nya reglerna verkställs av Skatteverket eller Tullverket på samma sätt som andra skattetillägg och tulltillägg.

Den som skattetillägget eller tulltillägget avser kan erhålla ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning enligt reglerna i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Det stora flertalet fall, dvs. de fall då det endast är aktuellt att ta ut en administrativ sanktion, berörs inte av det föreslagna systemet med två sanktioner i en domstol. Dessa fall kommer även fortsättningsvis att hanteras av Skatteverket och Tullverket precis som i dag. Under 2012 avslutades 3 277 brottsmisstankar enligt skattebrottslagen med väckt åtal. Statistiken talar om brottsmisstankar, inte om antal väckta åtal. Ett åtal kan avse flera brottsmisstankar. Av statistiken går inte heller att utläsa om brottsmisstankarna avser fysiska eller juridiska personer eller om skattetillägg påförts i den fråga som misstanken gäller. Det går därför inte att med ledning av statistik uppskatta hur många fall som omfattas av vårt förslag.

Vi föreslår att det nya förfarandet ska tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Motivet till de särskilda reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial var att den oriktiga uppgiften inte inneburit någon väsentlig risk för skatteundandragande. Innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial har efterhand i tillämpningen successivt utvidgats och får nu sägas vara oklar.

Vi föreslår en tydligare avgränsning av det kontrollmaterial – med vår terminologi de avstämningsuppgifter – som kan medföra att skattetillägg inte ska tas ut och en definition i skatteförfarandelagen. Med avstämningsuppgifter menar vi kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning, uppgifter i föregående års inkomstdeklaration som kan användas för kontroll av motsvarande uppgift i årets inkomstdeklaration samt uppgifter som finns i register upprättade av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

Uppgifter som lämnas i ett års inkomstdeklaration och som har betydelse för nästa års inkomstdeklaration är t.ex. inrullade underskott. De register som avses i definitionen är de register som Skatteverket upprättar för kontroll av framtida inkomstdeklarationer, t.ex. registret om uppskovsavdrag, skogsavdragsregistret och registret över uppskov vid andelsbyten.

Definitionen av termen avstämningsuppgifter innebär att endast det kontrollmaterial som Skatteverket faktiskt använder vid granskningen av deklarationer omfattas. Risken för skatteundandragande är i dessa situationer obetydlig. Vi föreslår därför att skattetillägg inte får tas ut om en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Något krav att den oriktiga uppgiften också ska kunna rättas med ledning av avstämningsuppgifterna uppställs inte.

En följd av förslaget är att bestämmelsen om att skattetillägg får tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial kan tas bort.

Några ytterligare bestämmelser om att skattetillägg inte får tas ut om risken för skatteundandragande är obetydlig behövs enligt vår mening inte. I andra situationer då risken för skatteundandragande är liten kan befrielse medges med stöd av de vanliga reglerna i skatteförfarandelagen.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Att ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader är viktigt såväl från rättssäkerhetssynpunkt som av effektivitetsskäl. Reglerna bör fånga upp de verkliga behov av hjälp som finns.

Vi föreslår att den som har behövt hjälp för att ta till vara sin rätt i ett ärende eller mål har rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Vi anser att en grundläggande förutsättning för ett rättssäkert ersättningssystem är att alla har lika möjligheter att ta till vara sin rätt i en process. Behovet av hjälp torde i första hand styras av de ekonomiska förutsättningarna. Vi föreslår därför att, utöver de grunder som finns i dag, även den sökandes ekonomiska ställning ska kunna ligga till grund för ersättning.

En fysisk person som ansöker om ersättning har rätt till ersättning om den senast fastställda förvärvsinkomsten (enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen [1999:1229]) vid tidpunkten för prövningen inte överstiger 8 prisbasbelopp (för närvarande 356 000 kr). En juridisk person har rätt till ersättning om den redovisade nettoomsättningen inte överstiger 3 miljoner kr.

Vi föreslår också att det vid bedömningen av hjälpbehovet särskilt ska beaktas om prövningen är enkel, om skattebeloppet som är föremål för prövning är obetydligt och om den sökande genom sitt handlande själv har förorsakat ärendet eller målet. Vid bedömningen av om en prövning är enkel ska både rättsfrågor och bevisfrågor beaktas. För att det ska vara fråga om en enkel prövning krävs att rättsläget är klart. Prövningen rör ett obetydligt belopp om det understiger tio procent av prisbasbeloppet (för närvarande 4 450 kr).

Ersättning avseende kostnader för ombud eller biträde bör beviljas med en timtaxa som motsvarar timkostnadsnormen. Avvikelse från timkostnadsnormen får ske om det finns anledning till det, t.ex. om ombudet eller biträdet är särskilt skickligt och därför kan antas ha arbetat snabbare än ett normalskickligt ombud eller biträde. Nedlagda kostnader ersätts, precis som tidigare, med skälig ersättning. Vid bedömning av skälig ersättning ska både antalet arbetade timmar och den yrkade timtaxan beaktas.

Den som yrkar ersättning för kostnader avseende ombud, biträde eller utredning ska lämna en specificerad kostnadsräkning där det framgår när arbetet inleddes, hur många timmar som har lagts

ned i ärendet, vad arbetet har avsett och till vilken timkostnad arbetet har utförts.

För att finansiera vårt förslag om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning föreslår vi en uppjustering av förseningsavgiften i skatteförfarandelagen och tullagen.

Tredjemanskontroll

Reglerna om tredjemansrevision har under senare år varit föremål för upprepade diskussioner. Synpunkterna har ofta gällt integritetsaspekter som har att göra med att någon som inte är föremål för kontroll utsätts för revision och att den som kontrollen avser inte känner till det. Vidare har Skatteverket kritiserats för att utföra tredjemansrevision där verket utan någon konkret misstanke om skatteundandragande eftersöker icke preciserade handlingar för att hitta något av intresse, s.k. fishing expeditions. Det har också ifrågasatts om insamling av stora mängder uppgifter är ett effektivt arbetssätt för Skatteverket och om det är ett proportionerligt ingrepp i relationen till den som har handlingarna. Även förhållandet till reglerna om möjligheten att begära att vissa handlingar ska undantas från kontroll har diskuterats.

Utgångspunkten i våra direktiv är att möjligheten till tredjemanskontroll genom tredjemansrevision bör finnas kvar. Vi anser att inte bara tredjemansrevision utan också tredjemansföreläggande bör kunna användas fortsättningsvis. Både tredjemansrevision och tredjemansföreläggande har särdrag som i vissa situationer innebär att den ena kontrollmetoden är lämpligare än den andra.

Det är vanligt att termerna tredjemansrevision och tredjemansföreläggande används för att beskriva kontroller som avser någon annan än den som föreläggs eller revideras. Vi föreslår att termerna, som har en stark förankring i rättstillämpningen, ska definieras i lagtexten.

Tredjemansrevision görs också för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den reviderade, s.k. generella tredjemansrevisioner. Motsvarande kontroll får göras genom tredjemansföreläggande. Den generella tredjemanskontrollen har kritiserats bl.a. eftersom den ger det allmänna mycket stora möjligheter att inhämta information från tredjeman. Den generella tredjemanskontrollen utgör dock ett mycket viktigt verktyg i myndigheternas arbete, som inte kan ersättas av andra till buds stående

kontrollmetoder. Vi anser därför att generella tredjemanskontroller genom revision och föreläggande ska kunna användas även fortsättningsvis och att det uttryckligen av lagtexten ska framgå att sådana kontroller är tillåtna. Beslut om generell tredjemanskontroll ska även i fortsättningen fattas av Skatteverket och Tullverket.

I dag är samtliga tredjemanskontroller underkastade de krav som ställs enligt proportionalitetsprincipen. Det kan dock vara svårt att bedöma om skälen för beslutet uppväger intrånget som beslutet innebär när skälet endast anges som kontroll av att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Vi föreslår därför att det ska anges i lagtexten att beslut om generella tredjemanskontroller får fattas endast om det finns anledning att anta att uppgifter från den som revideras eller föreläggs är av betydelse för kontrollen. Tanken är att generella tredjemanskontroller inte ska kunna ske planlöst; det måste framgå att kontrollen är relevant med hänsyn till ändamålet med kontrollen.

En betydande svaghet i den nuvarande regleringen är att den som tredjemanskontrollen avser inte har någon självständig möjlighet att försvara sina intressen vid tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden, t.ex. genom tillämpning av bestämmelserna om undantag av uppgifter och handlingar från kontroll. Möjligheten för den som tredjemanskontrollen avser att framföra argument till t.ex. den reviderade för vidare befordran till den kontrollerande myndigheten, kan inte anses vara tillfredsställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Vi föreslår regler som innebär att den som tredjemanskontrollen avser får möjlighet att begära att uppgifter och handlingar ska undantas från att läggas till grund för beskattning och tulltaxering. De uppgifter och handlingar som ska undantas är desamma som de som enligt nu gällande regler ska undantas från kontroll enligt 47 kap. skatteförfarandelagen och 6 kap. 34 § tullagen. Skatteverket och Tullverket ska underrätta den som kontrollen avser om vilka uppgifter och handlingar som inhämtats genom tredjemanskontroll och som avses läggas till grund för myndighetens beslut om beskattning eller tulltaxering. Genom underrättelsen får den som kontrollen avser även upplysning om sin rätt att begära undantag hos verket. Ett beslut i anledning av begäran kan omprövas och överklagas i vanlig ordning. Hos Skatteverket ska omprövningsbeslutet fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Ett beslut om undantag innebär att Skatteverket och Tullverket inte får återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen.

Vid tillämpning av nu gällande revisionsregler på skatteområdet får Skatteverket, enligt interna bestämmelser, inte söka efter handlingar och uppgifter som inte omfattas av revisionsbeslutet. Man får dock använda sig av information som ligger utanför beslutet och som kommit fram som ett resultat av granskningen, s.k. överskottsinformation. Att denna ordning ska gälla framgår dock inte tydligt av revisionsbestämmelserna i skatteförfarandelagen och tullagen. Dessa viktiga avgränsningar av den reviderande myndighetens kontrollmöjlighet bör föras in i lagstiftningen. Vi föreslår därför att avgränsningarna lagregleras.

Vid tredjemanskontroll har den som kontrollen avser inte någon rätt att bli underrättad om att en kontroll har gjorts. Det har därför ifrågasatts om det bör införas en reglering som innebär att alla som har varit föremål för tredjemanskontroll ska underrättas om att sådan kontroll har ägt rum. Vi anser att de fördelar en underrättelse kan innebära från integritetsskyddssynpunkt inte uppväger de nackdelar en underrättelseskyldighet skulle föra med sig. Vi föreslår därför inte någon underrättelseskyldighet.

Nivåerna på skattetillägg

Vi har fått uppdraget att analysera nivåerna på skattetillägg och bedöma om det är lämpligt att ändra dem. I direktiven beskrivs utredningsbehovet bl.a. mot bakgrund av de överväganden som gjordes i betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58). Man lyfte där fram möjligheten att sänka procentsatsen för skattetillägg på inkomsttaxeringsområdet från 40 procent till 20 procent.

De skillnader som finns mellan inkomstbeskattningsområdet och området för indirekt skatt och socialavgifter och som legat till grund för de skilda generella skattetilläggsnivåerna föreligger enligt vår mening alltså. Det finns därför fortfarande skäl som motiverar att skattetilläggsnivån på området för indirekt skatt och sociala avgifter är lägre än nivån på inkomstbeskattningsområdet. Vi bedömer vidare att det inte finns anledning att förändra de generella nivåerna på skattetillägg.

Med avvikelse från de generella nivåerna på skattetillägg, 40 procent för inkomstbeskattningsområdet och 20 procent för området för indirekt skatt och socialavgifter, tas skattetillägg ut med 10 procent eller, vad gäller området för indirekt skatt och socialavgifter, 5 procent i fall där den oriktiga uppgiften inte kan rättas med led-

ning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men där det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig. Skattetillägget uppgår dock till 10, 5 eller 2 procent när den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel. Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Genom vårt förslag om att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter och att skattetillägg över huvud taget inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter, bortfaller bestämmelsen om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Flera motiv kan sägas ligga bakom de skilda nivåerna på skattetillägg i de ovan angivna beskattningssituationerna. Ett skäl är att risken för skatteundandragande typiskt sett är lägre i vissa situationer. Ett annat är att skattetilläggsreglerna i vissa fall kan drabba extra hårt. Gemensamt för de skäl som ligger till grund för skillnader i de olika nivåerna på skattetillägg kan sägas vara att de strävar efter att säkerställa att systemet med skattetillägg upplevs som rättvist och väl anpassat till de skilda förhållanden som råder i samhället.

De faktiska omständigheter som ligger till grund för de skilda nivåerna är fortfarande aktuella. Det finns därför sakliga skäl för att tillämpa skilda uttagsnivåer i de fall där det i dag finns regler om detta. Enligt vår mening är det inte heller lämpligt att hänsynen till skillnaderna mellan olika beskattningssituationer sker på annat sätt, t.ex. inom ramen för reglerna om hel eller delvis befrielse från skattetillägg.

Vår bedömning är att det inte finns någon anledning att av förenklingsskäl avskaffa bestämmelserna om skilda skattetilläggsnivåer för vissa beskattningssituationer. Det finns som vi ser det inte heller skäl att ändra de aktuella skattetilläggens storlek vare sig i förhållande till de generella nivåerna eller i förhållande mellan de olika särreglerade skattetilläggsnivåerna. Vi föreslår därför inte några förändringar av de nivåer på skattetillägg som gäller för periodiseringsfel vid beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift och nivån på skattetillägg som gäller vid beräkningen av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.

Del I

Författningsförslag m.m.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

2 § Det som sägs om åklagare i denna lag gäller även sådan särskilt förordnad befattningshavare vid Tullverket som avses i 32 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling när denne för talan enligt vad som anges i bestämmelsen.

Handläggning av mål enligt denna lag

3 § När åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) får denne samtidigt föra talan om sådant skattetillägg som avses i 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), om skattetillägget avser den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

4 § När åklagaren väcker åtal för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 10 kap. tullagen (2000:1281) får denne samtidigt föra talan om sådant tulltillägg som avses i 8 kap. tullagen, om tulltillägget avser den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

5 § Tingsrätten beslutar på talan av åklagaren om skattetillägg eller tulltillägg. Frågan om sådant tillägg ska handläggas i samma rättegång som talan om brott.

6 § Om inte något annat sägs i denna lag, ska i fråga om förfarandet gälla vad som är föreskrivet för det brottmål som föranlett åtal.

7 § Om åklagaren lägger en ny felaktighet eller passivitet till grund för åtalet, får talan om skattetillägg eller tulltillägg utvidgas till att avse även den felaktigheten eller passiviteten.

Beslut om skattetillägg och tulltillägg

8 § I mål om skattetillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om skattetillägg i 49 kap. och 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 49 kap. 10 § 4 och 10 b § ska dock inte tillämpas.

I mål om tulltillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om tulltillägg i 8 kap. tullagen (2000:1281), med undantag för 6 § 3, 6 a och 6 b §§.

9 § Utöver vad som anges i 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska vid bedömningen av befrielse från skattetillägg särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten även medför att den som skattetillägget gäller fälls till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blir föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

10 § Utöver vad som anges i 8 kap. 10 § tullagen (2000:1281) ska vid bedömningen av befrielse från tulltillägg särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten även medför att den som tulltillägget gäller fälls till ansvar för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling, 10 kap. tullagen (2000:1281) eller blir föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

11 § Ett beslut om skattetillägg får meddelas inom den tid som påföljd får ådömas enligt 35 kap. 1 § brottsbalken eller 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

Ett beslut om tulltillägg får meddelas inom den tid som påföljd får ådömas enligt 35 kap. brottsbalken för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

12 § I mål om skattetillägg och tulltillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet fått laga kraft.

Vad som sägs i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen om Skatteverket ska i fråga om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i mål om tulltillägg i stället gälla Tullverket.

Överklagande

13 § Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken.

Prövningstillstånd krävs dock inte om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagas.

Övriga bestämmelser

14 § Bestämmelserna i 59 kap. samt avdelning XIV och XVI skatteförfarandelagen (2011:1244) som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol ska också tillämpas på skattetillägg som har beslutats enligt denna lag.

15 § Bestämmelserna i tullagen (2000:1281) om betalning, betalningsskyldighet, återbetalning och verkställighet som är tillämpliga på tulltillägg beslutade av Tullverket eller allmän förvaltnings-

domstol ska också tillämpas på tulltillägg som har beslutats enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

1.2 Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om rättegångsbalken dels att 31 kap. 9 §, 45 kap. 4 § samt 48 kap. 2, 6, 9 och 10 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 23 kap. 18 a §, 31 kap. 9 b § och 48 kap. 5 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

18 a §

Vid underrättelse enligt 18 § första stycket ska den misstänkte också underrättas om att skatte-tillägg eller tulltillägg kan komma att tas ut samt grunderna för detta.

31 kap.

9 §¹

Vill åklagaren, att den tilltalade skall förpliktas att ersätta rättegångskostnad, eller vill den tilltalade erhålla ersättning för sådan kostnad, skall han, innan handläggningen avslutas, framställa yrkande därom och uppgiva, vari kostnaden består. Gör han det ej, äge han ej därefter tala å den kostnad, som uppkommit vid samma rätt. Rätten pröve självmant, huruvida kostnad, som enligt rättens beslut skall utgå av allmänna medel, skall återgäldas av den tilltalade eller annan eller den skall stanna å statsverket. Fråga, som avses i 3 §, pröve rätten ock självmant.

Då rätten avgör målet, meddele rätten samtidigt beslut angående rättegångskostnaden.

Har förundersökning inletts men åtal ej följt och vill den misstänkte kräva ersättning för kostnad under förundersökningen eller väckes å det allmännas vägnar fråga om återgäldande av sådan kostnad, skall ansökan därom göras hos rätten.

¹ Senaste lydelse 1972:430.

Har kostnader uppkommit i utredning om sådant skattetillägg eller tulltillägg som avses i lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Vad som sägs i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen om Skatteverket ska i fråga om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i utredning om tulltillägg i stället gälla Tullverket. Vid handläggning av ett ärende om ersättning ska förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft.

9 b §

Omfattar ett strafföreläggande även skattetillägg eller tulltillägg enligt 48 kap. 2 § gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Vad som sägs i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen om Skatteverket ska i fråga om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i strafföreläggande om tulltillägg i stället gälla Tullverket. Vid handläggning av ett ärende om ersättning ska förvaltningslagen

(1986:223) tillämpas.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft.

45 kap.

4 §²

I stämningsansökan ska åklagaren uppge:

1. den tilltalade,
2. målsäganden, om någon sådan finns,
3. den brottsliga gärningen med uppgift om tid och plats för dess förövande och de övriga omständigheter som behövs för dess kännetecknande samt de bestämmelser som är tillämpliga,
4. de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis, samt
5. de omständigheter som gör domstolen behörig, om inte behörigheten framgår på annat sätt.

Vill åklagaren i samband med att åtalet väcks även väcka talan om enskilt anspråk enligt 22 kap. 2 §, ska åklagaren i ansökan lämna uppgift om anspråket och de omständigheter som det grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

För åklagaren talan om skattetillägg eller tulltillägg enligt lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol, ska åklagaren i ansökan lämna uppgift om tillägget och de omständigheter som det grundas på.

Om den tilltalade är eller har varit anhållen eller häktad på grund av misstanke om brott som omfattas av åtalet, ska åklagaren ange detta i stämningsansökan. Uppgift ska dessutom lämnas om tiden för frihetsberövandet.

Har åklagaren några önskemål om hur målet ska handläggas, bör dessa anges i stämningsansökan.

Ansökan ska vara undertecknad av åklagaren. En ansökan som ges in på elektronisk väg ska vara undertecknad med en elektronisk

² Senaste lydelse 2012:326.

signatur enligt 2 § lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer eller överförs på ett sätt som uppfyller motsvarande krav på säkerhet.

48 kap.

2 §³

Strafföreläggande enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad åklagaren anser att brottet bör föranleda. Under förutsättningar som anges i 4 § andra stycket får strafföreläggande avse villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter. Av 5 a § framgår att ett strafföreläggande också får omfatta ett enskilt anspråk som avser betalningsskyldighet.

Strafföreläggande enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad åklagaren anser att brottet bör föranleda. Under förutsättningar som anges i 4 § andra stycket får strafföreläggande avse villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter. Av 5 a § framgår att ett strafföreläggande också får omfatta ett enskilt anspråk som avser betalningsskyldighet.

Ett strafföreläggande får under de förutsättningar som anges i 5 b § omfatta även skattetillägg eller tulltillägg.

Föreläggande av ordningsbot enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad som bestämts enligt 14 §.

Är brott förenat med egendoms förverkande, annan sådan särskild rättsverkan eller särskild rättsverkan i form av avgift enligt lagen (1994:419) om brottsofferfond, ska också denna föreläggas den misstänkte till godkännande. Detsamma gäller kostnad för blodprovstagning, blodundersökning, urinprovstagning och urinundersökning som avser den misstänkte och som har gjorts för utredning om brottet. I fråga om sådan kostnad tillämpas bestämmelserna om särskild rättsverkan.

Är brott förenat med företagsbot ska också denna genom strafföreläggande föreläggas den misstänkte till godkännande.

³ Senaste lydelse 2010:575.

5 b §

Omfattar strafföreläggande ansvar för sådant brott som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol ska också underlaget för skattetillägget eller tulltillägget föreläggas den misstänkte till godkännande.

Första stycket gäller inte om fullmakt har lämnats som enligt 48 kap. 10 § andra stycket inte får avse skattetillägg eller tulltillägg.

Det som sägs i 14 och 15 §§ lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol om skattetillägg och tulltillägg som har beslutats enligt den lagen ska också tillämpas på skattetillägg eller tulltillägg som tagits ut i strafföreläggande.

6 §⁴

Ett strafföreläggande ska innehålla uppgift om

- | | |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. den åklagare som har utfärdat föreläggandet, 2. den misstänkte, 3. brottet med angivande av tid och plats för dess begående samt övriga omständigheter som behövs för att känneteckna det, 4. den eller de bestämmelser som är tillämpliga när det gäller brottet, 5. det straff och den särskilda rättsverkan, som föreläggs den misstänkte, <i>och</i> 6. det enskilda anspråk som föreläggs den misstänkte med uppgift om målsäganden och de omständigheter som anspråket grundar sig på. | <ol style="list-style-type: none"> 5. det straff och den särskilda rättsverkan, som föreläggs den misstänkte, 6. det enskilda anspråk som föreläggs den misstänkte med uppgift om målsäganden och de omständigheter som anspråket grundar sig på, |
|--|---|

⁴ Senaste lydelse 2000:299.

7. det underlag för skattetillägg som föreläggs den misstänkte med uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundar sig på, och

8. det underlag för tulltillägg som föreläggs den misstänkte med uppgift om de omständigheter som tulltillägget grundar sig på.

9 §⁵

Strafföreläggande godkänns genom att den misstänkte under-tecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det straff och den särskilda rätts-verkan samt det enskilda anspråk som upptagits i föreläggandet. Närmare bestämmelser om vem som skall motta sådan förklaring meddelas av rege- ringen.

Strafföreläggande godkänns genom att den misstänkte under-tecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det straff, den särskilda rätts-verkan, det enskilda anspråk och det skattetillägg eller tulltillägg som upptagits i föreläggandet. Närmare bestämmelser om vem som skall motta sådan för- klaring meddelas av regeringen.

10 §⁶

Skriftligt godkännande av strafföreläggande, som inte avser vill- korlig dom, får i den misstänktes ställe lämnas av den som är om- bud för honom, om det till åklagaren inges fullmakt i original.

Fullmakt avseende skatte- tillägg eller tulltillägg får lämnas endast om förutsättningarna för att ta ut skattetillägget eller tull- tillägget kan bedömas på ett till- fredsställande sätt.

Fullmakten skall, utöver vad som följer av 12 kap., innehålla

1. förklaring att ombudet har rätt att godkänna strafförelägg- ande på den misstänktes vägnar,

⁵ Senaste lydelse 2000:299.

⁶ Senaste lydelse 1996:1462.

2. uppgift om det brott som godkännandet får avse, varvid skall anges brottets art samt tid och plats för dess begående, *samt*

3. uppgift om den högsta bötespåföljd, den särskilda rättsverkan och det enskilda anspråk som den misstänkte är villig att godta.

2. uppgift om det brott som godkännandet får avse, varvid skall anges brottets art samt tid och plats för dess begående,

3. uppgift om den högsta bötespåföljd, den särskilda rättsverkan och det enskilda anspråk som den misstänkte är villig att godta, *samt*

4. *uppgift om underlaget för det skattetillägg eller det tulltillägg som den misstänkte är villig att godta.*

Har sådan fullmakt getts in till åklagaren, får ombudet motta handlingar i saken på den misstänktes vägnar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

2. Den nya lydelsen av 48 kap. 2 och 5 b §§ tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

1.3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁷

Kupongskatt ska betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad som i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige samt andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond.

I ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,

2. bevissäkring och betalningssäkring i 45 kap., 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§, 69 kap. och 71 kap. 1 §, samt

3. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

3. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll eller från att läggas till grund för beskattning i 47 kap., 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

⁷ Senaste lydelse 2013:574.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebrottslagen (1971:69) ska införas en ny paragraf, 13 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 b §

Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg får åklagaren inte avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §⁸

En förvaltningsrätt är domför med en lagfaren domare ensam

1. vid åtgärd som avser endast måls beredande,
2. vid förhör med vittne eller sakkunnig som begärts av en annan förvaltningsrätt,
3. vid beslut som avser endast rättelse av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende och
4. vid annat beslut som inte innefattar slutligt avgörande av mål.

Om det inte är påkallat av särskild anledning att målet prövas av fullsuttan rätt, är en förvaltningsrätt domför med en lagfaren domare ensam vid beslut som inte innefattar prövning av målet i sak.

Åtgärder som avser endast beredandet av ett mål och som inte är av sådant slag att de bör förbehållas lagfarna domare får utföras av en annan tjänsteman som har tillräcklig kunskap och erfarenhet och som är anställd vid förvaltningsrätten eller vid en tingsrätt på samma ort som förvaltningsrätten. Regeringen meddelar närmare föreskrifter om detta.

Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande i sak av

- | | |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. mål av enkel beskaffenhet, 2. mål om bevissäkring och betalningssäkring enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), om besiktning enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152), om uppgifts eller handlings undantagande från kontroll enligt skatteförfarandelagen eller annan skatteförfattning, | <ol style="list-style-type: none"> 2. mål om bevissäkring och betalningssäkring enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), om besiktning enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152), om uppgifts eller handlings undantagande från kontroll <i>eller från att läggas till grund för beskattning</i> enligt skatteförfarandelagen eller annan skatteförfattning, |
|--|---|

⁸ Senaste lydelse 2013:312.

3. mål om omedelbart omhändertagande enligt 6 § lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, mål om vård i enskildhet enligt 15 b § samma lag, mål om avskildhet enligt 15 c § samma lag, mål om tillfälligt flyttningsförbud enligt 27 § samma lag, mål om omedelbart omhändertagande enligt 13 § lagen (1988:870) om vård av missbrukare i vissa fall, mål om vård i enskildhet eller avskildhet enligt 34 § samma lag, mål om vård i enskildhet enligt 14 § lagen (1998:603) om verkställighet av sluten ungdomsvård, mål om avskildhet enligt 17 § samma lag, mål om tillfällig isolering enligt 5 kap. 3 § smittskyddslagen (2004:168), mål enligt 12 § första stycket och 33 § lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård, mål enligt 18 § första stycket 3–5 och 9 när det gäller de fall då vården inte har förenats med särskild utskrivningsprövning eller 6 lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård, mål om förvar och uppsikt enligt utlänningslagen (2005:716), mål enligt lagen (1974:202) om beräkning av strafftid m.m., mål enligt fängelselagen (2010:610) samt mål enligt lagen (1963:193) om samarbete med Danmark, Finland, Island och Norge angående verkställighet av straff m.m.,

4. mål enligt folkbokföringsförfattningarna, mål rörande preliminär skatt eller om anstånd med att betala skatt eller avgifter enligt skatteförfattningarna,

5. mål enligt lagen (2007:1091) om offentlig upphandling, lagen (2007:1092) om upphandling inom områdena vatten, energi, transporter och posttjänster eller lagen (2011:1029) om upphandling på försvars- och säkerhetsområdet,

6. mål som avser en fråga av betydelse för inkomstbeskattningen, dock endast om värdet av vad som yrkas i målet uppenbart inte överstiger hälften av prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken,

7. mål enligt lagen (2004:629) om trängselskatt och

8. mål enligt lagen (2008:962) om valfrihetssystem och lagen (2013:311) om valfrihetssystem i fråga om tjänster för elektronisk identifiering.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

Härigenom föreskrivs att 19 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §⁹

I fråga om förfarandet för miljöavgiften i övrigt gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

- uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap. 2 §,

- anstånd med att lämna skattedeklaration i 36 kap. 1 § första stycket och 5 §,

- föreläggande i 37 kap. 2 § första stycket, 4, 6, 7, 9 och 10 §§,

- dokumentationsskyldighet i 39 kap. 3 §,

- kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2 och 3 §§,

- revision i 41 kap.,

- vitesföreläggande i 44 kap.,

- uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,

- uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll eller från att läggas till grund för beskattning i 47 och 47 a kap.,

- beslut om punktskatt i 53 kap. 1 § första stycket,

- skönsmässiga beslut om avgifter i 57 kap. 1 §,

- företrädaransvar i 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§,

- anstånd med betalning i 63 kap. 2–6, 8–10, 15, 16 och 22 §§,

- ränta i 65 kap. 2 § första stycket, 3, 4, 7, 8, 10, 11, 13, 15 och 16 §§,

- omprövning i 66 kap. 2–4, 6–8, 18, 19, 21, 22 och 27–34 §§,

- överklagande i 67 kap. 2 och 5 §§, 6 § första meningen, 7–13, 19–24 samt 27 §§,

- besluts verkställbarhet i 68 kap.

- indrivning i 70 kap., och

⁹ Senaste lydelse 2011:1338.

– övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹⁰

För kontroll beträffande skatten får Skatteverket meddela beslut om revision hos kreditinstitutet.

Vid revisionen gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

- | | |
|---|--|
| 1. revision i 41 kap., | 4. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§. |
| 2. vitesföreläggande i 44 kap., | 4. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll eller från att läggas till grund för beskattning i 47 kap., 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§. |
| 3. bevissäkring i 45 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 kap. 2–12 och 18 §§, samt | |

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

¹⁰ Senaste lydelse 2011:1250.

1.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs att 34 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 §¹¹

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller, utom i fall som avses i andra och femte styckena, bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 47 a kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 27 eller 28 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt tredje stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2000:1281).

¹¹ Senaste lydelse 2011:1366.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs att 34 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 §¹²

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller, utom i fall som avses i andra och femte styckena, bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 47 a kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 26 eller 27 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt tredje stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2000:1281).

¹² Senaste lydelse 2011:1367.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §¹³

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller, utom i fall som avses i andra och femte styckena, bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt ska bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§, 41 kap. 2 §, 47 kap., 47 a kap., 57 kap. 1 §, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8, 11 och 13–15 §§, 66 kap., 67 kap., 68 kap., 70 kap. och 71 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 4 kap 2 eller 2 a §§ har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt tredje stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2000:1281).

¹³ Senaste lydelse 2011:1370.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.11 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2000:1225) om straff för smuggling ska införas en ny paragraf, 31 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 a §

Om Tullverket har beslutat att ta ut tulltillägg får åklagaren inte avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för tulltillägget väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.12 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281) dels att 5 kap. 3 §, 6 kap. 26, 28 och 29 §§, 8 kap. 6, 9 och 10 §§, 9 kap. 6 § och 10 kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas nio nya paragrafer, 6 kap. 26 a, 28 a, 32 a och 35 a–35 d §§ samt 8 kap. 6 a och 6 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §

Tullverket skall ompröva beslutet i en fråga som kan ha betydelse för tulltaxeringen, om deklaranter eller gäldenären begär det eller om det finns andra skäl.

Bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning av beslut om tull gäller även tulltaxeringsbeslut i övrigt och beslut enligt 11 § andra stycket samt beslut om tulltillägg och förseningsavgift. Att omprövning av sådana beslut skall ske om de överklagats framgår av 9 kap. 4 och 6 §§.

Bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning av beslut om tull gäller även tulltaxeringsbeslut i övrigt och beslut enligt 11 § andra stycket, *beslut om undantag enligt 6 kap. 35 a §* samt beslut om tulltillägg och förseningsavgift. Att omprövning av sådana beslut skall ske om de överklagats framgår av 9 kap. 4 och 6 §§.

6 kap.

26 §

Den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklara- eller uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten får föreläggas av Tullverket att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling

Tullverket får förelägga en person att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande en rättshandling med någon annan (tredjemansföreläggande).

Den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklara- eller upp-

rörande rättshandling mellan den som föreläggs och den andra personen.

giftsskyldighet enligt tullagstiftningen kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten får föreläggas.

26 a §

Ett tredjemansföreläggande får användas även för att förbereda kontroll av någon annan person än den som föreläggs.

Ett sådant tredjemansföreläggande får dock användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

28 §

Tullverket får för kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen fullgjorts riktigt och fullständigt besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklarations- eller uppgiftsskyldig samt hos den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av en annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten.

Tullverket får för kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen fullgjorts riktigt och fullständigt besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklarations- eller uppgiftsskyldig.

28 a §

Tullverket får besluta om revision för kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts också hos någon annan än den som revideras (tredjemansrevision).

Den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av en annan

persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten får revideras.

Tredjemansrevision får göras även för att förbereda kontroll av någon annan person än den som revideras.

En sådan tredjemansrevision som avses i tredje stycket får dock användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen.

29 §

Ett beslut om revision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 34 §.

Görs revisionen för granskning av någon annan än den som revideras, får Tullverket, om det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

Görs tredjemansrevision, får Tullverket, om det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

I ett beslut om revision skall Tullverket utse en eller flera tjänstemän att verkställa revisionen (revisor).

Den reviderade skall underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Om det är av betydelse för kontrollen att göra inventering eller liknande fysisk kontroll, får dock underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse.

32 a §

Revisorn får inte söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet.

Tullverket får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet, eller uppgift i en sådan

handling, om Tullverket, trots vad som föreskrivs i första stycket, får kännedom om handlingen vid revisionen.

35 a §

En uppgift eller handling som enligt 34 § ska undantas från föreläggande eller revision ska på begäran av den som kontrollen har avsett undantas från att läggas till grund för tulltaxering.

Undantag begärs hos Tullverket av den som kontrollen har avsett vid

- 1. ett tredjemansföreläggande enligt 26 eller 26 a §, eller*
- 2. en tredjemansrevision enligt 28 a §.*

35 b §

Tullverket ska underrätta den som kontrollen har avsett om att handling eller uppgift avseende honom eller henne kan komma att läggas till grund för tulltaxering.

Underrättelsen ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgift eller handling från att läggas till grund för tulltaxering.

Undantag får inte begäras förrän efter det att den som kontrollen har avsett har underrättats.

35 c §

Ett beslut om undantag gäller omedelbart, om inte annat anges i beslutet.

35 d §

Om en uppgift eller handling har undantagits från att läggas till grund för tulltaxering, får Tullverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen.

8 kap.

6 §¹⁴

Tulltillägg ska inte tas ut

1. om gäldenären frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften eller anmält förhållande som avses i 3 §, *eller*

2. om det tullbelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

1. om gäldenären frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften eller anmält förhållande som avses i 3 §,

2. om det tullbelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt, *eller*

3. om den felaktighet eller passivitet som kan leda till tulltillägg redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt 10 kap. eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

6 a §

Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt 10 kap. eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling och tulltillägg enligt detta kapitel och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott har gjorts eller att en utredning om brott enligt tullagen eller

¹⁴ Senaste lydelse 2011:1258.

lagen om straff för smuggling har påbörjats, får tulltillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

6 b §

Ett beslut om tulltillägg enligt 6 a § får fattas inom de tidsfrister för bokföring i efterhand som anges i tullförfattningarna, eller inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

9 §

Om den som deklarerat en vara för övergång till fri omsättning med tillämpning av förenklat deklarationsförfarande eller lokalt klareringsförfarande inte har kommit in med kompletterande tulldeklaration vid den tidpunkt då denna senast skulle ha lämnats, skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) påföras honom.

| | |
|--|--|
| <p>Förseningsavgiften är 400 kronor. Om den som anmodats att lämna deklaration inte fullgjort sin skyldighet inom den bestämda tiden, är avgiften dock 800 kronor.</p> | <p>Förseningsavgiften är 500 kronor. Om den som anmodats att lämna deklaration inte fullgjort sin skyldighet inom den bestämda tiden, är avgiften dock 1 000 kronor.</p> |
|--|--|

10 §¹⁵

Gäldenären respektive deklaranten ska helt eller delvis befrias från tulltillägg respektive förseningsavgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som lett till avgiften kan antas ha
 - stått i samband med gäldenärens respektive deklarantens ålder, hans eller hans ombuds hälsa eller liknande förhållanden, eller

¹⁵ Senaste lydelse 2011:1258.

– berott på en felbedömning av reglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Tullverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, *eller*

4. *felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller fällt till ansvar för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 10 kap. denna lag eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.*

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, *eller*

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Tullverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Deklaranten får helt eller delvis befrias från förseningsavgift även när passiviteten är obetydlig.

9 kap.

6 §¹⁶

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också överklagande av beslut om ränta, tulltillägg och förseningsavgift.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också överklagande av beslut om ränta, *undantag enligt 6 kap. 35 a §*, tulltillägg och förseningsavgift.

En gäldenärs eller skattskyldigs yrkande i fråga om tulltillägg skall, oavsett tidsfristerna i 3 §, prövas om beslutet om den tull som tulltillägget avser inte har vunnit laga kraft. Detsamma gäller om Tullverket eller det allmänna ombudet framställt ett sådant yrkande till förmån för gäldenären eller den skattskyldige. Om yrkandet framställs först i domstol, kan domstolen besluta att det skall tas upp till prövning av Tullverket.

¹⁶ Senaste lydelse 2000:1428.

Vad som sägs i andra stycket gäller även en deklarants yrkande i fråga om förseningsavgift.

10 kap.

3 §

Allmänt åtal för tullförseelse får väckas endast efter medgivande från Tullverket.

Om Tullverket har beslutat att ta ut tulltillägg får åklagaren inte avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för tulltillägget väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.13 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §

På begäran av den som avser att utfärda vitesföreläggande enligt tullagen (2000:1281), skall upplysning lämnas om huruvida det i den brottsbekämpande verksamheten görs bedömningen att vite enligt 10 kap. 4 § tredje stycket tullagen inte får sättas ut.

På begäran av den som avser att påföra tulltillägg enligt 8 kap. tullagen avseende en viss felaktighet eller passivitet ska upplysning lämnas om samma felaktighet eller passivitet är föremål för utredning om brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

1.14 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

8 §¹⁷

I ärenden och mål om vägtrafikskatt gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. föreläggande i 37 kap. 6, 7, 9 och 10 §§,
 2. dokumentationsskyldighet i 39 kap. 3 §,
 3. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera i 40 kap. 1–3 §§,
 4. revision i 41 kap.,
 5. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,
 6. vitesföreläggande i 44 kap. och sådant besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §,
 7. bevissäkring och betalningssäkring i 45, 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 och 71 kap., samt
 8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.
8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll eller från att läggas till grund för beskattning i 47 kap., 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

¹⁷ Senaste lydelse 2011:1260.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 49 kap. 12 § ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 49 kap. 12 § ska utgå,

dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 5 §, 37 kap. 9 och 11 §§, 41 kap. 1, 2, 2 a och 4 §§, 43 kap. 1 §, 46 kap. 14 §, 48 kap. 6 §, 49 kap. 10 och 15 §§, 51 kap. 1 §, 52 kap. 8 §, 66 kap. 5 § samt 68 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att punkterna 16 och 18 i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska ha följande lydelse,

dels att i lagen ska införas tio nya paragrafer, 37 kap. 9 a §, 41 kap. 2 b, 2 c och 7 a §§, 43 kap. 1 a, 1 b och 5 a §§, 49 kap. 10 a och 10 b §§ och 52 kap. 8 a §, ett nytt kapitel, 47 a kap., samt närmast före 41 kap. 2 b §, 49 kap. 10 b § och 52 kap. 8 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹⁸

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. – Lagens innehåll

2 kap. – Lagens tillämpning

3 kap. – Definitioner och förklaringar

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. – Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

5 kap. – Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

6 kap. – Ombud

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. – Registrering

¹⁸ Senaste lydelse 2013:585.

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

- 8 kap. – Preliminärskattesystemets grunder
- 9 kap. – Godkännande för F-skatt
- 10 kap. – Skatteavdrag för preliminär skatt
- 11 kap. – Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt
- 12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT

- 13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER,

DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

- 14 kap. – Syftet med kontrolluppgifter
- 15 kap. – Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst
- 16 kap. – Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet
- 17 kap. – Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter
- 18 kap. – Kontrolluppgift om ränteutgifter
- 19 kap. – Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter
- 20 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av andelar i vissa fonder och fondföretag
- 21 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och vissa andra delägarätter
- 22 kap. – Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden
- 23 kap. – Kontrolluppgift om utländska förhållanden
- 24 kap. – Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter
- 25 kap. – Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet
- 26 kap. – Skattedeklaration
- 27 kap. – Skalbolagsdeklaration
- 28 kap. – Preliminär inkomstdeklaration
- 29 kap. – Syftet med inkomstdeklaration
- 30 kap. – Vem ska lämna en inkomstdeklaration?
- 31 kap. – Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?
- 32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?
- 33 kap. – Särskilda uppgifter
- 34 kap. – Informationsuppgifter
- 35 kap. – Periodiska sammanställningar
- 36 kap. – Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter
- 37 kap. – Föreläggande
- 38 kap. – Formkrav

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

39 kap. – Dokumentations skyldighet

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

40 kap. – Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

41 kap. – Revision

42 kap. – Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING

43 kap. – Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

44 kap. – Vitesföreläggande

45 kap. – Bevissäkring

46 kap. – Betalningssäkring

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

47 kap. – Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

47 a kap. – Undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. – Förseningsavgift

49 kap. – Skattetillägg

50 kap. – Kontrollavgift

51 kap. – Befrielse från särskilda avgifter

52 kap. – Beslut om särskilda avgifter

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

53 kap. – Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

54 kap. – Beslut om särskild inkomstskatt

55 kap. – Beslut om preliminär skatt

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt

57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter

58 kap. – Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag

59 kap. – Ansvar för skatter och avgifter

60 kap. – Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

61 kap. – Skattekonton

62 kap. – Betalning av skatter och avgifter

63 kap. – Anstånd med betalning av skatter och avgifter

64 kap. – Återbetalning av skatter och avgifter

65 kap. – Ränta

AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT

ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND

AV SKATTEAVTAL

66 kap. – Omprövning

67 kap. – Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

68 kap. – Besluts verkställbarhet

69 kap. – Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalnings-säkring

70 kap. – Indrivning

71 kap. – Övriga bestämmelser om verkställighet.

3 kap.

5 §

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller andra och tredje styckena.

I stället för det egentliga beskattningsåret avses med beskattningsår den av följande perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret:

– 1 januari–31 december,

– 1 maj–30 april,

– 1 juli–30 juni, eller

– 1 september–31 augusti.

Detta gäller vid tillämpning av

– 28 kap. 3 § andra stycket (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),

– 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),

– 49 kap. 10, 12 och 15 §§ – 49 kap. 10 och 15 §§ (*till- normalt tillgängligt kontroll- gängliga avstämningsuppgifter material*),

– 55 kap. 2 § första stycket (debitering av preliminär skatt),

– 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),

– 62 kap. 4 § första stycket och 5 § (betalning av preliminär skatt),

– 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),

– 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt

– 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).

37 kap.

9 §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

Skatteverket får förelägga *en person* att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan (*tredjemansföreläggande*).

Den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo får föreläggas.

Tredjemansföreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

9 a §

Ett tredjemansföreläggande får användas även för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som föreläggs.

Ett sådant tredjemansföreläggande får dock användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

11 §¹⁹

Om Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar och verket behöver en uppgift för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, *gäller följande.*

Skatteverket får förelägga

1. den som de begärda upplysningarna avser, att lämna uppgift som verket behöver, *eller*

2. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, *att lämna uppgift som verket behöver om en rättshandling med någon annan.*

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i andra stycket 2 föreläggas att lämna sådan uppgift som avses där.

Om Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar och verket behöver en uppgift för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, *får verket förelägga den som de begärda upplysningarna avser, att lämna uppgift som verket behöver.*

Skatteverket får även använda tredjemansföreläggande. Den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo *får då föreläggas att lämna uppgift som verket behöver.*

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i andra stycket föreläggas att lämna sådan uppgift som avses där.

41 kap.

1 §²⁰

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med revision (2 och 2 a §§),
- vem som får revideras (3 §),
- beslut om revision (4 och

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med revision (2–2 c §§),
- vem som får revideras (3 §),
- beslut om revision (4 och

¹⁹ Senaste lydelse 2012:847.

²⁰ Senaste lydelse 2012:847.

- | | |
|---|--|
| <p>5 §§), – samverkan (6 §), – revisorns befogenheter (7 §), – den reviderades skyldigheter (8–11 §§). – föreläggande (12 §), och – revisionens avslutande (13 och 14 §§).</p> | <p>5 §§), – samverkan (6 §), – revisorns befogenheter (7 och 7 a §§), – den reviderades skyldigheter (8–11 §§). – föreläggande (12 §), och – revisionens avslutande (13 och 14 §§).</p> |
|---|--|

2 §

Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts,
2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. som kan antas uppkomma,
3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,
4. att den som har ansökt om återbetalning, kompensation eller nedsättning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §, eller
7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

2 a §²¹

Om Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar och verket behöver uppgifter för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, gäller följande.

Skatteverket får besluta om revision för att inhämta uppgifter som verket behöver från den som de begärda upplysningarna avser.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta sådana uppgifter från någon annan än den som de begärda upplysningarna avser.

Om Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar och verket behöver uppgifter för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, får verket besluta om revision för att inhämta uppgifter som verket behöver från den som de begärda upplysningarna avser.

Tredjemansrevision

2 b §

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter om någon annan än den som revideras (tredjemansrevision).

Tredjemansrevision får göras för att inhämta

- 1. uppgifter av betydelse för kontroll enligt 2 § 1–4, och*
- 2. uppgifter som verket behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 2 a §.*

²¹ Senaste lydelse 2012:847.

2 c §

Tredjemansrevision får användas även för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan än den som revideras.

En sådan tredjemansrevision får dock användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen.

4 §²²

Ett beslut om revision ska innehålla

1. uppgift om syftet med revisionen,
2. uppgift om möjligheten att undanta handlingar från kontroll, och
3. förordnande av tjänstemän som ska verkställa revisionen (*revisorer*).

Av uppgift som avses i första stycket 1 behöver det inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen avser om

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. beslutet om revision gäller | <ol style="list-style-type: none"> 1. beslutet om revision gäller |
| <p><i>sådan revision som avses i 2 § andra stycket, och</i></p> | <p><i>tredjemansrevision, och</i></p> |

2. det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.

7 a §

Revisorn får inte söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet.

Skatteverket får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet, eller uppgift i en sådan handling, om Skatteverket, trots vad som föreskrivs i första

²² Senaste lydelse 2012:847.

stycket, får kännedom om handlingen vid revisionen.

43 kap.

1 §²³

Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,

2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller

3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Rätt till ersättning finns dock inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt

1. lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,

2. ett skatteavtal eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, eller

3. det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

Den som har behövt ombud eller biträde i ett ärende eller mål för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till skäligen ersättning för kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat om

1. den sökande är en fysisk person och den fastställda förvärvsinkomsten inte överstiger 8 prisbasbelopp i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 §,

2. den sökande är en juridisk person och den redovisade nettoomsättningen i inkomstdeklarationen för det senaste beskattningsåret inte överstiger 3 miljoner kronor,

3. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,

4. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller

5. det finns synnerliga skäl för ersättning.

²³ Senaste lydelse 2012:847.

1 a §

Rätt till ersättning finns inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt

1. lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,

2. ett skatteavtal eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, eller

3. det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

1 b §

Vid bedömningen av om den sökande har behövt hjälp för att ta till vara sin rätt ska särskilt beaktas om

1. prövningen är enkel,

2. ärendet eller målet avser ett obetydligt belopp, och

3. den sökande genom sitt handlande själv har förorsakat ärendet eller målet.

5 a §

Ersättning ska bestämmas med tillämpning av den timkostnadsnorm som avses i 27 § rätts-hjälplagen (1996:1619).

Timersättningen får överstiga timkostnadsnormen om den skicklighet och den omsorg som uppdraget har utförts med eller andra omständigheter av betydelse ger anledning till det.

Den sökande ska lämna en

kostnadsräkning.

46 kap.

14 §

Ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd upphör att gälla, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades.

Om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

Om betalningsskyldigheten gäller ett sådant skattetillägg som avses i lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol och har en förundersökning inletts eller åtal väckts, får dock tidsfristen i andra stycket förlängas med sex månader i taget.

47 a kap. Undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning

Begäran om undantag

1 §

En uppgift som ett föreläggande inte får avse enligt 47 kap. 1 § och en handling som inte får granskas enligt 47 kap. 2 § ska på begäran av den som kontrollen har avsett undantas från att läggas till grund för beskattning.

2 §

Undantag begärs hos Skatteverket av den som kontrollen har avsett vid

- 1. ett tredjemansföreläggande*

enligt 37 kap. 9, 9 a eller 11 §,
eller

2. en tredjemansrevision enligt
41 kap. 2 b eller 2 c §.

3 §

Undantag får inte begäras
förrän efter det att den som kon-
trollen har avsett har underrättats
enligt 4 §.

Underrättelse

4 §

Skatteverket ska underrätta den
som kontrollen har avsett om att
en uppgift eller handling avseende
honom eller henne kan komma
att läggas till grund för beskatt-
ning.

Underrättelsen ska också inne-
hålla uppgift om möjligheten att
undanta uppgift eller handling från
att läggas till grund för beskatt-
ning.

**Hur får en undantagen uppgift
eller handling hanteras?**

5 §

Om en uppgift eller handling
har undantagits från att läggas till
grund för beskattning, får Skatte-
verket inte återge eller åberopa
innehållet i uppgiften eller hand-
lingen.

*Beskattningsbeslut efter domstols
beslut om undantag*

6 §

Om en uppgift eller handling har undantagits från att läggas till grund för beskattning efter beslut av förvaltningsdomstol, ska beskattningsbeslutet fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Nuvarande lydelse

48 kap.

6 §

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning:

| <u>Om förseningsavgift gäller</u> | <u>uppgår den till</u> |
|---|------------------------|
| aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration | 5 000 kronor |
| någon annans inkomstdeklaration | 1 000 kronor |
| särskilda uppgifter | 1 000 kronor |
| periodisk sammanställning | 1 000 kronor |
| skattedeklaration | 500 kronor |

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 000 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.

Föreslagen lydelse

48 kap.

6 §

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning:

| <i>Om förseningsavgift gäller</i> | <i>uppgår den till</i> |
|--|------------------------|
| aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration | 6 000 kronor |
| någon annans inkomstdeklaration | 1 200 kronor |
| särskilda uppgifter | 1 200 kronor |
| periodisk sammanställning | 1 200 kronor |
| skattedeklaration | 600 kronor |

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 200 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.

49 kap.

10 §

Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften *kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, *eller*

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

1. den oriktiga uppgiften *framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts,

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt, *eller*

4. den *felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för ett väckt*

åtal, ett strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

10 a §

Med avstämningsuppgifter avses:

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelse om lagfart som lämnas med stöd av författning,

2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

När får skattetillägg tas ut efter avslutad utredning om brott?

10 b §

Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen (1971:69) och skattetillägg enligt denna lag och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

15 §

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) *kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och* b) *de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och*

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

51 kap.

1 §

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha

a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller

c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, eller

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

52 kap.

8 §

Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt. *I fall som avses i 49 kap. 10 b § får dock, om ansvar för skatt redan har beslutats, beslut om enbart skattetillägg meddelas.*

Skattetillägg efter avslutad utredning om brott

8 a §

Ett beslut om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b § får meddelas utan hinder av 5 eller 6 § inom

1. de tidsfrister som anges i 3, 4, 7 eller 8 §, eller

2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

66 kap.

5 §

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan prövning,
3. frågan ska avgöras i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, *undantag av upp- gifter eller handlingar från att läggas till grund för beskattning* eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad besluts- fattare som tidigare inte har prövat frågan, om

68 kap.

3 §

Om det anges i beslutet, gäller följande beslut inte omedelbart:

1. beslut om återkallelse av godkännande som deklarations- ombud enligt 6 kap. 8 §,
2. beslut om bevissäkring, *och*
3. beslut om att undanta upp- gift eller handling från kontroll.

Om det anges i beslutet, gäller följande beslut inte omedelbart:

1. beslut om återkallelse av godkännande som deklarations- ombud enligt 6 kap. 8 §,
2. beslut om bevissäkring,
3. beslut om att undanta upp- gift eller handling från kontroll, *och*

4. beslut om att undanta upp- gift eller handling från att läggas till grund för beskattning.

16. Taxeringslagen (1990:324) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar.

Bestämmelserna om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden gäller dock inte efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §.

Överklagandeförbudet i 6 kap. 2 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen och skattetillägg enligt den upphävda lagen och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i femte stycket utan hinder av 5 kap. 16 § och 18 § första stycket den upphävda lagen inom

1. de tidsfrister som anges i

4 kap. 19–21 §§ eller 18 § första stycket den upphävda lagen, eller 2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

18. Skattebetalningslagen (1997:483) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § första stycket 4 den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen och skattetillägg enligt den upphävda lagen och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som

avses i fjärde stycket utan hinder av 21 kap. 13 § tredje stycket den upphävda lagen inom

1. de tidsfrister som anges i 21 kap. 14–19 §§ den upphävda lagen, eller

2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

2. Bestämmelserna i 43 kap. 1, 1 a, 1 b och 5 a §§ ska tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som inleds efter den 30 juni 2014. Äldre bestämmelser tillämpas dock för ärenden och mål som har inletts före den 1 juli 2014.

3. Äldre bestämmelser i 49 kap. 12 § ska tillämpas på uppgifter som har lämnats före den 1 juli 2014.

4. Bestämmelserna i 49 kap. 10 § första stycket 1 samt 10 a och 15 §§ ska tillämpas på uppgifter som ska lämnas efter den 30 juni 2014.

1.16 Förslag till förordning (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Denna förordning gäller vid tillämpning av lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol samt vid utredning om brott enligt skattebrottslagen (1971:69), tullagen (2000:1281) och lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

2 § Det som sägs om åklagare i denna förordning gäller även sådan särskilt förordnad befattningshavare vid Tullverket som avses i 32 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling när denne för talan enligt vad som anges i bestämmelsen.

3 § Åklagaren ska underrätta Skatteverket eller Tullverket om att utredning om brott pågår avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol, om utredningen om brott har påbörjats på grund av en uppgift från någon annan än verken.

4 § Åklagaren ska snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om ett beslut om att avsluta en utredning om brott avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol har meddelats, utan att åklagaren slutligt har prövat felaktigheten eller passiviteten.

5 § Åklagaren ska snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om förändringar i en utredning om brott avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol som kan ha betydelse för Skatteverkets och Tullverkets möjligheter att besluta om skattetillägg eller tulltillägg.

6 § Åklagaren ska underrätta Skatteverket eller Tullverket när åtal väcks, strafföreläggande utfärdas eller beslut om åtalsunderlåtelse meddelas avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

7 § När åklagaren avslutar en utredning om brott avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol utan att slutligt ha prövat felaktigheten eller passiviteten, ska den som har hörts som skäligen misstänkt för brottet underrättas om att utredning avseende skattetillägg eller tulltillägg kan komma att ske hos Skatteverket eller Tullverket.

8 § Allmän domstol ska underrätta Skatteverket eller Tullverket om beslut om skattetillägg eller tulltillägg enligt lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2014.

1.17 Förslag till ändring i tullförordningen (2000:1306)

Härigenom föreskrivs att det i tullförordningen (2000:1306) ska införas en ny paragraf, 78 a §, samt närmast före paragrafen en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anmälan om brott

78 a §

Tullverket ska upprätta en anmälan så snart det finns anledning att anta att brott enligt lag vars efterlevnad Tullverket har att övervaka har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

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

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2014.

1.18 Förslag till ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

dels att 1 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i förordningen ska införas ett nytt kapitel, 10 a kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap

1 §

Denna förordning gäller vid tillämpning av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Innehållet i förordningen är uppdelat enligt följande.

1 kap. – Tillämpningsområde och betydelse av termer och uttryck

2 kap. – Registrering

3 kap. – Preliminär skatt

4 kap. – Särskild inkomstskatt

5 kap. – Kontrolluppgifter

6 kap. – Deklarationer

7 kap. – Övriga uppgifter

8 kap. – Föreläggande

9 kap. – Dokumentation

10 kap. – Utredning och kontroll

10 a kap. – Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

11 kap. – Betalningssäkring

12 kap. – Undantag från kontroll

13 kap. – Beslut om skatter och avgifter

14 kap. – Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

15 kap. – Omprövning och överklagande

16 kap. – Verkställighet

17 kap. – Underrättelse om beslut m.m.

18 kap. – Skatteverkets skyldigheter mot kommuner, landsting, myndigheter och andra menigheter

19 kap. – Myndigheters skyldigheter mot Skatteverket

20 kap. – Uppgifter och handlingar hos Skatteverket och andra myndigheter

21 kap. – Avgifter

22 kap. – Övrigt.

10 a kap. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

1 §

I en kostnadsräkning enligt 43 kap. 5 a § skatteförarandelagen (2011:1244) ska följande uppgifter lämnas:

- 1. när arbetet påbörjades,*
- 2. antal arbetade timmar,*
- 3. vad arbetet har avsett, specificerat i arbetsmoment och tidsåtgång, och*
- 4. timkostnad.*

2 §

Om ersättning begärs utöver timkostnadsnormen som avses i 27 § rättsbjuhlplagen (1996:1619) ska den sökande lämna uppgift om sådana omständigheter som kan medföra att timersättningen får överstiga timkostnadsnormen enligt 43 kap. 5 a § skatteförarandelagen (2011:1244).

3 §

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter en kostnadsräkning ska innehålla.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2014.

2 Inledning

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens direktiv beslutades vid regeringssammanträde den 8 mars 2012 (dir. 2012:14). Direktiven återges i sin helhet i bilaga 1.

2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete påbörjades i maj 2012 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden. Utredningen har hållit totalt elva sammanträden. Arbetet har skett i nära samarbete med utredningens sakkunniga och experter från departement, myndigheter och organisationer. Vi har haft möte med företrädare för Svenska Bankföreningen.

Vi har haft kontakt med finansdepartementen i Finland och Nederländerna och med skattemyndigheten i Norge och fått information om sanktionssystemen i dessa länder. Informationen har utgjort ett underlag när vi utrett frågan om bättre samordning av sanktionsformerna på skatte- och tullområdena. Norge har även bistått med information vad gäller tredjemanskontroll.

Vi har i enlighet med våra direktiv också genomfört en undersökning för att kartlägga hur bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning tillämpas.

2.3 Betänkandets disposition

Betänkandet är indelat i fem delar. I del I finns våra författningsförslag och inledning (kapitel 1 och 2).

Del II består av kapitel 3–9 och innehåller vårt uppdrag att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullrättsliga brott. I kapitel 3 redovisas vårt uppdrag

enligt direktiven. Kapitel 4–7 behandlar gällande rätt, bakgrundsbeskrivningar och en internationell utblick. I kapitel 8 redovisas olika alternativ till hur rättssäkerheten kan stärkas och en bättre samordning uppnås av de administrativa och straffrättsliga sanktionerna inom de skatte- och tullrättsliga områdena. Kapitel 9 behandlar våra överväganden och förslag vad gäller samordning av sanktioner.

Del III, som består av kapitel 10–13, innehåller de övriga delarna av vårt uppdrag. I kapitel 10 finns gällande rätt och våra överväganden och förslag avseende normalt tillgängligt kontrollmaterial. Kapitel 11 innehåller gällande rätt och överväganden och förslag angående ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Kapitel 12 behandlar tredjemanskontroll och våra överväganden och förslag vad gäller tredjemansrevision och tredjemansförelägganden. Slutligen behandlar kapitel 13 nivåerna på skattetillägg.

Del IV, kapitel 14–16, innehåller ikraftträdande- och övergångsbestämmelser, konsekvensanalys och författningskommentarer.

Del V innehåller särskilda yttranden och bilagor.

Del II

Förbudet mot dubbla förfaranden

3 Uppdraget att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullrättsliga brott

3.1 Vårt uppdrag

Vårt uppdrag är enligt direktiven att analysera systemet med skattetillägg och skattebrott ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bl.a. med beaktande av Europakonventionen. Vi ska undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten och samtidigt bibehålla effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet och kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket. Uppdraget ska genomföras även när det gäller systemet med tulltillägg och tullrättsliga brott.

Vid genomförandet av uppdraget är det lämpligt att studera andra nordiska länders påföljdssystem och eventuella lagstiftningsprojekt på skatteområdet. Det kan vara av intresse att studera även andra europeiska länders system.

Ett alternativ som bör undersökas är att införa ett system som innebär en plikt för det allmänna att vid en viss tidpunkt välja mellan att ta ut skattetillägg eller att anmäla misstänkt skattebrott. Utredaren bör särskilt överväga behovet av bestämmelser som möjliggör uttag av skattetillägg om ett anmält ärende inte leder till någon skattebrottsprocess eller påföljd.

Ett annat alternativ som anses behöva undersökas är att sammanföra de båda förfarandena i ett förfarande, dvs. att de administrativa och de straffrättsliga sanktionerna hanteras i en och samma domstol.

Regleringen som föreslås ska enligt direktiven vara utformad så att såväl de administrativa som de straffrättsliga sanktionerna finns

kvar. Uttaget av skattetillägg och tulltillägg ska även fortsatt bygga på objektiva kriterier. Reglerna som föreslås ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter. Reglerna ska inte ge utrymme för den enskilde att manipulera systemet, t.ex. så att han eller hon kan undkomma ett administrativt eller straffrättsligt förfarande helt. Sådana brister ska särskilt uppmärksammas och i förekommande fall redogöras för tillsammans med förslag på lösningar.

4 Skattetillägg och skattebrott

4.1 Skattetillägg

4.1.1 Bakgrund

När skattetilläggen infördes den 1 januari 1972 var administrativa sanktioner på skatteområdet i princip en nyhet i Sverige. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42). Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69).

Ett huvudsyfte med det skatteadministrativa sanktionssystemet var att öka trycket på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. I propositionen angavs bl.a. att de hårt ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen skulle utnyttjas i största möjliga mån. Det skulle göra det möjligt att från handläggning i judiciell ordning ta undan vissa som lindrigare ansedda former av skattebrott. Å andra sidan var en konsekvens att svårare brottslighet i högre grad skulle beivras. Sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare. Avsikten var dock att den administrativa sanktionsformen skulle tillämpas även i det fallet att gärningen ledde till åtal.¹

Numera finns bestämmelser om skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter och ska i stort sett gälla för hela skatteförfarandet. Skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersätter en lång rad lagar, bl.a.

¹ Prop. 1971:10 s. 194–201.

taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483), från vilka reglerna om skattetillägg överförts.

4.1.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 2 § SFL tas ut på skatter som omfattas av skatteförfarandelagen. Vilka skatter det handlar om framgår av 2 kap. 1 §. Där anges att lagen är tillämplig på alla skatter utom några, nämligen kupongskatt, stämpelskatt, skatt på ränta på skogskontomedel m.m., tull, trängselskatt och vägtrafikskatt, som särskilt undantas i paragrafen. Skatteförfarandelagen är tillämplig på skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Av 49 kap. 2 § SFL framgår dock uttryckligen att skattetillägg inte ska tas ut på sådan skatt. Lagen är också tillämplig på vissa avgifter (2 kap. 2 §), men skattetillägg tas bara ut på de avgifter som räknas upp i 49 kap. 3 §.

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

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. Oriktig uppgift föreligger emellertid inte 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 (49 kap. 5 § SFL).

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Beskrivningen av beviskravet för oriktig uppgift ”klart framgår” ger uttryck för ett strängare krav på bevisningens styrka än det som gäller i den vanliga skatteprocessen.³

² Prop. 2010/11:165 s. 937.

³ Prop. 2002/03:106 s. 233.

Huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift finns i 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägg på slutlig skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Med slutlig skatt avses sådan skatt som anges i 56 kap. 3 § 1–4 och 6. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Processföremålet (saken eller frågan i målet), definieras inte i skatteförfarandelagen. Av kommentaren till paragrafen om taleändring i den upphävda taxeringslagen framgår bl.a. följande.⁴ Saken individualiseras i varje enskilt fall av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han eller hon anger till stöd för yrkandet. Avsikten har varit att det ska råda samstämmighet mellan en doms rättskraft och möjligheterna till taleändring på så sätt att om återopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny fråga väckts och därför utgör en otillåten taleändring, den nya saken inte får avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende.⁵ Utgångspunkten för att bedöma om det är fråga om ”samma sak” bör vara att grunderna tillhör samma händelseförlopp eller samma saksammanhang.⁶ En och samma deklaration kan innehålla olika frågor. Om t.ex. ett antal olika värdepappersförsäljningar redovisas i en inkomstdeklaration finns normalt fog för att se varje försäljning som en fråga (se RÅ 2001 ref. 20).

4.1.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

I 49 kap. 6 § SFL anges att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Förutsättningarna för skönsbeskattning framgår av 57 kap. 1 §. Av paragrafens andra stycke framgår att skönsbeskattning även kan avse avgift. Skatten eller underlaget för skatten ska bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det. Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt

⁴ Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandet (1 mars 2012 Zeteo), kommentaren till 6 kap. 18 § taxeringslagen.

⁵ Prop. 1989/90:74 s. 370 ff.

⁶ SOU 1985:42 s. 248.

underlag för deklarationen. Bestämmelsen om skönsbeskattning gäller vid omprövning av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, men också beslut om slutlig skatt.⁷ Av 57 kap. 2 § framgår att skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och föreläggandet inte har följts. Något krav på att den skattskyldige tagit del av föreläggandet ställs inte utan det är tillräckligt att det har sänts ut.⁸

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat deklaration ska undanröjas om deklarationen lämnas inom viss tid (49 kap. 7 § SFL).

Enligt 49 kap. 8 § SFL ska skattetillägg tas ut om den som har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats, inte heller har lämnat deklaration inom tid som föreskrivs i 7 § och på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet. Bestämmelsen syftar till att undvika s.k. skönstaxeringsspekulation.⁹ Vad avser de situationer då skattetillägg ska tas ut på grund av skönsbeskattning ska det allmänna göra sannolikt att omständigheterna är sådana att grund för skönsbeskattning föreligger.

Huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning finns i 49 kap. 15 § SFL. Skattetillägget är på slutlig skatt 40 procent och på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och normalt tillgängligt kontrollmaterial som varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, samt den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

Enligt 49 kap. 17 § SFL är skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut 40 procent av den skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

⁷ Prop. 2010/11:165 s. 992.

⁸ Prop. 2010/11:165 s. 993.

⁹ Prop. 2010/11: 165 s. 487 f.

4.1.4 Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. SFL). Så ska t.ex. en arbetsgivare göra skatteavdrag vid utbetalning av lön till arbetstagaren. Arbetsgivaren ska i en skattedeklaration för varje redovisningsperiod redovisa gjorda skatteavdrag. Utifrån deklARATIONEN fattas ett beslut om skatteavdrag och arbetsgivarens skattekonto debiteras beloppet. Arbetsgivarens inbetalning av det avdragna beloppet leder till en kreditering med motsvarande belopp. Arbetstagaren tillgodoräknas de gjorda avdragen vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt som görs när den slutliga skatten för året har bestämts.

Skattetillägg på skatteavdrag kan tas ut i två olika situationer, dels på gjorda men inte redovisade skatteavdrag, dels på underlåtna skatteavdrag. I den första situationen är förhållandena jämförbara med skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Arbetsgivaren ska redovisa den innehållna skatten. Görs inte detta ska beslutet om skatteavdrag omprövas och skattekontot debiteras höjningen. Skattetillägg utgår då på grund av den oriktiga uppgiften beräknad med 20 procent på höjningen enligt 49 kap. 11 § SFL.¹⁰

I den andra situationen – där arbetsgivaren inte har gjort något skatteavdrag – knyts skattetillägget inte till en oriktig uppgift utan till att avdragsskyldigheten inte har fullgjorts. Skattetillägget beräknas då till 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. Skattetillägg utgår oavsett om mottagaren i efterhand läker bristen genom att själv betala sin slutliga skatt (49 kap. 9 och 18 §§ SFL).¹¹

Det allmänna ska göra sannolikt att förutsättningarna är sådana att grund för att ta ut skattetillägg finns då skyldigheten att göra skatteavdrag inte har fullgjorts.

4.1.5 Underlaget för skattetillägg

När underlaget som skattetillägg ska beräknas på bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget (49 kap. 19 § SFL). Om skattetillägg exempelvis ska tas ut på grund av att en kapitalvinst vid försäljning av fastighet

¹⁰ Prop. 2010/11:165 s. 484 f.

¹¹ Prop 2010/11:165 s. 941.

inte har redovisats ska hänsyn tas till kostnader för inköp av fastigheten. Däremot ska hänsyn inte tas till förhållanden som rör en annan fråga, det s.k. kvittningsförbudet. Kvittningsförbudet innebär t.ex. att underlaget för beräkning av skattetillägget inte påverkas av att den skattskyldige, sedan den oredovisade vinsten vid fastighetsförsäljningen har upptäckts, invänder att han eller hon har haft kapitalförluster vid försäljning av aktier som motsvarar den oredovisade kapitalvinsten.¹²

Nästa steg i beräkningen av skattetillägget, dvs. i vilket inkomstskikt skattetillägget ska beräknas, regleras i 49 kap. 20 § SFL. Detta sker genom s.k. rätträkning. Rätträkning innebär att hänsyn tas till sådana förändringar av underlaget för inkomstskatt som hade kunnat göras i deklarationen. Uppenbara felskrivningar och felräkningar av den typ som inte är oriktiga uppgifter ska också rättas. Rätträkning gäller bara ändringar som avser en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Om ändringen avser samma fråga som den som ligger till grund för skattetillägget, ska underlaget för skattetillägg i stället minskas enligt 19 §.¹³

I 49 kap. 21 § SFL finns vissa bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats.

4.1.6 När skattetillägg inte får tas ut

I 49 kap. 10 § SFL anges i tre punkter när skattetillägg inte får tas ut.

Enligt den första punkten får skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för Skatteverket inom viss tid.

Enligt den andra punkten får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts. Efter införandet av skatteförfarandelagen får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Rättelsen ska ha gjorts utan att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges uppgifter. Så länge den uppgiftsskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är

¹² Prop. 2010/11:165 s. 951.

¹³ Prop. 2010/11:165 s. 952.

upptäckt eller kommer att upptäckas av Skatteverket bör han eller hon ha möjlighet att tillbakaträda.¹⁴ Även om den uppgiftsskyldige rättar uppgiften med anledning av Skatteverkets information om generella kontrollaktioner avseende en viss fråga anses den uppgiftsskyldige ha rättat uppgiften på eget initiativ och skattetillägg får inte tas ut. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat en oriktig uppgift i det enskilda fallet, t.ex. genom beslut om revision eller annan kontroll av den uppgiftsskyldige, anses rättelsen inte gjord på eget initiativ. Tidigare gällde att om en uppgiftsskyldig fick kännedom om att Skatteverket skulle kontrollera t.ex. banktillgodohavande i utlandet eller vissa typer av transaktioner, var en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig. Denna restriktiva praxis ansågs motverka ett effektivt kontrollarbete.¹⁵

Vad gäller frågan om ”rättelser” som görs i andra situationer ska anses ha skett på eget initiativ ska praxis och förarbeten till bestämmelserna om ”frivillig rättelse” vara vägledande för bedömningen.¹⁶

I tredje punkten finns ett undantag för obetydliga skattebelopp. Skattetillägg får inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. Enligt 66 kap. 35 § SFL får en omprövning, trots att den avser flera redovisningsperioder, hänföras till en viss period. När det gäller skattetillägget bör dock en uppdelning göras av skattebeloppet på det antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till, och om beloppet för varje period är obetydligt bör skattetillägg inte tas ut.¹⁷ Med obetydligt skattebelopp avses enligt Skatteverkets rättsliga ställningstagande¹⁸ att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (nuvarande socialförsäkringsbalken), dvs. 44 500 kr år 2013¹⁹. Skatteverkets ställningstagande är vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp är obetydligt.²⁰

¹⁴ Prop. 1971:10 s. 269.

¹⁵ Prop. 2010/11:165 s. 478 f.

¹⁶ Prop. 2010/11:165 s. 1214.

¹⁷ Prop. 2010/11:165 s. 944.

¹⁸ Dnr 130 358414-05/111.

¹⁹ Förordning (2012:558) om prisbasbelopp och förhöjt prisbasbelopp.

²⁰ Prop. 2010/11:165 s. 1117.

4.1.7 Befrielse från skattetillägg

I 51 kap. 1 § SFL anges olika omständigheter när befrielse av särskild avgift – förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift – ska medges helt eller delvis. Befrielse enligt paragrafen ska medges om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp. Några fasta nivåer vid delvis befrielse finns inte.

Vissa angivna omständigheter ska särskilt beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.

Förhållandet att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten ska också beaktas särskilt vid skälighetsbedömningen.²¹

Det ska även beaktas särskilt om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även beaktas om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den enskilde blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned avgiften till hälften. En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges. I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det uttagna skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg tagits ut ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett uttaget skattetillägg.²²

²¹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

²² Prop. 2002/03:106 s. 244. Se även RÅ 2009 ref. 94 och RÅ 2010 ref. 117.

4.1.8 Beslut om skattetillägg

I 52 kap. SFL finns bestämmelser om beslut av särskilda avgifter. Bestämmelserna anger väsentligen de tidsfrister som ska iakttas i beslutsfattandet.

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska enligt huvudregeln i 52 kap. 3 § SFL meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).²³

Om efterbeskattning beslutas, får enligt 52 kap. 5 § SFL ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Bestämmelsen är ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt eller avgift som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 §).

Genom bl.a. 66 kap. 32 § SFL förlängs tiden för efterbeskattning, dvs. beslut får meddelas efter sexårsfristen i 27 §. Förutsättningarna för förlängning är enligt första stycket att den som efterbeskattningen gäller delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen, åtalades för sådant brott eller vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen. Tiden förlängs också om allmän domstol har beslutat att förlänga tiden för att döma till påföljd. Om någon av förutsättningarna finns får efterbeskattning beslutas inom ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade. För att paragrafen ska vara tillämplig krävs att efterbeskattningen avser samma fråga som brottet.²⁴

Enligt 52 kap. 6 § SFL får ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende meddelas efter tvåårsfristen i 3 § om det meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Normalt innefattar beslutet i omprövningsärendet en prövning i sak. Om begäran om omprövning återkallas avslutas ärendet med ett avskrivningsbeslut. Skattetillägg kan tas ut även i ett sådant fall.²⁵ Beslutet om skattetillägg får i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

²³ Prop. 2010/11:165 s. 967.

²⁴ Prop. 2010/11:165 s. 1119.

²⁵ Prop. 2010/11:165 s. 486 f., 937 och 968.

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklARATION efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom till Skatteverket. Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (52 kap. 4 § SFL). Efter tvåårsfristen får också fattas beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift som lämnas i ett mål om beskattning. Beslutet får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft (52 kap. 7 §). Ett beslut om att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts (52 kap. 8 §).

Av 52 kap. 10 och 11 §§ SFL framgår att särskild avgift inte får beslutas för en avliden person och att en särskild avgift ska tillfalla staten.

4.1.9 Överklagande

Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller enligt 67 kap. 2 § SFL. Huvudregeln är att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten.²⁶ Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut enligt huvudregeln i 67 kap. 11 § SFL. Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft enligt 67 kap. 14 §. Skatteverket ska ompröva det överklagade beslutet om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning (67 kap. 20 §). Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att frågan utan olägenhet kan prövas i målet (67 kap. 33 §). Det krävs inte prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt av fråga som rör bl.a. skattetillägg och därmed sammanhörande fråga.²⁷

²⁶ 67 kap. 6 § SFL.

²⁷ 67 kap. 27 § SFL.

4.2 Skattebrott

4.2.1 Bakgrund

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313). Lagen har under åren genomgått ett antal förändringar. De senaste stora förändringarna trädde i kraft den 1 juli 1996²⁸ då lagen blev generellt tillämplig på skatter och beteckningen skattebrott infördes. Det centrala brottet konstruerades då som ett farebrott.

4.2.2 Skattebrottslagens tillämpningsområden

Skattebrottslagen gäller, enligt 1 § skattebrottslagen, i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. I och med översynen av skattebrottslagen 1996 kom lagen att bli generellt tillämplig på skatter. Med skatt avses sådana utskylder till det allmänna som i lag betecknas som skatt. Betecknas en utskyld till det allmänna som avgift och saknas särskild föreskrift om att skattebrottslagen ska tillämpas, är lagen därmed inte tillämplig, oberoende av om avgiften statsrättsligt helt eller delvis är att bedöma som en skatt. Vad gäller avgifter måste det i respektive författning direkt anges att skattebrottslagen är tillämplig.²⁹

Av andra stycket framgår att lagen inte tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, och skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift. Bestämmelsen har ansetts motiverad framför allt i fråga om avgränsningen av de avgifter som kan komma att omfattas av lagen.³⁰

4.2.3 Skattebrott

I 2 § skattebrottslagen stadgas att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller

²⁸ Prop. 1995/96:170.

²⁹ Prop. 1995/96:170 s. 155.

³⁰ Prop. 1995/96:170 s. 87.

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 ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år.

Oriktig uppgift

Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen har samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen. Vad som avses med oriktig uppgift anges i 49 kap. 5 § SFL. Uppgiften behöver inte lämnas i en deklaration eller liknande utan den kan ha lämnats vid revision eller i annan korrespondens med Skatteverket. Även en oriktig uppgift lämnad till domstol kan leda till straffansvar. Det finns inte något formkrav på hur uppgiften ska ha lämnats men den oriktiga uppgiften måste framstå som ett tjänligt bevismedel.³¹

Av praxis framgår att om en avgiven inkomstdeklaration innehåller flera oriktiga uppgifter bedöms hela det oriktiga förfarandet som ett brott oavsett att vissa uppgifter avgivits uppsåtligen medan det för andra kunnat styrkas endast grov oaktsamhet.³² Av praxis kan också utläsas att felaktiga uppgifter som hänför sig till en och samma redovisningsperiod utgör en gärning.³³ Oriktigheter i en inkomstdeklaration som medför fara för ett felaktigt beskattningsbeslut avseende t.ex. inkomstskatt och skatt på kapital utgör ett brott trots att det innefattar flera skatteslag. På samma sätt utgör en felaktig redovisning i en skattedeklaration ett brott även om den omfattar såväl mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter som avdragen preliminär A-skatt.

Farebrott³⁴

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Ett farebrott innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt har skett utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker, dvs. ett faktiskt beslut om debitering av skatt behöver inte ha fattats, det är tillräckligt att det finns en fara för att så

³¹ Prop. 1995/96:170 s. 161.

³² NJA 1981 s. 277.

³³ NJA 1984 s. 520.

³⁴ Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandet (1 mars 2012 Zeteo), kommentaren till 2 § skattebrottslagen.

sker. Skattebrottet är fullbordat när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts.

Utgångspunkten är att farerekvisitet är uppfyllt om det är sannolikt att felet inte skulle ha upptäckts vid den normala rutinmässiga kontrollen.³⁵ Det är åklagaren som måste göra sannolikt att förutsättningarna är sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påförts med ett för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt blir därmed av avgörande betydelse för farerekvisitets innehåll. Någon manuell kontroll av alla inkomstdeklarationer sker inte längre. I stället registreras alla deklarationsuppgifter på dator efter en kontroll som görs endast för att kunna registrera själva uppgiften. Farerekvisitet måste med hänsyn till att den maskinella kontroll som deklarationerna underkastas ofta är den enda kontroll som deklarationsmaterialet genomgår ges en tämligen vidsträckt innebörd.

Det subjektiva rekvisitet

Det subjektiva rekvisitet är numera enhetligt för skattebrottet och omfattar samtliga uppsåtsformer.³⁶ Uppsåtsformerna benämns sedan NJA 2004 s. 176 som avsiktsuppsåt, insiktsuppsåt och likgiltighetsuppsåt. Uppsåtet ska täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. lämnandet eller underlåtenheten att lämna, uppgiftens oriktighet och skatteundandragandet. Av NJA 2010 s. 306 framgår att det krävs att den tilltalade haft uppsåt till skatteundandragande (och inte endast till fara för sådant). Det krävs dock inte att den skattskyldige har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas av den oriktiga uppgiften eller om storleken på det belopp som riskerar att undandras.

4.2.4 Skatteförseelse

Enligt 3 § skattebrottslagen döms för skatteförseelse till böter om ett brott som avses i 2 § är att anse som ringa. Brotsrubriceringen har, förutom i straffhänseende, även betydelse för frågan om åtal.

³⁵ Prop. 1995/96:170 s. 95 f.

³⁶ Prop. 1995/96:170 s. 159.

Enligt åtalsprövningsregeln i 13 § får åtal för skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Tanken är att skattetillägg i de allra flesta fall ska vara en tillräcklig sanktion. Det förhållandet att den misstänkte inte kan påföras skattetillägg, t.ex. vad gäller kontrolluppgiftsskyldighet, kan innebära att det anses föreligga särskilda skäl för åtal.

Enligt 17 § ska Skatteverket göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs (se avsnitt 4.2.15). Vid avgörandet av om anmälan ska göras är åtalsprövningsregeln i 13 § av betydelse, eftersom det krävs särskilda skäl för åtal för skatteförseelse.

I 3 § anges inte vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om brottet är ringa. I NJA 1984 s. 384 uttalade Högsta domstolen att samtliga objektiva omständigheter ska beaktas vid bedömningen. Någon bestämd beloppsgräns ansågs inte kunna anges, men det låg i sakens natur att skatte- eller avgiftsbeloppets storlek är av stor betydelse när det gäller att avgöra om ett skattebrott är att bedöma som ringa eller inte. Enligt de riktlinjer som Skatteverket tillämpar och som fastställts efter samråd med riksåklagaren går gränsen för åtalsanmälan och därmed mellan skattebrott och skatteförseelse vid ett prisbasbelopp. Anmälan kan dock i vissa fall göras även vid lägre belopp, t.ex. om det rör sig om upprepad brottslighet.

4.2.5 Grovt skattebrott

Enligt 4 § skattebrottslagen ska, om brottet som avses i 2 § är att anse som grovt, dömas för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rör 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 ett brott är att anse som grovt eller inte ska hänsyn tas till samtliga omständigheter vid brottet. Särskild vikt ska fästas vid de omständigheter som nämns i paragrafen. Med ”mycket betydande” belopp brukar i praxis avses att det undan-

dragna skatte- eller avgiftsbeloppet uppgår till tio prisbasbelopp. Att det har tagits ut skattetillägg grundat på samma felaktighet eller passivitet ska inte beaktas då det gäller att avgöra om brottet rört ett mycket betydande belopp. Däremot kan vid utmätningen av straffet hänsyn tas till att skattetillägg tagits ut eller kommer att tas ut (29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken).³⁷

4.2.6 Vårdslös skatteuppgift

Av 5 § skattebrottslagen 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. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska inte dömas till ansvar.

Brottet vårdslös skatteuppgift är den culpösa motsvarigheten till aktivt skattebrott. För att kunna dömas till ansvar för vårdslös skatteuppgift krävs således att en uppgift faktiskt har lämnats, underlåtenhet att lämna uppgift är inte straffbart. Vad gäller det subjektiva rekvisitet krävs att gärningsmannen har gjort sig skyldig till oaktsamhet i mer avsevärd mån. Först om gärningsmannen slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat en uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de skatteregler som gäller, bör grov oaktsamhet anses föreligga. Däremot bör glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans som regel inte medföra ansvar. I NJA 2004 s. 510 I och II uttalade Högsta domstolen att brottet vårdslös skatteuppgift är avsett för de mest flagranta överträdelseerna och att begreppet grov oaktsamhet ska tolkas restriktivt.

Vid bedömningen av om en gärning är av mindre allvarlig art ska hänsyn tas till skattebeloppet och övriga omständigheter. Gärningar som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till ett prisbasbelopp vid inkomst- eller förmögenhetstaxeringen bör enligt förarbetsuttalanden inte föranleda straffansvar. Vid uppbördsredovisningen bör motsvarande gälla upp till två prisbasbelopp.

³⁷ Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandet (1 mars 2012 Zeteo), kommentaren till 4 § skattebrottslagen.

4.2.7 Skatteavdragsbrott

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

Genom införandet av skatteförfarandelagen har skatteavdragsbrottet fått ett vidare tillämpningsområde. Skatteförfarandelagen omfattar även skatteavdrag för dem som är skyldiga att betala skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

I praxis beaktas den undandragna skattens storlek vid bedömningen av frågan om ett skatteavdragsbrott är att anse som ett ringa fall och därmed inte ska föranleda ansvar. Vid flera brott är utgångspunkten som regel det sammanlagda beloppet. Gränsen för icke ringa fall anses i praxis gå vid två prisbasbelopp.³⁸

4.2.8 Skatteredovisningsbrott

Bestämmelsen om skatteredovisningsbrott i 7 § skattebrottslagen är avsedd att tillämpas i de fall 2 § inte är tillämplig. Skatteredovisningsbrottet är således subsidiärt till skattebrott. I bestämmelsen om vårdslös uppbördsredovisning i 8 § regleras grovt oaktsamma fall av skatteredovisningsbrott. Beträffande gränsdragningen mellan skattebrott enligt 2 § och skatteredovisningsbrott enligt 7 § uttalades i prop. 1995/96:170 (s. 165 f.) att i 2 § straffbeläggs, förutom lämnande av oriktig uppgift, även underlåtelse att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling. Detta kan beivras även med stöd av 7 §. I 7 § uppställs dock inte kravet att förfarandet ska innebära fara för skatteundandragande. Det räcker att uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt eller för fullgörandet av skyldighet att lämna kontrolluppgifter etc. Vidare ska uppsåtet i 2 § omfatta såväl skatteundandragandet som lämnandet av den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna föreskriven handling. Uppsåtet i 7 § ska endast omfatta lämnandet

³⁸ Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandet (1 mars 2012 Zeteeo), kommentaren till 6 § skattebrottslagen.

av den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna föreskriven handling. Bestämmelsen i 7 § kan till skillnad mot 2 § bli tillämplig även i det fall skyldigheten rör utländsk skatt.

Ringa gärningar är straffria. Avgörandet om en mer bagatellartad gärning ska föranleda straff eller inte ankommer ytterst på domstolen. Vid bedömningen av om en gärning är att anse som ringa bör även konsekvenserna av förfarandet kunna tillmätas betydelse.³⁹

4.2.9 Försvårande av skattekontroll

Försvårande av skattekontroll regleras i 10 § skattebrottslagen. Den som uppsåtligt eller av grov oaksamhet åsidosätter bokföringskyldighet 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.

Brottet är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att brottet är fullbordat vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten och det krävs inte att förfarandet faktiskt har försvårat skattekontrollen utan endast att det har gett upphov till fara för detta.⁴⁰

Bestämmelsen omfattar den som över huvud taget inte har fört några räkenskaper eller som har fört dem på ett ofullständigt eller bristfälligt sätt. Vilseledande bokföring, t.ex. med stöd av falska eller osanna verifikationer, faller inom det straffbara området. Detsamma gäller den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial som han eller hon har skyldighet att bevara.⁴¹ Förfarandet ska ge upphov till fara för att myndighetens kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras.⁴² Bestämmelsen kan jämföras med bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken) vars syfte är att tillgodose intresset av att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning ska kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

³⁹ Prop. 1995/96:170 s. 167.

⁴⁰ Prop. 1995/96:170 s. 134.

⁴¹ Prop. 1995/96:170 s. 132.

⁴² Holmquist, Lindmark, Skatt och skattebrott, 2012 s. 103 f.

4.2.10 Förberedelse till grovt skattebrott

Enligt 11 § skattebrottslagen straffbeläggs grovt skattebrott på förberedelsestadiet. Lagstiftningen utgör ett led i genomförandet av rådets rambeslut (2008/841/RIF) om kampen mot organiserad brottslighet. Rambeslutet har ansetts kräva att straffansvar införs även för förberedelse av grovt skattebrott.⁴³

4.2.11 Frivillig rättelse

Enligt 12 § skattebrottslagen kan en skattskyldig undgå ansvar för brott enligt 2–8 §§ skattebrottslagen genom att på eget initiativ vidta åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp. Möjligheten att på eget initiativ rätta tidigare uppgifter som varit felaktiga gäller samtliga brotts typer i skattebrottslagen. Förutsättningarna för att rätta en oriktig uppgift på eget initiativ är desamma i de straffrättsliga och administrativa sanktionssystemen (se 4.1.6).⁴⁴

4.2.12 Preskription

Regler om preskription finns i 14 § skattebrottslagen. Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 eller 5–8 §§ skattebrottslagen ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Påföljd får ådömas för brott enligt skattebrottslagen utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller 14 § första stycket skattebrottslagen om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet.

Enligt 14 § skattebrottslagen gäller således en enhetlig preskriptionstid på fem år för de olika typerna av brott enligt 3 eller 5–8 §§ skattebrottslagen. Vidare följer av 35 kap. 4 § brottsbalken att preskriptionstiden för skattebrott enligt 2 § är fem år och att för grovt skattebrott enligt 4 § gäller en preskriptionstid på tio år.

Enligt 35 kap. 4 § brottsbalken räknas preskriptionstiden från den dag då brottet begicks eller, om det för ådömande av påföljd förutsätts att viss verkan av handlingen inträtt, från den dag då

⁴³ Prop. 2010/11:76 s. 26 ff.

⁴⁴ Prop. 2010/11:165 s. 1214.

sådan verkan inträdde. Eftersom skattebrottet är konstruerat som ett farebrott börjar preskriptionstiden att löpa när brottet fullbordas, dvs. när den oriktiga uppgiften lämnats eller deklarationen skulle ha lämnats.⁴⁵

I 14 a–14 c §§ skattebrottslagen finns regler om möjlighet att förlänga preskriptionstiden för brotten skattebrott och grovt skattebrott. Sammanlagt får preskriptionstiden vara högst fem år från den tidpunkt då ordinarie preskriptionstid löpt ut. Preskriptionstiden för grovt skattebrott kan således bli sammanlagt längst 15 år.

4.2.13 Vilandeförklaring

Har ett mål om brott enligt skattebrottslagen samband med en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får, enligt 15 § skattebrottslagen, 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. Rätten ska samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövligt.

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott och de allmänna domstolarna är inte längre formellt bundna av ett förvaltningsrättsligt avgörande i skatteprocessen. Departementschefen uttalade i prop. 1996/97:170 (s. 157) bl.a. följande.

Det kan emellertid förväntas att de allmänna domstolarna även framdeles som regel kommer att följa förvaltningsdomstolarnas avgöranden i själva skattefrågan och i många fall finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning. I de fall ett skattemål innehåller komplicerade eller svårbedömda skattefrågor måste det vara ofrånkomligt att avvakta utgången i skattemålet innan brottmålet företas till slutlig handläggning oavsett om skattebedrägeribrottet har en konstruktion med ett effektrekvisit eller farerekvisit. Och även i fall då åtalet under alla omständigheter är till fullo styrkt, kan ju den slutliga bedömningen av det undandragna beloppets storlek ha betydelse för straffmätningen.

⁴⁵ Prop. 1995/96:170 s. 93.

4.2.14 Förtursbehandling

Av 16 § skattebrottslagen framgår att en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet där ska handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt skattebrottslagen eller ett åtal för sådant brott. Åklagaren ska se till att domstolen eller myndigheten underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

4.2.15 Anmälningssplikt

Skatteverket har en skyldighet att göra en brottsanmälan vid misstänkta brott inom Skatteverkets verksamhetsområde enligt 17 § skattebrottslagen, 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) samt 7 § folkbokföringsförordningen (1991:749). Anmälan ska göras till åklagaren om det finns anledning att anta⁴⁶ att brottet kommer att leda till påföljd enligt skattebrottslagen. Anmälan ska inte göras när det av andra skäl är uppenbart att någon anmälan inte behövs, t.ex. om anmälan redan har skett eller om det framkommer att åklagaren redan har kännedom om saken.⁴⁷ Som tidigare nämnts innebär detta att brott som avser fara för skatteundandragande under ett prisbasbelopp normalt inte anmäls till åklagare.

4.3 Handläggning av ärenden om skattetillägg och skattebrott

4.3.1 Myndigheternas arbete

Skatteverkets beskattningsarbete är i huvudsak inriktat på information, löpande ärendehantering och kontroll. I den löpande ärendehanteringens ingår bl.a. registrering och formaliakontroll av skattedeklarationer, kontrolluppgifter och inkomstdeklarationer. Kontrollerna riktar sig mot oavsiktliga fel, fusk och avancerad skatteplanering.

⁴⁶ Uttrycket har koppling till 23 kap. 1 § rättegångsbalken.

⁴⁷ Prop. 1982/83:134 s. 40.

Inom Skatteverket finns skattebrottsenheter som är organisatoriskt skilda från Skatteverkets verksamhet i övrigt. Skattebrottsenheternas verksamhet styrs av lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Enligt 1 § får Skatteverket medverka vid undersökning av brott enligt bl.a. skattebrottslagen men även vid andra brott som har ett sådant naturligt samband med Skatteverkets verksamhet att Skatteverket framstår som bäst lämpad att utföra förundersökningen.

Från den 1 juli 2013 anmäler Skatteverket misstänkta brott till Ekobrottsmyndigheten.

Enligt 1 § förordning (2007:972) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten ansvarar myndigheten för samordning och andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. De vanligaste måltyperna vid Ekobrottsmyndigheten är skattebrott och bokföringsbrott men myndigheten utreder och lagför också anmälda brott på de finansiella marknaderna och EU-bedrägerier.

De brott som Ekobrottsmyndigheten utreder upptäcks och anmäls oftast av Skatteverket. Misstänkta brott anmäls också bl.a. av Finansinspektionen, Tullverket, revisorer, myndigheter som administrerar utbetalning av EU-bidrag och allmänheten.

4.3.2 Beslut om skattetillägg i praktiken⁴⁸

Skatteverket har organiserat kontrollarbetet i tre olika områden, ”privatpersonsområdet”, ”företagsområdet” och ”skatteundandragande”. Inom både privatpersonsområdet och företagsområdet sker det största urvalet för manuell kontroll av handläggare maskinellt. Området skatteundandragande har inte några ”egna” skattebetalare utan granskar skattskyldiga från både privatpersonsområdet och företagsområdet där det finns en högre riskindikation på aktivt skatteundandragande. Inom området skatteundandragande är nästan alla urval manuellt framtagna och utredning ska startas endast om det finns misstanke om fel av viss omfattning i form av avancerad skatteplanering eller grovt skattefusk.

När en oriktig uppgift upptäckts ska handläggaren i det aktuella ärendet kontakta en av Skatteverket utsedd ”särskilt kvalificerad beslutsfattare” och förankra beslutet om skattetillägg (detta gäller även vid befrielse från skattetillägg).⁴⁹ Att ett beslut förankras hos

⁴⁸ Informationen kommer från Skatteverket.

⁴⁹ Arbetsordning för Skatteverket, version 3-2012, s. 38.

en särskilt kvalificerad beslutsfattare innebär att handläggaren inhämtar synpunkter avseende beslutet om skattetillägg som handläggaren har för avsikt att fatta. Det är således handläggaren som är beslutsfattaren och inte den särskilt kvalificerade beslutsfattaren. En särskilt kvalificerad beslutsfattare är en tjänsteman med lång erfarenhet av att fatta kvalificerade beslut.

Särskilt kvalificerade beslutsfattare ska enligt 66 kap. 5 § SFL även ompröva beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg och betalningsansånd när omprövningen sker på begäran av den som beslutet gäller. Den särskilda beslutsfattaren får inte ha prövat frågan tidigare. Andra förutsättningar är att det finns nya (eller oprövade) omständigheter och bevis i ärendet, att det handlar om en prövning i sak och att frågan inte är för enkel.

4.3.3 Anmälningssplikten i praktiken

Skatteverket arbetar efter formella rutiner i form av en s.k. riksrutin med bilaga som reglerar hur och när en brottsanmälan ska ske. Bilagan kallas "Minneslistan" och i den anges förutom brottsrekvisiten bl.a. vid vilka beloppsnivåer en brottsanmälan ska göras.

Från och med årsskiftet 2012/2013 hanteras brottsanmälningarna elektroniskt i syfte att göra systemet mer effektivt och enhetligt. Ansvar för att en brottsanmälan blir gjord åligger den handläggande revisorn, skrivbordshandläggaren, etc. som i varje ärende ska bedöma om misstanke om brott föreligger. Anmälaren skapar en brottsanmälan och bifogar de nödvändiga handlingarna för utredningen. Skatteverkets samtliga regioner har utsedda kvalitets-säkrare som har i uppdrag att kontrollera de brottsanmälningar som upprättas innan de skickas vidare till Ekobrottsmyndigheten. Denna funktion säkerställer att Skatteverkets riksgemensamma rutiner följs och att brottsanmälningarna håller rätt kvalitet. Beslut om att skicka anmälan till åklagare fattas av kontorschefen eller en särskilt förordnad tjänsteman.⁵⁰ Brottsanmälan görs i förekommande fall i den region där ärendet utreds. Anmälan skickas till Ekobrottsmyndigheten i den berörda personens folkbokföringskommun eller den juridiska personens säteskommun.⁵¹

⁵⁰ Arbetsordning för Skatteverket, version 3-2012, s. 64.

⁵¹ Arbetsordning för Skatteverket, version 3-2012, s. 35.

Anmälningstidpunkt

I de fall då Skatteverket har en lagstadgad skyldighet (se 4.2.15) att anmäla brottsmisstanke ska anmälan göras så snart det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. Så snart en samlad bedömning av utredningsmaterialet ger underlag för brottsmisstankar ska således en anmälan upprättas. I praktiken innebär detta att anmälningstidpunkten oftast infaller i samband med att skatteutredningen färdigställts. I de fall då utredning sker inom området ”skatteundandragande” kan en brottsanmälan komma tidigare i utredningen, dvs. innan beslut har fattats i frågan om beskattning. I dessa ärenden väljer åklagaren normalt att fatta beslut om åtal efter att ett beskattningsbeslut har fattats. I ärenden som inte gäller grov brottslighet är den vanliga proceduren att Skatteverket fattar beslut i beskattningsfrågan och att en brottsanmälan lämnas utan särskild kontakt med åklagaren. Skatteverket får återkoppling om förundersökning inleds.

Det faktum att en brottsanmälan görs påverkar inte Skatteverkets handläggning i övrigt av ärendet. I vissa fall kan handläggningen påskyndas, t.ex. inför häktningförhandlingar, och ibland fördröjas något på grund av omständigheter i förundersökningen.

I de fall då Skatteverket inte har en lagstadgad skyldighet att anmäla misstanke om brott finns det inte reglerat när en anmälan ska göras. Det är upp till Skatteverket själv att bedöma omständigheterna i det enskilda fallet.

4.3.4 Sekretess

Enligt 10 kap. 28 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning.

Med stöd av 10 kap. 24 och 27 §§ OSL kan Skatteverket även lämna uppgift om andra brott än de som omfattas av den lagstadgade anmälningsskyldigheten. Enligt 10 kap. 24 § kan Skatteverket lämna uppgift om vissa allvarigare brott, dvs. brott för vilka fängelse är föreskrivet och som kan antas leda till annan påföljd än böter. Brott som kan anmälas med stöd av denna bestämmelse är framför allt brott enligt brottsbalken, t.ex. människohandel, bedrägeri, penninghäleri, oredlighet mot borgenär, urkundsförfalsk-

ning, osant intygande och mutbrott. Skatteverket kan också lämna uppgift om även mindre allvarliga brott med stöd av 10 kap. 27 §, exempelvis överträdelse av förbud att driva näringsverksamhet efter konkurs.

4.3.5 Åklagarens olika beslut efter brottsanmälan

Ekobrottsmyndigheten har olika möjligheter att hantera en brottsanmälan beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Förundersökning

Enligt 23 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken ska förundersökning inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att ett brott har förövats. När det gäller brott mot skattebrottslagen är åklagare alltid förundersökningsledare. Det är därför i dessa fall åklagarens uppgift att besluta om att förundersökning ska inledas. Ett särskilt beslut om att förundersökning ska inledas bör fattas men det finns inte några formkrav för hur beslutet ska se ut. Vanligen fattas ett beslut skriftligen och på samma handling lämnas normalt direktiv till polisen eller skattebrottsenheten som har resurser för utredning. I och med beslutet om att inleda förundersökning träder åklagaren in i rollen som förundersökningsledare.⁵²

Förundersökningen genomförs av ett utredningsteam som består av poliser, ekorevisorer och ekoadministratörer under ledning av förundersökningsledaren. Utredningsteamet håller förhör med misstänkta personer och vittnen, inhämtar skriftlig dokumentation samt genomför husrannsakingar och frihetsberövanden om det behövs.

Ibland är det material som presenteras i en anmälan inte tillräckligt för att det ska gå att ta ställning till frågan om förundersökning ska inledas. Det kan då vara nödvändigt att bredda beslutsunderlaget innan beslut fattas. De punktvisa åtgärder som då kan vidtas brukar benämnas förutredning. Denna utredningsform är oreglerad i lagstiftningen men gränserna för vad som är tillåtet respektive otillåtet att göra har utkristalliserat sig i praxis. Det är

⁵² SKV 623,Handledning för skatterevision samarbete med åklagare och brottsutredare s. 67.

t.ex. inte tillåtet att använda tvångsmedel som beslag, husrannsakan eller att hålla förhör. I förarbetena⁵³ beskrivs en förutredning som att den kan avse olika utredningsåtgärder som registerslagning eller inhämtande av muntliga uppgifter under hand. I regel handlar det om att ta reda på enkla förhållanden, t.ex. vem som är arbetsgivare eller vem som är legal ställföreträdare för ett bolag. En förutredning kan också ta sikte på den juridiska bedömningen av föreliggande fakta.

Förundersökning inleds inte

Om åklagaren finner att det utifrån uppgifterna i anmälan inte finns anledning att anta att brott har förövats fattas ett beslut att inte inleda förundersökning. Det kan vara fråga om att anmälan görs på för svaga skäl eller att åklagaren anser att det inte går att visa på subjektiva grunder att det är fråga om brott. Ett beslut att inte inleda förundersökning innebär att ärendet är avslutat (avskrivet) hos åklagaren. När ett ärende avslutas genom avskrivning hos åklagaren ska Skatteverket underrättas om detta.⁵⁴

Nedläggning av förundersökning/negativt åtalsbeslut

Enligt 23 kap. 4 § andra stycket rättegångsbalken ska förundersökningen nedläggas om det inte längre finns anledning att fullfölja den. Det kan t.ex. vara så att åklagaren visserligen finner att ett brott har begåtts, men det går inte att styrka att det är den misstänkte som har begått det. Andra skäl för att lägga ned förundersökningen kan vara att det inte går att finna någon misstänkt för brottet eller att utredningen visar att vad den misstänkte gjort inte är brottsligt.

Man ska skilja mellan beslut att lägga ned förundersökningen och beslut att inte väcka åtal, s.k. negativa åtalsbeslut. Av 23 kap. 20 § rättegångsbalken framgår att då förundersökningen avslutats ska beslut i åtalsfrågan meddelas. En förundersökning anses slutförd när utredningen har slutdelgivits enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken. Fram till tidpunkten för slutdelgivning kan således

⁵³ Prop. 1997/98:10 s. 51.

⁵⁴ SKV 623,Handledning för skatterevision samarbete med åklagare och brottsutredare s. 68.

förundersökningen läggs ned, därefter ska ett negativt åtalsbeslut fattas.

Ett beslut om att lägga ned förundersökningen får inte rättskraft utan förundersökningen kan tas upp igen senare om det framkommer nya uppgifter. Inte heller ett beslut att inte väcka åtal får rättskraft. Även i detta fall kan förundersökningen återupptas om nya omständigheter framkommer.

Förundersökningsbegränsning

Reglerna om förundersökningsbegränsning finns i 23 kap. 4 a § rättegångsbalken och innebär ett undantag från förundersökningsplikten. Bestämmelsen innehåller processekonomiskt motiverade regler om att förundersökning i vissa fall inte behöver genomföras. En förundersökning behöver inte inledas och en redan inledd förundersökning får läggas ned dels vid bötesbrottslighet som skulle kräva orimligt stora utredningskostnader, dels då man kan anta att något åtal för brottet ändå inte skulle komma att ske till följd av reglerna om åtalsunderlåtelse eller om särskild åtalsprövning. I de senare fallen är det en förutsättning att något väsentligt allmänt eller enskilt intresse inte hindrar att förundersökningen läggs ned. När det gäller brott mot skattebrottslagen fattas beslut om förundersökningsbegränsning alltid av åklagare. Förundersökningsbegränsning innebär således att beslut fattas om att antingen inte inleda eller att nedlägga en förundersökning. Som tidigare nämnts får sådana beslut inte rättskraft.

Förundersökning för utredning av visst brott behöver inte inledas eller får läggas ned om det kan antas att åtal för brottet inte skulle komma att ske till följd av ett beslut om åtalsunderlåtelse på den grunden att den misstänkte har begått annat brott och det, utöver påföljden för detta brott, inte krävs påföljd med anledning av det nu aktuella brottet (20 kap. 7 § första stycket 3 rättegångsbalken). Förundersökningsbegränsning av detta slag tillämpas ofta när det gäller ekobrott. I riksåklagarens riktlinjer om förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse (RÅR 2008:2) nämns som ett exempel att någon misstänkts för flera olika skattebrott, varav ett medför utredningssvårigheter. För att åstadkomma ett snabbt avgörande av de klara fallen kan det då vara befogat att besluta om förundersökningsbegränsning beträffande det svårutredda brottet. Andra praktiska fall anges vara då misstanken gäller både relativt

lättutredda skattebrott och komplicerade gäldenärsbrott eller då misstanken omfattar flera gäldenärsbrott, varav något kan utredas snabbt, t.ex. ett bokföringsbrott. Under förutsättning att den väntade påföljden för den lättutredda brottsligheten kan anses innefatta en med hänsyn till omständigheterna tillräcklig sanktion bör det vara möjligt att begränsa förundersökningen till den brottsligheten.

Åtalsunderlåtelse

Enligt 20 kap. 7 § rättegångsbalken får en åklagare under vissa förutsättningar besluta om åtalsunderlåtelse. En grundförutsättning för beslut om åtalsunderlåtelse är att något väsentligt allmänt eller enskilt intresse inte åsidosätts. Reglerna om åtalsunderlåtelse kan sägas ha två syften. Det ena syftet är processekonomiskt och det andra är att kunna undvika åtal när det misstänkta brottets straffvärde är begränsat eller när en domstolsprocess framstår som onödig eller meningslös. Det kan vara fråga om fall där omständigheterna kring gärningen eller gärningsmannen är särpräglade eller där gärningsmannen får adekvat vård oberoende av ett åtal. Av 20 kap. 7 § första stycket 3 rättegångsbalken framgår att åtal får underlåtas om den misstänkte begått annat brott och det utöver påföljden för detta brott inte krävs påföljd med anledning av det föreliggande brottet.

För att ett beslut om åtalsunderlåtelse ska kunna fattas krävs att förundersökningen är slutförd och slutdelgiven. Det är inget absolut krav att gärningen måste vara erkänd men det måste stå helt klart för åklagaren att den misstänkte har begått brottet och det får inte föreligga någon tveksamhet om hur brottet är att bedöma rättsligt. Så kan t.ex. vara fallet när den misstänkte inte har erkänt, men samtidigt har lämnat en berättelse som utan tvekan innebär att han eller hon gjort sig skyldig till brottet.

Ett beslut att meddela åtalsunderlåtelse innebär en sakerförklaring, dvs. ett konstaterande av beslutande åklagare att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. Beslutet om åtalsunderlåtelse ska därför antecknas i belastningsregistret (3 § 4 lagen [1998:620] om belastningsregister).

Strafföreläggande

Enligt reglerna i 48 kap. rättegångsbalken får åklagaren, i stället för att väcka åtal, utfärda strafföreläggande. Åklagaren förelägger skriftligen den tilltalade ett bötesstraff eller en villkorlig dom. Om den misstänkte godkänner strafföreläggandet, genom att förklara att han eller hon erkänner brottet och godtar straffet, gäller detta som en dom som har fått laga kraft. För det fall den misstänkte inte godkänner strafföreläggandet väcker åklagaren regelmässigt åtal, om det inte tillkommit några nya omständigheter som ställer skuldfrågan i en ny dager. I 59 kap. rättegångsbalken finns särskilda regler om klagan på strafföreläggande.

Väcka åtal

Förundersökningen dokumenteras i ett protokoll som utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan och förberedelser för rättegången. När åklagaren beslutar om åtal lämnar han eller hon in en stämningsansökan till tingsrätten. Det är domstolen som slutligen avgör frågan om skuld.

5 Tulltillägg och tullrättsliga straffbestämmelser

5.1 Bakgrund

5.1.1 Inledning

Tulltillägg är en administrativ sanktion inom tullområdet som är uppbyggd på i princip samma sätt som skattetillägget. När sanktionen infördes den 1 april 1986 motiverades den liksom skattetillägget med hänvisning till effektivitets- och avlastningsskäl. Sanktionssystemet ansågs vara ett enkelt och effektivt sätt att understryka vikten av att uppgiftsskyldigheten iakttas med noggrannhet och omsorg och systemet förväntades avlasta åklagare och domstolar mindre allvarliga mål om varusmuggling och liknande brott.

Till skillnad mot vad som är fallet på skatteområdet utgör EU-rättens regelverk kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några av de viktigaste föreskrifterna finns i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tullkodex), kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tillämpningskodex) och rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. Det finns också en ny tullkodex, Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (Moderniserad tullkodex, MCC). Delar av MCC, mest genomförandebestämmelser, tillämpas från och med den 24 juni 2008. Övriga delar tillämpas från och med den 24 juli 2013. MCC är för närvarande under omarbetning och ska resultera i en ännu nyare tullkodex, som benämns Union Customs Code, UCC.

EU-förordningarna är direkt tillämpliga som gällande svensk rätt. I vissa delar har de formen av ramlagstiftning och kan kompletteras av nationella bestämmelser.

5.1.2 Tullagen

Den nu gällande tullagen (2000:1281) trädde i kraft den 1 januari 2001. Lagen är till skillnad från sin föregångare indelad i kapitel och innehåller hänvisningar till de EU-bestämmelser som lagen kompletterar. Tullagen bygger till största delen på förslag som lämnades i Tullagsutredningens slutbetänkande En ny tullag (SOU 1999:54). Utredningen lade dock inte fram några förslag till ändringar av reglerna om tulltillägg, utan hänvisade i den delen till den särskilda utredare som hade tillsatts för att göra en översyn av skattetilläggsinstitutet; ett uppdrag som även omfattade reglerna om tulltillägg.¹ De tidigare tulltilläggsreglerna fördes därför i stort sett oförändrade över från den gamla tullagen (1994:1550) till 8 kap. i den nya tullagen.

Tullagens regler om tulltillägg kom att förändras först i samband med 2003 års reform av skatte- och tulltilläggsreglerna. Vid reformen uttalades att skatte- och tulltilläggen även i fortsättningen borde behålla samma grundläggande struktur så långt det är sakligt motiverat.² Kritiken mot tulltilläggen befanns till stora delar var densamma som kritiken mot skattetilläggen. Regeringen ansåg att det i många delar fanns fog för kritiken och att systemet borde förändras för att inte förlora legitimitet.³

Tulltilläggen blev föremål för en ny översyn i samband med införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Det uttalades då att regelverken även fortsättningsvis borde vara så lika som möjligt och det sågs som en fördel att samma uttryckssätt i stor utsträckning kunde användas i bestämmelserna om tull- och skattetillägg. Översynen av bestämmelserna om skattetillägg innebar ändringar i struktur och formuleringar. Vissa bestämmelser har också slopats utan att någon ändring i sak var avsedd. Det gällde t.ex. slopandet av två grunder i bestämmelsen om undantag från skatte-

¹ SOU 1999:54 s. 145 och prop. 1999/2000:126 s. 121. Uppdraget att se över tulltilläggsreglerna lades på 1999 års skattetilläggskommitté, som redovisade sina förslag i slutbetänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25).

² Prop. 2002/03:106 s. 195 f.

³ Prop. 2002/03:106 s. 195, 196 och 201.

tillägg (49 kap. 10 § SFL). Motsvarande förändringar gjordes i tullagen (8 kap. 6 § tullagen).⁴

5.2 Bestämmelser om tulltillägg

5.2.1 Kopplingen mellan skattetillägg och tulltillägg

Vid införandet av tulltilläggen uttalades i motiven att föreskrifterna om sanktionsavgifter på tullområdet borde utformas i så nära överensstämmelse som möjligt med bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg.⁵ Målsättningen att hålla ihop lagstiftningen om sanktioner på skatte- och tullområdet har därefter kommit till uttryck vid flera tillfällen. Exempelvis i förarbetena till 72 § 1994 års tulllag⁶ betonades målsättningen att förfarandereglerna på skatte-, avgifts- och tullområdet ska vara så likformiga som möjligt.⁷ Vid såväl 2003 års reform som vid införandet av skatteförfarandelagen har regeringen hållit fast vid detta synsätt.⁸

5.2.2 Uttag av tulltillägg

Sanktionen tulltillägg riktar sig i huvudsak mot brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen. Tillämpningsområdet avgränsas mot privatimport genom att det endast omfattar sådan import för vilken skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration ska lämnas till ledning för tulltaxeringen. I de fall en muntlig tulldeklaration får lämnas kan tulltillägg inte bli aktuellt. För varor av kommersiell natur ska det i princip alltid upprättas en skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration. I vilka fall en muntlig tulldeklaration får lämnas för varor vid övergång till fri omsättning framgår av artikel 225 i tillämpningskodex. Det som sägs om tulldeklaration ska även enligt 8 kap. 1 § tullagen, gälla sådan deklaration med skatteredovisning som avses i 3 kap. 3 a § tullagen.

⁴ Prop. 2010/11:165 s. 493.

⁵ Prop. 1985/86:41 s. 17.

⁶ Prop. 1996/97:100 s. 489.

⁷ Prop. 1996/97:100 s. 489 f.

⁸ Prop. 2002/03:106 s. 196 och prop. 2010/11:165 s. 490.

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 8 kap. 2–8 §§ och 10–13 och 15 §§ tullagen. Den som är gäldenär och skyldig att lämna en skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration ska påföras tulltillägg om han eller hon på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen. Det ska anses vara en oriktig uppgift om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för tulltaxeringen har utelämnats. En uppgift är dock inte oriktig när den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift är inte heller oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Tulltillägget är 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits (8 kap. 2 § fjärde stycket). Med tull avses även annan skatt som ska tas ut för varor vid import (1 kap. 3 §).

När det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) sker beräkningen efter 10 procent (8 kap. 2 § fjärde stycket tullagen).

När det gäller bedömningen av om oriktig uppgift föreligger och beviskravet för att påföra tulltillägg gäller i princip samma resonemang som för skattetillägg.

Förekomsten av kontrollmaterial som lämnats av gäldenären och som utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beslut innebär enligt 8 kap. 2 § tredje stycket 1 tullagen att uppgiften inte är oriktig. Vid införandet av bestämmelsen diskuterade regeringen hur man skulle se på fall där deklarationen lämnas elektroniskt och några styrkande handlingar således inte bifogas. Vid elektronisk deklaration behöver gäldenären normalt inte lämna in eller visa styrkande handlingar, men deklarationen ska innehålla uttryckliga hänvisningar till de fakturor, frakthandlingar och andra dokument som är aktuella. Dessa handlingar begärs regelmässigt in när prisregistret i tulldatasystemet ger utfall i s.k. röd kanal eller vid spärrutfall på grund av riskbedömningar som görs regelbundet av analysenheten. De begärs även in stickprovsvis. Enligt regeringen föreligger inte oriktig uppgift om ett fel i själva deklarationen framgår av en kontroll mot ett korrekt kontrollmaterial som begärs in från gäldenären vid kontroll eller som bifogats en pappersdeklaration. Detta förutsätter dock dels att det i deklarationen uttryckligen hänvisas till det aktuella kontrollmaterialet, dels att detta klart utvisar hur tulltaxeringen ska ske och således inte lämnar utrymme för tvekan eller annars förutsätter fortsatta under-

sökningar. Regeringen gjorde inte skillnad på fall där uppgifterna inhämtas vid en initialkontroll och fall där det sker vid en efterkontroll.⁹

I likhet med vad som gäller för skattetillägg kan tulltillägg, utöver de fall där det föreligger en oriktig uppgift, tas ut när sköns-tulltaxering har skett. Tulltillägg kan tas ut dels i de fall där sköns-tulltaxering har skett på grund av utebliven tulldeklaration och sådan inte har kommit in trots att föreläggande sänts ut till gäldenären, dels då avvikelser från deklarationen har skett genom sköns-tulltaxering. Tulltillägget är i detta fall 20 procent (8 kap. 2 a § tullagen).

Vid tillämpning av tulltilläggsreglerna i 8 kap. 2 och 2 a §§ tullagen ansvarar gäldenären för handlingar och underlåtenhet av hans eller hennes ombud. Tulldeklaration eller annat dokument som lämnas för en gäldenär som är juridisk person anses ha lämnats av gäldenären, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda gäldenären (8 kap. 5 §). Reglerna bygger alltså på att gäldenären själv valt sitt ombud och svarar för sitt ombuds handlingar och underlåtenheter, vilket överensstämmer med de civilrättsliga principer som gäller när man anlitar ett ombud.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket tullagen ska tulltillägg, även i andra fall än vid oriktig uppgift och sköns-tulltaxering, tas ut på grund av olaglig införsel, olagligt undandragande av varor från tullövervakning eller förfoganden i övrigt över en icke-gemenskapsvara i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten. Uttrycken olaglig införsel och olagligt undandragande från tullövervakning är hämtade från artiklarna 202 och 203 i tullkodex. Artiklarna anger när en tullskuld uppkommer. En förutsättning för tulltillägg är att gäldenären rätteligen skulle ha lämnat en skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration till ledning för fastställande av tull. Tulltillägget är 20 procent av den tull som påförs. Med tull avses även annan skatt som ska tas ut för varor vid import (1 kap. 3 § tullagen).

Tulltillägg kan enligt 8 kap. 4 § tullagen tas ut även av den som förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull. Tulltillägget är 20 procent av den tullförmån som gäldenären går miste om.

⁹ Prop. 2002/03:106 s. 204.

5.2.3 När tulltillägg inte ska tas ut

I 8 kap. 6 § tullagen regleras i vilka fall tulltillägg inte ska tas ut. Dessa bestämmelser överensstämmer i stort sett med motsvarande bestämmelser om skattetillägg. Tulltillägg ska inte tas ut om gäldenären har gjort en frivillig rättelse eller om det undandragna tullbeloppet är obetydligt. Enligt Tullverkets allmänna råd (23 kap. 2 § TFS 2000:20) bör en gäldenär inte påföras tulltillägg om det undandragna beloppet är mindre än 5 000 kr. I beloppet inräknas såväl tull som annan skatt som ska tas ut vid importen. Vid upprepade felaktigheter kan tulltillägg komma i fråga även för mindre belopp.

Av 8 kap. 7 och 8 §§ tullagen framgår att tulltillägg tillfaller staten och att tulltillägg inte får påföras för belopp där betalningsskyldighet för tull inte längre kan åläggas.

5.2.4 Befrielse från tulltillägg

Bestämmelser om befrielse helt eller delvis från tulltillägg finns i 8 kap. 10 § tullagen. Reglerna är i huvudsak lika de som finns för skattetillägg i 51 kap. SFL. Ett allmänt kriterium för befrielse är att det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I bestämmelsen anges också vissa omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Det ska särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på gäldenärens eller deklarerantens ålder, hans eller hans ombuds hälsa eller likande förhållande, berott på en felbedömning av reglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena (8 kap. 10 § andra stycket 1 tullagen). Någon motsvarighet till regeln för skattetillägg om felbedömning föranledd av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter finns alltså inte. I motiven angavs att bestämmelsen om befrielse för felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena får särskild betydelse exempelvis i fråga om uppgifter angående en varas nummer enligt tulltaxan eller statistisk varuförteckning eller andra uppgifter av intrikat tullteknisk natur.¹⁰ Meningen är inte att bestämmelsen ska leda till befrielse eller nedsättning i alla de situationer där tulldeklaration kan anses vara svår att upprätta med anledning av komplicerade regler. I stället ska Tullverket be-

¹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 253.

döma varje situation för sig och särskilt beakta om den som upprättat tulldeklarationen varit van vid tullförfaranden och om omständigheterna är sådana att felbedömningen framstår som ursäktlig.¹¹

Förhållandet att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten ska också beaktas särskilt vid skälighetsbedömningen (8 kap. 10 § andra stycket 2 tullagen). Det blir här fråga om att göra en rimlighetsbedömning av tulltilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller passivitet som gjorts. Uttrycket ”felaktigheten eller passiviteten” syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till gäldenärens eller deklarentens faktiska agerande.¹²

Det ska även beaktas särskilt om en oskäligt lång tid har gått efter det att Tullverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet (8 kap. 10 § andra stycket 3 tullagen).

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även beaktas om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling, smugglingslagen, eller 10 kap. tullagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (8 kap. 10 § andra stycket 4 tullagen). Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att ge hel befrielse från tulltillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att ge delvis befrielse. En dom i vilken den enskilde ådöms straff enligt smugglingslagen eller 10 kap. tullagen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från tulltillägget ska kunna ges. I de fall där ett beslut om tulltillägg har föregått avgörandet i brottmålet bör det påförda tulltillägget inte anses oskäligt. Gäldenären bör således normalt inte kunna utverka att tulltillägget sätts ned genom att begära omprövning. Då prövningen i allmän domstol sker efter det att tulltillägg påförts ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört tulltillägg.¹³

¹¹ Prop. 2002/03:106 s. 253.

¹² Prop. 2002/03:106 s. 242.

¹³ Prop. 2002/03:106 s. 253.

5.2.5 Uttag av tulltillägg vid förverkande

Av 8 kap. 12 § tullagen framgår att om en icke-gemenskapsvara eller dess värde förverkas ska tulltillägg inte tas ut till den del varan eller dess värde förverkats. Har tulltillägg redan beslutats när förverkandebeslutet vinner laga kraft, ska tulltilläggsbeslutet upphävas eller ändras. Enligt 16 § smugglingslagen ska, om det inte är uppenbart oskäligt, vara som varit föremål för brott enligt smugglingslagen eller sådan varas värde, förklaras förverkad. Förverkande kan komma i fråga när någon har begått ett brott i brottsbalkens mening. Ett förverkande förutsätter att den gärning som begåtts är ett brott enligt de principer som 1 kap. 1 § brottsbalken ger uttryck för. Detta innebär att samtliga objektiva och subjektiva rekvisit måste vara uppfyllda; det är dock inte nödvändigt att gärningen har lett till lagföring eller straff. Förverkande kan därför ske när gärningsmannen inte har uppnått straffbarhetsåldern.¹⁴ En förverkandeförklaring kan meddelas av domstol, genom strafföreläggande eller ordningsbot.¹⁵

I praktiken är beslut om förverkande mycket vanligt förekommande i samband med brott enligt smugglingslagen och värdet av det förverkade torde i princip alltid överstiga tulltilläggsbeloppet. I många situationer där ansvar utdöms för brott enligt smugglingslagen kommer tulltillägg alltså inte att utgå.

5.2.6 Tullagens regler om tulltaxering, prövningsordning för tulltillägg och förseningsavgift, m.m.

Bestämmelser om tulltaxering och betalning av tull finns i 5 kap. tullagen, som i stora delar hänvisar till bestämmelser i tullkodex.¹⁶

Enligt 5 kap. 1 § andra stycket tullagen fastställer Tullverket, med ledning av tulldeklaration eller motsvarande uppgifter, den tull som ska betalas vid import från och export till tredje land (*tulltaxering*). Fastställandet av den tull som ska betalas kan sägas utgå från de tidpunkter då tullskuld (skattskyldighet) uppkommer enligt artikel 201–216 i tullkodex. Varje belopp avseende importtullar och exporttullar som kommer från en tullskuld, s.k. *tullbelopp*, ska av

¹⁴ Prop. 1999/2000:124 s. 150.

¹⁵ Jfr 36 kap. brottsbalken, 48 kap. 2 § rättegångsbalken och 5 § ordningsbotskungörelsen (1968:199)

¹⁶ Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Tullverket beräknas så snart verket fått nödvändiga uppgifter och föras in i räkenskaperna eller annat likvärdigt medium (*bokföring*, art. 217 tullkodex). Bokföring kan sägas utgöra ett grundläggande tulltaxeringsbeslut.

Om en tullskuld uppkommer till följd av mottagandet av en deklaration ska som regel ett belopp motsvarande tullskulden bokföras så snart det har beräknats och senast den andra dagen efter det att varorna har frigjorts (artikel 218 tullkodex).

Tullverket ska ompröva tulltaxeringsbeslutet i en fråga som kan ha betydelse för tulltaxeringen, om deklaranter eller gäldenären begär det eller om det finns andra skäl. Omprövningen kan ske såväl till fördel som till nackdel för deklaranter eller gäldenären. Bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning och beslut om tull gäller även beslut om tulltillägg och förseningsavgift (5 kap. 3 § tullagen).¹⁷ Beslut om tulltillägg behöver inte fattas samtidigt som beslutet om tull.¹⁸ Har en fråga som avses i 3 § avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Tullverket dock inte ompröva frågan (5 kap. 4 §).

Om ett tullbelopp inte har bokförts i sådant samband med frigörandet av varorna som föreskrivs i artiklarna 218 och 219 i tullkodex eller har bokförts med lägre belopp än som rätteligen ska utgå, ska det belopp som ska utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheterna blivit medvetna om situationen och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär (*bokföring i efterhand*, artikel 220.1 i tullkodex). Bokföring i efterhand kan möjligen beskrivas som ett beslut om omprövning till gäldenärens nackdel.

Tidsfristen för bokföring i efterhand enligt artikel 220 i tullkodex är tre år. Detta följer av bestämmelsen i artikel 221.3 om att underrättelse till gäldenären inte får ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom.

Av 5 kap. 5 § första stycket tullagen framgår att tulltaxering och sådan omprövning som innefattar bokföring i efterhand får göras även efter utgången av annars föreskriven tid (jfr artikel 221.3), om gäldenären samtyckt till att sådan tulltaxering sker.

Bokföring i efterhand efter utgången av treårsfristen kan vidare ske om gäldenären har åtalats för brott enligt smugglingslagen för vara som åtalet avser. Beslut om det får dock inte meddelas senare än under kalenderåret efter det år då åtalet väcktes. Om gäldenären

¹⁷ Prop. 1994/95:34 s. 131.

¹⁸ RÅ 2008 ref. 48.

har avlidit, får beslutet inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet. Ogillas åtalet, ska Tullverket undanröja beslutet, om domen får laga kraft (5 kap. 5 § andra stycket tullagen).

Om tull inte kan beräknas tillförlitligt vid tulltaxering eller omprövning, fastställer Tullverket vad som ska betalas efter skäligen grund (*skönstulltaxering*, 5 kap. 6 § tullagen).

I 8 kap. 11–13 och 15 §§ tullagen finns regler om bl.a. prövningsordningen för tulltillägg och förseningsavgift (13 §) samt uppbörd av tulltillägg och förseningsavgift (15 §).

Av 8 kap. 13 § tullagen framgår att frågor om tulltillägg och förseningsavgift prövas av Tullverket. Allmän förvaltningsdomstol prövar dock, på talan av det allmänna ombudet (9 kap. 1 §), frågor om tulltillägg på grund av oriktiga uppgifter i mål om tull. Sådan talan får föras, om den oriktiga uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak eller inte har prövats i målet. Talan ska väckas inom ett år från utgången av den månad då domen eller det slutliga beslutet har fått laga kraft. Innan beslut fattas om tulltillägg eller förseningsavgift, ska gäldenären respektive deklaranten om möjligt ges tillfälle att yttra sig.

Av 8 kap. 12 § tullagen framgår att om en icke-gemenskapsvara eller dess värde förverkas, ska tulltillägg inte tas ut till den del varan eller dess värde förverkats. Ett tidigare meddelat beslut om sådan pålaga ska upphävas eller ändras sedan dom eller beslut som innefattar förverkande har fått laga kraft.

5.2.7 Överklagande

Beslut av Tullverket får överklagas av gäldenären eller den skattskyldige, och i vissa fall även av det allmänna genom ett allmänt ombud.

Av 9 kap. 1 § tullagen framgår att det ska finnas ett allmänt ombud hos Tullverket. Det allmänna ombudet får överklaga Tullverkets beslut i ärenden som gäller beslut vid tulltaxering i en fråga som kan ha betydelse för fastställelse av tull eller beslut om fastställelse av annan skatt än sådan som avses i 5 kap. 11 § andra stycket. Vidare får det allmänna ombudet överklaga Tullverkets beslut i ärenden om tulltillägg och förseningsavgift.

Beslut av Tullverket bl.a. enligt tullagstiftningen får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Kravet på prövningstillstånd gäller även

vid överklagande av mål rörande tulltillägg och förseningsavgift (9 kap. 2 § tullagen).

Om ett överklagande gäller beslut vid tulltaxering i en fråga som kan ha betydelse för fastställelse av tull eller beslut om fastställelse av annan skatt än sådan som avses i 5 kap. 11 § andra stycket tullagen, ska överklagandet ha kommit in till Tullverket inom tre år från den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde. Om beslutet har meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, får överklagandet dock, om tiden för överklagande därigenom blir längre, komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den skattskyldige fick del av beslutet. Har beslutet omprövats, får även omprövningsbeslutet överklagas inom treårsfristen. Om omprövningsbeslutet har meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, får överklagandet dock, om tiden för överklagande därigenom blir längre, komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den skattskyldige fick del av beslutet (9 kap. 3 §).

Om överklagandet inte avvisas såsom för sent inkommet, ska Tullverket snarast ompröva det överklagade beslutet. Ett överklagande förfaller om beslutet vid omprövningen ändras så som klaganden begär (9 kap. 4 § tullagen).

Oavsett tidsfristerna i 9 kap. 3 § tullagen ska en gäldenärs eller en skattskyldigs yrkande i fråga om tulltillägg prövas om beslutet om den tull som tulltillägget avser inte har fått laga kraft. Samma sak gäller om Tullverket eller det allmänna ombudet framställt ett sådant yrkande till förmån för gäldenären eller den skattskyldige. Samma sak gäller för en deklarants yrkande i fråga om förseningsavgift (9 kap. 6 §). Har det allmänna ombudet överklagat ett tulltaxeringsbeslut ska därav föranledd talan om tulltillägg eller förseningsavgift föras samtidigt (9 kap. 9 §).

5.2.8 Tullagens bestämmelser om straff

Tullagens ansvarsbestämmelser finns i 10 kap. Straffbestämmelsen i 1 § reglerar uppsåtliga eller oaktsamma brott mot föreskrift i tullagstiftningen, mot förbudet i artikel 16 i förordningen (EG) nr 1383/2003 om tullmyndigheternas ingripande mot varor som misstänks göra intrång i vissa immateriella rättigheter eller mot anmälningsplikten i artikel 3 i förordningen (EG) nr 1889/2005 om

kontroller av kontanta medel som förs in i eller ut ur gemenskapen jämförd med 7 a kap. 2 § tullagen. Straffbestämmelsen gäller vidare den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot beslut som Tullverket meddelat med stöd av tullagstiftningen om skyldighet att föra anteckningar och lämna uppgifter om varor som förvaras i tillfälligt lager, tullager, frizon eller som är föremål för förenklat förfarande vid tillämpning av tullförfarande, om skyldighet att i övrigt lämna uppgift eller handling till Tullverket eller om användningen eller förbrukningen av en icke-gemenskapsvara. Vid sådana gärningar ska dömas för *tullförseelse* till böter. I paragrafens andra stycke anges att ringa fall inte ska föranleda ansvar.

Straffbestämmelsen om tullförseelse är subsidiär i förhållande till bl.a. brottsbalken och smugglingslagen. Ansvar för tullförseelse inträder inte om gärningen är belagd med straff i brottsbalken (t.ex. brottet överträdelse av myndighets bud i 17 kap. 13 § brottsbalken), smugglingslagen, lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall eller lagen (2003:148) om straff för terroristbrott (10 kap. 2 § tullagen).

Allmänt åtal för tullförseelse får väckas endast efter medgivande av Tullverket (10 kap. 3 § tullagen). Av 10 kap. 6 § framgår att särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel, åtal m.m. i brott som rör införsel eller utförsel finns i smugglingslagen.

5.3 Smugglingslagen

Smugglingslagen trädde i kraft den 1 januari 2001 och ersatte då lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. Lagen innehåller straffbestämmelser för i princip all in- eller utförsel och är en s.k. blankettstrafflag, dvs. den innehåller bestämmelser som kännetecknas av att brottsbeskrivningar fylls ut genom hänvisningar till primära rättsregler på andra ställen i samma författning eller utanför denna.

Smugglingslagen innehåller separata bestämmelser för överträdelser av in- och utförselregleringar och för överträdelser som innebär att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna. Uppsåtliga brott som avser överträdelse av in- och utförselregleringar betecknas som smuggling eller grov smuggling. Oaktsamhetsbrott avseende dessa gärningar betecknas som olovlig införsel och olovlig utförsel. Uppsåtliga brott som avser undandragande av

tull m.m. betecknas som tullbrott eller grovt tullbrott. Motsvarande oaktsamhetsbrott är vårdslös tullredovisning.

Brotten i smugglingslagen är utformade som farebrott, för att mer likna skattebrotten.¹⁹ Straffbestämmelserna i smugglingslagen är utformade så att de i regel knyter an till tullbehandlingen av varorna.²⁰

5.3.1 Smugglingsbrotten

Termen smuggling åsyftar att någon för en förbjuden vara över en nationsgräns. Det kan även handla om varor som i sig är tillåtna att föra in i landet, men där man vid gränspassagen underlåter att uppfylla något villkor för införseln. Vilka varor som omfattas av särskilt föreskrivna in- eller utförselrestriktioner framgår inte av smugglingslagen utan av bestämmelser i ett stort antal andra författningar.

Smugglingsbrott som förutsätter uppsåt

Ansvar för brottet *smuggling* (3 § smugglingslagen) förutsätter att någon bryter mot ett införselbud eller införselvillkor genom att underlåta att anmäla varan till tullbehandling i enlighet med tullagstiftningen. Vidare kan den som för in en vara göra sig skyldig till smuggling om han eller hon vid tullbehandlingen lämnar en oriktig eller ofullständig uppgift eller förfogar över varan på ett otillåtet sätt.

Den som i samband med införsel till landet av en vara som omfattas av ett särskilt föreskrivet förbud mot eller villkor för införsel, uppsåtligt bryter mot förbudet eller villkoret genom att underlåta att anmäla varan till tullbehandling döms för smuggling till böter eller fängelse i högst två år enligt 3 § första stycket smugglingslagen. Detsamma gäller enligt 3 § andra stycket den som, i samband med att en vara som omfattas av ett särskilt föreskrivet förbud mot eller villkor för införsel förs in till landet, uppsåtligt lämnar en oriktig uppgift vid tullbehandlingen och därigenom ger upphov till fara för att införseln fullföljs i strid mot förbudet eller villkoret.

¹⁹ Prop. 1999/2000:124 s. 67.

²⁰ Prop. 1999/2000:124 s. 70.

Fullbordat brott enligt 3 § första stycket smugglingslagen föreligger i och med att gärningsmannen efter införseln till landet underlåtit att anmäla den införda varan till föreskriven tullbehandling. För fullbordat brott enligt andra stycket krävs att varan har förts över territorialgränsen. Vid tullbehandling inom landet är brottet alltså fullbordat i och med att gärningsmannen har lämnat den oriktiga uppgiften eller underlåtit att lämna den föreskrivna uppgiften. Sker tullbehandlingen utom landet, är brottet fullbordat först i och med att varan efter tullbehandlingen förts in till landet.

Stoppas införseln vid tullbehandlingen utom landet kan dömas för försök till smuggling. Tullagstiftningen, och därmed bestämmelserna i första och andra styckena, gäller i de fall en vara förs in till landet från ett område utanför EU:s tullområde eller skatteområde. Den gäller även då en icke-gemenskapsvara förs in till landet från en plats inom EU:s tullområde.²¹

Brotten i 3 § första och andra styckena smugglingslagen förutsätter att gärningsmannen underlåter att anmäla varan till tullbehandling eller vid en sådan antingen lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift. Det kan därför inte bli fråga om ett fullbordat brott då en person lämnar en oriktig uppgift i en anmälan som görs till Tullverket men som inte gäller tullbehandling. Gärningsbeskrivningarna i första och andra styckena omfattar även den som har fått kännedom om varans existens eller införselrestriktionen först efter det att varan passerat territorialgränsen. De omfattar dessutom den som visserligen inte själv har fört varan över territorialgränsen men som enligt tullagstiftningen därefter har övertagit ansvaret för att varan anmäls till tullbehandling.²²

Även den som uppsåtligen för ut en vara ur landet i strid med ett särskilt föreskrivet förbud mot eller villkor för utförseln eller efter utförseln förfogar över varan i strid mot förbudet eller villkoret döms för smuggling enligt 3 § tredje stycket 1 smugglingslagen. Punkten reglerar utförselsituationer och fullbordat brott förutsätter att varan har förts ut ur landet.

Vidare är det straffbart som smuggling enligt 3 § tredje stycket 2 smugglingslagen att under pågående tullbehandling förfoga över en vara som omfattas av ett särskilt föreskrivet förbud mot eller villkor för införsel varigenom införseln fullföljs i strid mot förbudet eller villkoret. Bestämmelsen avser sådan tullbehandling som

²¹ Jfr 3 kap. 4 § tullagen.

²² Prop. 1999/2000:124 s. 115.

medger att en vara finns här i landet trots att den omfattas av ett särskilt föreskrivet införselförbud eller inte uppfyllt införselvillkor. Det är alltså fråga om sådan tullbehandling som anges i lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m.m. Enligt lagen får en vara utan hinder av sådant förbud eller villkor bli föremål för vissa slag av tullbehandling. Bestämmelsen ligger utanför tillämpningsområdet för 3 § första och andra styckena bl.a. av följande skäl. Förfogandet sker efter det att varan anmälts till tullbehandling. Att någon ”förfogar över en vara” avser att någon fysiskt eller rättsligt disponerar över varan, inte att någon under tullbehandlingen lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift. Vidare är bestämmelsen inte utformad som ett farebrott.²³

Om någon för in eller ut en vara med stöd av ett tillstånd som har föranletts av att någon har lämnat en oriktig uppgift eller som tillkommit eftersom någon underlåtit att lämna föreskriven uppgift till tillsynsmyndigheten eller förfar på sådant sätt hos en tillståndsmyndighet och därigenom föranleder att tillstånd meddelas och att varan förs in till eller ut från landet med stöd av tillståndet, är det straffbart som smuggling enligt 3 § tredje stycket 3 smugglingslagen. I bestämmelsens första led bestraffas själva utnyttjandet av tillståndet. Andra ledet omfattar själva uppgiftslämnandet hos tillståndsmyndigheten. Att ett tillstånd har föranletts av en oriktig uppgift innebär att tillstånd till införsel eller utförsel inte skulle ha meddelats om i stället en riktig uppgift lämnats. Det är inte fråga om en oriktig uppgift som lämnats vid tullbehandling. I stället är det fråga om en uppgift som lämnats eller skulle ha lämnats i samband med att någon ansökt om tillstånd att få föra in eller ut varan. Om någon utnyttjar ett sådant tillstånd som avses här, är det i princip likgiltigt vem som har lämnat den oriktiga uppgiften eller om lämnandet av den har skett uppsåtligen, av oaktsamhet eller utan oaktsamhet.²⁴

Vidare är det enligt 3 § tredje stycket 4 smugglingslagen straffbart som smuggling att förfoga över en vara i strid med villkor som ställts upp för, eller i samband med, varans in- eller utförsel. Bestämmelsen gäller dels då ett visst villkor har uppställts för att en vara över huvud taget ska få föras in eller ut, dels då ett villkor för en varas användning efter införseln eller utförseln har uppställts i samband med att gränspassagen tillåtits.

²³ Prop. 1999/2000:124 s. 117 f.

²⁴ Prop. 1999/2000:124 s. 118 f.

Enligt 3 § tredje stycket 5 smugglingslagen döms för smuggling också den som till tullmyndigheten i ett annat land, i strid med 4 kap. 25 § tullagen, genom en notering i bokföringen anmäler en vara för övergång till fri omsättning och därmed ger upphov till fara för att en införsel till Sverige fullföljs i strid med ett förbud eller villkor. I 4 kap. 25 § förbjuds, vid användande av ett mellanstatligt enhetstillstånd²⁵, att sätta en vara i fri omsättning i Sverige eller föra ut en vara från Sverige i strid med ett villkor eller förbud. I 3 § tredje stycket 5 smugglingslagen har tagits in en bestämmelse som, på samma sätt som om importen skulle ha deklarerats i Sverige i tullhänseende, straffbelägger sättandet av en vara i fri omsättning liksom fara för att en vara sätts i fri omsättning i strid med 4 kap. 25 § tullagen. Motsvarande förfarande vid export har ansetts omfattas av 3 § tredje stycket 1.²⁶

I de fall bestämmelserna om tullbehandling inte är tillämpliga vid införsel från eller utförsel till ett annat EU-land, gäller vad som avses i första och andra styckena angående tullbehandling i stället förfarande enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen (3 § fjärde stycket smugglingslagen). Bakgrunden till bestämmelsen är att tullagstiftningen i princip inte är tillämplig då det är fråga om införsel från eller utförsel till andra EU-länder. Lagen (1996:701) innehåller dock en uppräknning av varor som omfattas av restriktioner som är tillåtna enligt EU-rätten (3 §). Den som för in eller för ut en sådan vara från respektive till ett annat EU-land är skyldig att anmäla varan till Tullverket (4 §). Enligt Tullverkets närmare föreskrifter om bl.a. anmälningsskyldighet²⁷ gäller att en resande som kommer till det svenska tullområdet från ett annat EU-land och för med sig varor för vilka anmälningsskyldighet föreligger enligt lagen (1996:701), ska resa in på ort som är tullplats och utan dröjsmål där anmäla varorna. På tullplats där tullfilter anordnats har den resande att välja fil för resande som har varor att deklarerera. Smugglingsbrottet är fullbordat i och med att den resande går in i en fil för resande som inte har något att deklarerera.²⁸

Om smugglingsbrottet enligt 3 § är ringa döms till penningböter (4 § smugglingslagen). Är brottet att bedöma som grovt, ska gärningsmannen dömas för grov smuggling till fängelse lägst sex

²⁵ För innebörden av enhetstillstånd, se vidare prop. 2009/10:63 s. 26 ff.

²⁶ Prop. 2003/04:41 s. 61.

²⁷ Föreskrifter och allmänna råd (TFS 1996:21) om Tullverkets befogenheter vid inre gräns (omtryckt i TFS 2007:27).

²⁸ Prop. 1999/2000:124 s. 100 ff. och NJA 2001 s. 464.

månader och högst sex år (5 § smugglingslagen). Vid bedömningen av om brottet är att anse som grovt ska särskilt beaktas om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning, om gärningen med hänsyn till omständigheterna kring införseln, utförseln eller förfogandet varit av särskilt farlig art eller om gärningen annars inneburit en allvarlig kränkning av ett betydande samhällsintresse. Gäller smugglingsbrottet enligt 3 § narkotika döms för narkotikasmuggling till högst tre år. Är brottet grovt döms för grov narkotikasmuggling till fängelse lägst två och högst tio år (6 § smugglingslagen).

Olovlig införsel och olovlig utförsel

Den som av grov oaktsamhet begår en smugglingsgärning som anges i 3 eller 6 § smugglingslagen döms för *olovlig införsel* eller *olovlig utförsel* till böter eller fängelse i högst två år. För detta brott döms även den som i samband med utförsel från landet av grov oaktsamhet underlåtit att anmäla en vara till tullbehandling, lämnat oriktig uppgift vid tullbehandling eller underlåtit att lämna föreskriven uppgift vid tullbehandling, om gärningen inneburit fara för att varan i strid med förbud mot eller villkor för utförsel ska komma utom territoriet (7 § andra stycket 1 smugglingslagen). Sådant brott kan begås även vid utförsel till EU-land. Regleringen omfattar de fall då någon av grov oaktsamhet begår gärningar som i objektivet hänseende motsvarar ett fullbordat smugglingsbrott eller narkotikasmugglingsbrott.

Enligt 7 § andra stycket 2 smugglingslagen är det även straffbart att av grov oaktsamhet lämna oriktig uppgift i samband med en tillståndsansökan varigenom fara uppkommer för att varan förs in eller ut med stöd av detta tillstånd. Denna variant av olovlig in- eller utförsel kan sägas vara ett oaktsamt försök till brott, som anses föreligga oavsett om de oriktiga uppgifterna leder till att tillstånd meddelas eller ej.²⁹

²⁹ Zila, Specialstraffrätten, en introduktion, 5 uppl. 2006, s. 50 f.

5.3.2 Tullbrotten

Den som i samband med import eller export avsiktligt underlåter att deklarerera varor i föreskriven ordning kan dömas för tullbrott. En förutsättning är att underlåtenheten att deklarerera på korrekt sätt föranleder att staten löper risk att gå miste om tull eller andra skatter eller avgifter. För ansvar krävs då att tull-, skatt- eller avgiftsskyldighet har förelegat i det enskilda fallet. Det räcker inte att varan är av sådant slag för vilket det vanligen ska betalas tull eller andra pålagor. Det framgår av tulltaxan, rådets förordning 2658/87, vilka tullar som ska betalas vid import från tredje land, och med vilken procentsats som ska användas.³⁰ Tullbrottet är utformat med skattebrottet som förebild men är, till skillnad från skattebrottet, straffbart även på försöksstadiet. Tullbrotten är utformade som farebrott. För att någon ska kunna dömas krävs att det förelegat konkret fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna.

Tullbrott och grovt tullbrott

Enligt 8 § smugglingslagen döms den för tullbrott som inte följer tullagens bestämmelser om tullbehandling av varor som förs in i eller ut från landet. Ansvar enligt paragrafen förutsätter att förfarandet ger upphov till fara för att tull, skatt eller annan avgift undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen. Bestämmelsen om tullbrott är tillämplig endast i fråga om sådana tullar, skatter och avgifter som Tullverket ska besluta om. Det saknar dock betydelse om pålagorna uppbärs av någon annan myndighet än Tullverket. Straffet för tullbrott är böter eller fängelse i högst två år.

Regeln i 8 § första stycket gäller endast *import* och aktualiseras när någon som har blivit skyldig att betala importtull, annan importskatt eller annan importavgift undandrar staten beloppet genom att bryta mot bestämmelserna om tullbehandling. Stycket avser sådant handlande som innebär att en person, i samband med att han eller hon för in en vara i landet, uppsåtligen underlåter att anmäla varan till tullbehandling eller lämnar oriktig uppgift eller lämnar vissa, men inte alla, föreskrivna uppgifter. Brott enligt bestämmelsen fullbordas i och med att någon underlåtit att anmäla

³⁰ Sjöstrand, Smugglingsbrott som ekonomisk och organiserad brottslighet, 2009 s. 187 f.

varan till tullbehandling inom landet eller vid sådan tullbehandling lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna föreskriven uppgift. Gärningsbeskrivningen omfattar även den som fått kännedom om varans existens först efter det att varan passerat territorialgränsen men sedan underlåter att anmäla den till föreskriven tullbehandling inom landet. Gärningsbeskrivningen omfattar dessutom den som visserligen själv har fört ut varan men som enligt tullagstiftningen därefter övertagit ansvaret för att varan anmäls till tullbehandling.³¹

Bestämmelsen i 8 § andra stycket smugglingslagen avser *export-situationer*. För tullbrott enligt detta stycke döms den som uppsåtligt ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan genom att i samband med att en vara förs över gränsen, förfara så som anges i första stycket eller, efter utförelsen, förfoga över varan i strid med vad som förutsätts vid den tullbehandling som skett med anledning av utförelsen (punkten 1). Fullbordat brott enligt bestämmelsen förutsätter att varan har förts ut ur landet. Bestämmelsen omfattar också den som vid tullbehandling inte (bevisligen) lämnar någon oriktig uppgift. I sådana fall kan denne nämligen fällas till ansvar om han efter utförelsen förfogar över varan på ett sätt som är i strid med vad som förutsatts vid tullbehandlingen, t.ex. omdirigerar varan till en plats inom EU:s tullområde i stället för att låta den gå till en plats utanför tullområdet.

Vidare räknas som tullbrott, enligt andra stycket, även att förfoga över en vara under pågående tullbehandling i strid med vad som gäller för denna tullbehandling (punkten 2). Bestämmelsen avser sådan tullbehandling som, under vissa förutsättningar, medger att en vara finns här i landet utan att full importskatt ska betalas. Betalningsskyldigheten för importskatten uppkommer då inte som normalt, då Tullverket tar emot en deklaration, utan genom att någon fysiskt eller rättsligt förfogar över varan. Brottet fullbordas i och med att gärningsmannen förfogar över varan och därigenom ger upphov till fara för skatteundandragande.³²

Som tullbrott enligt andra stycket räknas också att bryta mot villkor som vid tullbehandling för övergång till fri omsättning har uppställts för befrielse från eller nedsättning av skatten eller avgiften (punkten 3). Bestämmelsen avser de fall där tullbehandlingen

³¹ Prop. 1999/2000:124 s. 131.

³² Prop. 1999/2000:124 s. 135.

efter övergång till fri omsättning har avslutats på ett legitimt sätt med att importören blivit befriad från tull, annan avgift eller skatt eller att pålagan satts ned. Vad som straffbeläggs är att importören efter tullbehandlingen bryter mot villkor för den medgivna befrielsen eller nedsättningen. Brottet fullbordas i och med att importören bryter mot villkoret och därigenom ger upphov till fara för skatteundandragande.³³

För tullbrott döms, enligt 8 § tredje stycket smugglingslagen också den som vid anmälan av en vara till tullbehandling med stöd av ett enhetstillstånd³⁴ enligt bestämmelser som meddelats med stöd av 4 kap. 24 § tullagen uppsåtligen lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att tull undandras det allmänna. I tredje stycket behandlas alltså de fall där Sverige är det tillståndsgivande landet.

När det föreligger en skyldighet att lämna en anmälan enligt 3 kap. 3 a § tullagen gäller vad som anges i 8 § första stycket smugglingslagen. Vad som i det sammanhanget sägs om anmälan till tullbehandling ska i stället gälla en sådan anmälan som avses i 3 kap. 3 a § tullagen (8 § fjärde stycket smugglingslagen). Fjärde stycket avser fall där en vara förs in till Sverige för att här i landet frigöras med stöd av ett i annat EU-land utfärdat enhetstillstånd. Importen ska i skattehänseende anmälas till det svenska Tullverket genom en deklaration med en skatteredovisning som lämnas enligt det förfarande som gäller för en tulldeklaration, om varan fysiskt befinner sig i Sverige när den övergår till fri omsättning. Fjärde stycket innebär att 8 § första stycket smugglingslagen är tillämplig på importfall i skattehänseende vid användning av ett enhetstillstånd.³⁵

Om ett tullbrott enligt 8 § är att anse som ringa döms till penningböter (9 § smugglingslagen). Är brottet att anse som grovt döms enligt 10 § smugglingslagen för grovt tullbrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska beaktas om gärningen har rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen har använt falska handlingar eller vilseledande bokföring, om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

³³ Prop. 1999/2000:124 s. 137.

³⁴ För innebörden av enhetstillstånd, se vidare prop. 2009/10:63 s. 26 ff.

³⁵ Se också prop. 2003/04:41 s. 50 ff. och 61 ff.

Vårdslös tullredovisning

Om en gärning enligt 8 § smugglingslagen begås av grov oaktsamhet döms för vårdslös tullredovisning till böter eller fängelse i högst två år. Om gärningen är ringa ska den inte medföra ansvar (11 § smugglingslagen).

5.3.3 Brottskonkurrens mellan smugglingsbrott och tullbrott

Den som bryter mot en in- och utförselreglering gör sig i många fall också skyldig till undandragande av tull. Ansvar för tullbrott utesluter dock inte ansvar för smuggling. Ansvar för tullbrott förutsätter emellertid att skyldigheten att betala tull, skatt eller avgift (den s.k. tullskulden) inte har utsläckts till följd av en införselrestriktion. I artikel 212 i tullkodex³⁶ föreskrivs att en tullskuld uppstår även om den gäller sådana varor som omfattas av någon form av förbud eller restriktioner i fråga om import (eller export). De enda undantagen som föreskrivs gäller falsk valuta, narkotika och psykotropa ämnen. Detta innebär att den som för in eller ut en annan vara än de nu nämnda kan bli skyldig att betala tull, annan skatt eller avgift, även om varan omfattas av en införsel- eller utförselrestriktion. Han kan således göra sig skyldig till såväl smuggling som tullbrott. En annan fråga är i vilken mån straffvärdet höjs av att en gärningsman döms för både smugglingsbrott och tullbrott jämfört med om han döms för endast ett av brotten. Av smugglingslagens förarbeten framgår att detta får avgöras med ledning av allmänna straffrättsliga principer, varvid måste beaktas de intressen som uppbär smugglingslagen. Av vikt blir således dels den betydelse som smugglingsbrottet har med hänsyn till de skyddsintressen som förbudet eller villkoret är avsett att värna (exempelvis människors liv eller hälsa), dels i vilken mån den undandragna skatten eller avgiften har uppgått till betydande belopp eller annars ingått i ett tullbrott som varit av allvarlig beskaffenhet.³⁷

³⁶ Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen.

³⁷ Prop. 1999/2000:124 s. 112 och 129.

5.3.4 Smugglingslagens bestämmelser om förundersökning och åtal

I rättegångsbalken finns bestämmelser om bl.a. förundersökning, tvångsmedel och åtal. Bestämmelserna blir direkt tillämpliga på både brott enligt smugglingslagen och sådana brott som rör in- eller utförsel men som återfinns i andra författningar än smugglingslagen. I 19–30 §§ smugglingslagen finns emellertid särskilda föreskrifter om befogenheter för Tullverket, tjänstemän vid Tullverket och tjänstemän vid Kustbevakningen när det gäller förundersökning och tvångsmedel. I 32 § finns föreskrivet befogenheter för befattningshavare vid Tullverket att väcka åtal och meddela beslut om förverkande. Befogenheterna gäller i första hand brott enligt smugglingslagen, men även brott enligt vissa angivna författningar, t.ex. tullagen.³⁸

Förundersökning

Enligt 19 § första stycket smugglingslagen får Tullverket fatta beslut om att inleda förundersökning angående brott enligt bl.a. smugglingslagen och 10 kap. tullagen. De befogenheter som normalt tillkommer förundersökningsledaren tillkommer då Tullverket. Genom 23 kap. 24 § rättegångsbalken blir även förundersökningskungörelsen tillämplig, om inte annat följer av bestämmelserna i smugglingslagen. Tillämpningsområdet för befogenheterna är dock i praktiken begränsat. Det följer av bl.a. bestämmelserna i 19 § andra stycket om att åklagaren i angivna fall ska ta över ledningen av förundersökningen och bestämmelsen i 32 § smugglingslagen som begränsar Tullverkets åtalsrätt till att gälla bötesmål.

I 19 § andra stycket smugglingslagen föreskrivs att åklagaren ska ta över förundersökningen så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet, om inte saken är av enkel beskaffenhet. Där föreskrivs vidare att åklagaren även annars ska överta ledningen, när detta är påkallat av särskilda skäl.³⁹ Den närmare definitionen av vad som utgör brott av enkel beskaffenhet anges i Åklagarmyndighetens föreskrifter och allmänna råd om ledning av förundersökning i brottmål som även kan ledas av Tullverket (ÅFS 2013:3). Saken ska

³⁸ Prop. 1999/2000:124 s. 105.

³⁹ Prop. 1999/2000:124 s. 157 f.

normalt anses vara av enkel beskaffenhet om den avser andra brott än som framgår av en bilaga till föreskrifterna (4 §).

Åtal

Gärningar som är kriminaliserade som tullbrott och smuggling kan även bli föremål för tulltillägg. Emellertid finns bestämmelser som begränsar de fall där både administrativa sanktioner och åtal för brott kan förekomma.

I 31 § smugglingslagen anges att om tullbrott, ringa tullbrott och försök till dessa brott samt vårdslös tullredovisning kan föranleda att tulltillägg enligt 8 kap. 2–4 §§ tullagen påförs får åtal bara väckas om det är påkallat av särskilda skäl. Samma begränsning av möjligheterna till åtal gäller för smuggling, ringa smuggling och försök till dessa brott samt för olovlig införsel och olovlig utförsel om brotten kan föranleda sanktionsavgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- och utförsel av varor. Syftet med bestämmelsen är att en straffrättslig prövning ska tillgripas endast i de fall då den administrativa sanktion som kan komma att påföras med anledning av gärningen, framstår som en från allmän synpunkt otillräcklig reaktion.⁴⁰

Särskilda skäl för att väcka åtal kan finnas med hänsyn till brottets beskaffenhet. Skulle brottet vara av sådan svårighetsgrad att det kan föranleda annan påföljd än böter, bör det i princip alltid finnas särskilda skäl för åtal. Såvitt avser tullbrott bör detta medföra en tillämpning som överensstämmer med hur åtalsregeln i 13 § skattebrottslagen (1971:69) tillämpas. Om det är fråga om bötesbrott bör särskilda skäl anses föreligga när den administrativa avgiften inte drabbar den som har begått brottet. Som exempel på det kan nämnas att bestämmelserna om tulltillägg omfattar enbart den som är skyldig att betala importskatt. Den som för en juridisk persons räkning för in en vara kan därmed undgå tulltillägg. Även i andra fall anses det, om än undantagsvis, kunna finnas särskilda skäl för åtal fastän det är fråga om bötesbrott för vilket en administrativ avgift utgått. Så kan vara fallet då någon begått flera införselbrott som vart och ett föranleder endast en måttlig sanktionsavgift. Den sammanlagda brottsligheten kan då bedömas vara av sådant allvar att den bör föranleda straff även om detta stannar vid böter. Särskilda skäl för åtal kan också finnas när det rör sig om en samman-

⁴⁰ Prop. 1999/2000:124 s. 178.

satt brottslighet, t.ex. när införsel av en vara medför ansvar för både smuggling (eller olovlig införsel) och enbart det ena brottet föranleder en administrativ sanktion.⁴¹

Enligt 32 § smugglingslagen får talan i brott enligt bl.a. smugglingslagen och tullagen föras av särskilt förordnade befattningshavare vid Tullverket. Bestämmelsen reglerar de särskilt förordnade tjänstemännens (de s.k. tullåklagarna) rätt att åtala. Tullåklagarnas åtalsbefogenhet knyts till de brott som omfattas av Tullverkets befogenhet enligt 19 § att inleda förundersökning. Åtalsbefogenheten bestäms på så sätt att den omfattar brott (t.ex. enligt smugglingslagen och tullagen) i den mån brottets straffvärde svarar mot böter och brottet inte likväl ska föranleda någon annan påföljd. Även om brottets straffskala förutom böter innehåller fängelse, har en tullåklagare således möjlighet att väcka åtal. Det förutsätter dock att straffvärdet för gärningen i det enskilda fallet svarar mot enbart böter. Svarar straffvärdet mot fängelse men straffet i det enskilda fallet ändå ska bestämmas till böter, så saknar tullåklagarna åtalsbehörighet. Om straffvärdet svarar mot böter men det ändå finns anledning att bestämma en strängare påföljd, t.ex. i en återfallssituation, ska ärendet överlämnas till allmän åklagare.

Tullåklagarnas åtalsrätt inskränker inte de allmänna åklagarnas behörighet att väcka åtal.

5.4 Handläggningen av ärenden om tulltillägg och tullrättsliga brott

5.4.1 Tullverkets fiskala verksamhet

Verksamheten hos Tullverket är uppdelad i två kärnområden; en fiskal verksamhet som tar in tull och skatt och en brottsbekämpande verksamhet som har hand om fysiska kontroller, främst beträffande införselreglerade varor som t.ex. narkotika. Beslut om tulltillägg fattas i den fiskala verksamheten.

En vanligt förekommande situation är att omständigheten som utgör grund för tulltillägg uppmärksammas vid kontrollen av en importdeklaration. Importdeklarationerna görs elektroniskt och genomgår hos Tullverket en automatisk riskanalys i ett datorprogram. Visar analysen att det föreligger avvikelser som tyder på felaktigheter i deklarationen, faller ärendet ut till manuell hand-

⁴¹ Prop. 1999/2000:124 s. 178.

läggning, som sköts av en handläggare. Vid den manuella kontrollen begärs sådana handlingar in som deklaranten har hänvisat till i importdeklarationen samt ytterligare handlingar som bedöms vara av intresse för att kontrollera riktigheten av de i deklarationen lämnade uppgifterna. Handlingarna begärs in direkt från deklaranten eller från dess tullombud. Om det vid granskningen av handlingarna framkommer att det har lämnats oriktiga uppgifter i tulldeklarationen, som inte kan rättas tillsammans med övriga lämnade uppgifter, kan tulltillägg ifrågasättas. Felaktigheterna kan vidare ge upphov till misstankar om att samma felaktigheter finns i fler ärenden. Informationen om felaktigheterna vidareförmedlas då till en riskanalysenhet som utreder ärendet vidare.

Om riskanalysenheten bedömer att det finns tecken på stora avvikelser i ärendet kan beslut om att inleda revision fattas. Ett sådant beslut ska enligt Tullverkets arbetsordning fattas av särskilt angivna befattningshavare på chefsnivå. Tullrevisionen görs av tullrevisorer som sorterar under uppföljningsenheten inom Tullverkets fiskala verksamhetsområde. När revisionen avslutas utmynnar resultatet i en granskningsrapport. Granskningsrapporten anger hur mycket tull eller skatt som undanhållits och grunderna för eventuella tulltillägg. Sedan granskningsrapporten kommunicerats med deklaranten fattas, i skilda beslut, tulltaxeringsbeslut och beslut om tulltillägg. Enligt Tullverkets arbetsordning får beslut om tulltillägg endast fattas av två särskilt utpekade befattningshavare på chefsnivå. Genom tulltaxeringsbesluten återförs undanhållna tull eller skatt till respektive tullärende med hjälp av det tullidentifikationsnummer som varje import är knuten till.

Om det under revisionsarbetet kommer fram misstankar om att ett tullrättsligt brott har begåtts, avslutas vanligen revisionen och Tullverkets brottsutredande enhet, tullkriminalen, övertar handläggningen av ärendet och inleder en förundersökning. Granskningen kan då i många fall slutföras inom ramen för den pågående förundersökningen med hjälp av personal från den fiskala delen av verksamheten. Beslut om tulltillägg fattas som regel inte innan ärendet överlämnas.

När det brottsutredande arbetet är avslutat, t.ex. genom nedläggning av förundersökningen eller lagakraftvunnen brottmålsdom, ska det normalt ske en återrapportering till Tullverkets fiskala verksamhet, för eventuell fortsatt utredning och beslut. Tulltillägg kan då beslutas om sådant beslut inte fattats före överlämnandet till tullkriminalen eller under förundersökningen.

Om Tullverkets beslut om t.ex. tulltillägg ändras efter en domstolsprövning, justerar Tullverket beräkningen av tulltillägget utifrån domstolens dom. Några regler om detta finns inte. Det justerade beloppet förs sedan in i Tullverkets uppbördssystem.

5.4.2 Tullverkets brottsbekämpande verksamhet

I Tullverkets brottsbekämpande verksamhet tjänstgör, förutom utredare, bl.a. tullåklagare vilka med stöd av Tullverkets befogenheter kan inleda och bedriva förundersökning samt väcka åtal beträffande bl.a. brott enligt smugglingslagen och tullagen. Tullåklagarna får också utfärda straffföreläggande. De får dock inte besluta om förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse. Tullåklagarna behöver inte vara juristutbildade. Enligt uppgifter från Tullverket är det ovanligt att tullåklagarna för talan i domstol. Normalt utfärdar de straffförelägganden; bestrids sedan föreläggandet överlämnas ärendet ofta till allmän åklagare. Det är också vanligt att man använder sig av s.k. erkännandefullmakter, dvs. en fullmakt från den misstänkte med stöd av vilken ett ombud kan svara på åtalet och godkänna straffföreläggande. Genom en erkännandefullmakt kan brottsutredningen i många fall avslutas i direkt anslutning till att brottet upptäcks, exempelvis vid en gränspassage.

Vidare får en tulltjänsteman utfärda föreläggande om ordningsbot beträffande ringa smugglingsbrott och ringa tullbrott.

Är ärendet som förundersökningen rör inte av enkel beskaffenhet ska ledningen av förundersökningen övertas av åklagare så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet eller om det annars är påkallat av särskilda skäl. När ledningen av förundersökning övertas av allmän åklagare sker det praktiska utredningsarbetet vid tullkriminalen hos Tullverket. Även om ärendet inte är av enkel beskaffenhet och förundersökningen övertas av åklagaren, kan åklagaren överlämna förundersökningsledarskapet till en särskilt förordnad utredare inom tullkriminalen. I dessa fall slutredovisar tullkriminalen till åklagaren som fattar beslut i åtalsfrågan; tullåklagarna är inte inblandade i dessa fall.

Tullverkets fiskala verksamhet har inte någon lagstadgad plikt att anmäla brott; någon tullrättslig motsvarighet till anmälningskyldigheten i 17 § skattebrottslagen finns alltså inte.⁴² Det finns inte heller andra föreskrifter om när en anmälan ska göras. Den

⁴² Tulltjänstemän har dock har dock rapporteringsplikt enligt 11 kap. 7 § tullagen.

fiskala verksamheten gör inte någon formell anmälan om brott till Tullverkets brottsbekämpande verksamhet. Ärendena överlämnas om det finns misstankar om brott som behöver utredas. De överlämnade ärendena granskas alltid av en tullåklagare som bedömer om förundersökningen ska göras inom Tullverket eller överlämnas till allmän åklagare.

Tullverket gör bedömningen att det inte föreligger någon sekretess mellan dess fiskala och brottsutredande verksamheter. Någon lagreglering om detta finns dock inte.

5.5 Exempel på dubbla sanktioner – tulltillägg och tullrättsliga brott

Det tullrättsliga sanktionssystemet är, i likhet med det skatterättsliga, uppdelat i en del med administrativa sanktioner – tulltillägg – och en del med straffrättsliga sanktioner. I många situationer finns det rättsliga förutsättningar att lägga på en person både administrativa och straffrättsliga sanktioner utifrån samma händelseförlopp. Hindras inte åtal genom åtalsbegränsningsregeln i 31 § smugglingslagen och föreligger inte skäl att helt efterge tulltillägget enligt 8 kap. 10 § tullagen, kan en person därför drabbas av dubbla sanktioner. Det kan då bli fråga om att vid sidan av tulltillägg döma till straff för smuggling (3 § smugglingslagen), som förutsätter uppsåt, eller för olovlig införsel eller olovlig utförsel (7 § smugglingslagen), som kräver grov oaktsamhet, eller för uppsåtligt eller oaktsamt tullbrott (8 och 11 §§ smugglingslagen) eller för brott mot beslut som meddelats med stöd av tullagstiftningen (10 kap. tullagen).

I detta avsnitt redovisas några exempel på fall där en person utifrån samma händelseförlopp i olika förfaranden kan påläggas såväl administrativa som straffrättsliga tullsanktioner. Exempelen förutsätter att de subjektiva rekvisiten är täckta för de brott som behandlas. Vidare är utgångspunkten att det är fråga om kommersiell införsel och inte privat införsel, eftersom det endast är kommersiell införsel som kan belastas med tulltillägg. Exempelen beaktar inte reglerna om åtalsbegränsning och eftergift av tulltillägg. I exemplen används läkemedel som den vara som förs in eftersom det är en införselreglerad vara. Införselregleringen återfinns i 17 § läkemedelslagen (1992:859).

Exempel olaglig införsel

En lastbil från Norge (tredje land) lastad med läkemedel, som är en införselreglerad vara, anländer till Sverige. Chauffören kör över gränsen utan att anmäla sändningen till tullbehandling och utan att uppvisa varorna för tullen.

Varor som förs in till gemenskapens tullområde ska uppvisas för tullen (artikel 40 i tullkodex⁴³). Varor som uppvisats ska hänföras till en godkänd tullbehandling (artikel 48 i tullkodex). Vad som avses med tullbehandling framgår av 2 § andra stycket 2 smugglingslagen och artikel 4.15 i tullkodex.

Genom händelseförloppet bryter chauffören mot artikel 40 och 48 i tullkodex. Varan uppvisas inte och den anmäls inte till en godkänd tullbehandling. Därigenom uppkommer en tullskuld enligt artikel 202.1 i tullkodex. Tullskulden och skattskyldigheten uppkom/inträdde i det ögonblick varorna fördes in (artikel 202.2 i tullkodex, 1 kap. 5 § mervärdesskattelagen [1994:200], ML). Skatt- och tullskyldig är den person som olagligen förde in varorna (artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodex och 1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Genom den olagliga införseln aktualiseras tulltillägg som enligt bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket 1 tullagen ska påföras på grund av olaglig införsel.

Tulltillägg påförs det subjekt som är tull- och skattskyldigt enligt bestämmelserna om tull- och skattskyldighet ovan. Det är också möjligt att någon annan än chauffören bedöms vara ansvarig för den olagliga införseln och att ett annat tull- och skattskyldigt subjekt då väljs enligt någon av de andra strecksatserna i artikel 202.3 i tullkodex. För den fortsatta diskussionen och från dubbelbestraffningssynpunkt torde det dock vara mest intressant att använda sig av chauffören som det skatt- och tullskyldiga subjektet och därigenom också den som påförs tulltillägg.

Genom att chauffören underlåter att anmäla den införselreglerade varan till tullbehandling kan även ansvar för smuggling enligt 3 § smugglingslagen bli aktuellt (även motsvarande oaktsamhetsbrott i 7 § smugglingslagen beroende på hur uppsåts- eller oaktsamhetsbedömningen faller ut).

Genom att chauffören underlåter att anmäla varan till tullbehandling och därigenom ger upphov till att fara för att tull och annan skatt undandras det allmänna kan även ansvar för tullbrott

⁴³ Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

enligt 8 § smugglingslagen bli aktuellt (även motsvarande oaktsamhetsbrott i 11 § beroende på hur uppsåts- eller oaktsamhetsbedömningen faller ut).

Det kan tilläggas att den som bryter mot ett införselförbud eller införselvillkor kan dömas enligt 3 § smugglingslagen för smuggling även om han också kan dömas enligt 8 § för tullbrott. Detta följer av att brotten i princip alltid får anses ha olika skyddsobjekt (skyddsintressen).

Exempel oriktig uppgift

En person ska föra in en sändning med läkemedel. Läkemedel är en införselreglerad vara som kräver tillstånd för att importera. Han lämnar en tulldeklaration för ändamålet men deklarerar inte varan som läkemedel utan som livsmedel. Livsmedel är inte en införselreglerad vara och kräver således inte heller något särskilt tillstånd för att importera. Genom att deklarerera varan som livsmedel i stället för läkemedel har en oriktig uppgift lämnats i tulldeklarationen.

På den fiskala sidan inträder skatt- och tullskyldigheten i exemplet genom att varan övergår till fri omsättning. Tull- och skattskyldigheten uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot. Gälldenär (tull- och skattskyldig) är deklaranten (artikel 201 i tullkodex, 1 kap. 5 § och 1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Deklaranten är den person som avger tulldeklarationen i eget namn (artikel 4.18 i tullkodex).

Med stöd av 8 kap. 2 § tullagen kan gälldenären påföras tulltillägg om han lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen.

Genom den oriktiga uppgiften kan ansvar aktualiseras för brott enligt 3 § andra stycket smugglingslagen (alternativt 7 § smugglingslagen). Därtill kan ansvar utkrävas med stöd av 8 § smugglingslagen för tullbrott (alternativt vårdslös tullredovisning enligt 11 § smugglingslagen).

Exempel olagligt undandragande från tullövervakning

Läkemedel anmäls till tullförfarandet lagring i tullager. Under pågående lagringsförfarande stjäls varan från tullagret.

Varor som förs in till gemenskapens tullområde är placerade under något som kallas "tullövervakning". Varorna är enligt artikel 37 i tullkodex placerade under tullövervakning till dess att deras tullstatus förändras (normalt förändras tullstatusen från icke-gemenskapsvaror till gemenskapsvaror när de förtullas in och övergår till fri omsättning).

Då varan i det här exemplet stjäls innan dess tullstatus har förändrats har det skett ett olagligt undandragande av importtullpliktiga varor från tullövervakningen. Tullskuldens uppkomst och skattskyldighetens inträde i de här fallen regleras genom artikel 203.1 och 203.2 i tullkodex samt av 1 kap. 2 § första stycket 6 och 1 kap. 5 § ML. Gäldenär för tullskulden och vem som är skattskyldig regleras vidare genom artikel 203.3 i tullkodex och nämnda bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Den som är gäldenär för tullskulden till följd av det olagliga undandragandet, exempelvis den som stal varan (artikel 203.3 första strecksatsen i tullkodex), kan också påföras tulltillägg med stöd av 8 kap. 3 § första stycket 2 tullagen.

Ansvar enligt smugglingslagen kan aktualiseras enligt 3 § tredje stycket 2 då det är en införselreglerad vara som förfogas över genom stölden.

Då det även finns fara för att tull och skatt undandras genom stölden kan ansvar enligt 8 § andra stycket 2 smugglingslagen aktualiseras.

Vilka andra tullförfaranden, förutom lagring i tullager, som är möjliga för införselreglerade varor kan utläsas av de åtgärder som får vidtas med sådana varor enligt 2 § lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m.m.

6 Europakonventionen, EU-rätten och de svenska sanktionssystemen

6.1 Bakgrund

6.1.1 Allmänt om Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga

Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, Europakonventionen, innehåller väsentligen civila och politiska rättigheter, dvs. skydd för medborgarnas fysiska integritet, rörelsefrihet och privata sfär, krav på en rättvis och snabb rättegång inför en oberoende och opartisk domstol, förbud mot diskriminering, yttrande-, församlings- och religionsfrihet samt rättigheter knutna till val, undervisning och språk.

Sverige undertecknade Europakonventionen den 28 november 1950 och ratificerade denna den 4 februari 1952 och den blev svensk lag 1995.¹ Den officiella ståndpunkten var då att Sverige uppfyllde konventionens krav. Svensk lagstiftning har emellertid i flera fall anpassats till konventionens krav som en följd av Europadomstolens avgöranden.² Numera framgår det också klart av Europadomstolens rättspraxis att mål och ärenden avseende de svenska skattetilläggen är att uppfatta som anklagelser om brott i konventionens mening och att artikel 6.1 alltså är tillämplig på sådana mål.³ Detta förhållande har medfört en rad förändringar av skattetilläggs-

¹ Lagen (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

² Se t.ex. Europadomstolens dom (1982-09-23 och 1984-12-18) i målet *Sporrong och Lönnroth mot Sverige* samt SOU 1993:40 s. 44 ff.

³ Se t.ex. Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Janosevic mot Sverige*.

bestämmelserna för att säkerställa att skattetilläggssystemet uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6.

Europakonventionens inträde i svensk rätt har inte enbart skett genom inkorporering. Även medlemskapet i EU har inneburit att många av de rättigheter som finns i Europakonventionen har blivit en del av den svenska rätten. Om svensk lagstiftning står i strid med EU-rätten är det, i enlighet med den s.k. företrädesprincipen, EU-rätten som gäller.

De ursprungliga gemenskapsrättsliga fördragen innehöll inga hänvisningar till mänskliga rättigheter. Med årens lopp har dock EU-rätten fått allt fler beröringspunkter med de folkrättsliga reglerna om mänskliga rättigheter. Utvecklingen får sägas ha nått en viktig punkt i och med att Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009. Genom ikraftträdandet blev EU:s rättighetsstadga – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna⁴ – juridiskt bindande för medlemsstaterna på samma sätt som de grundläggande fördragen, dvs. med mycket hög juridisk status.⁵ EU:s rättighetsstadga utgör således en del av EU:s primär rätt och omfattar ett antal politiska, civila, ekonomiska, sociala och kulturella rättigheter och bygger på äldre folkrättsliga konventioner om mänskliga rättigheter inom ramen för FN och Europarådet.

Enligt artikel 6.2 i EU-fördraget ska unionen ansluta sig till Europakonventionen. Vidare framgår av artikel 6.3 att de grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i Europakonventionen och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, ska ingå i unionsrätten som allmänna principer. Enligt artikel 52.3 i stadgan ska de rättigheter i stadgan som motsvaras av sådana som garanteras av Europakonventionen ha samma innebörd och räckvidd som Europakonventionen. Det finns dock inget som hindrar att unionsrätten tillförsäkrar ett mer långtgående skydd.

⁴ 2010/C 83/02, proklamerad den 7 december 2000.

⁵ Artikel 6.1 EU-fördraget.

6.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet – rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger

6.2.1 Allmänt om förbudet mot dubbla förfaranden

Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll antogs av Ministerkommittén i Europarådet den 22 november 1984. Protokollet ratificerades av samtliga nordiska länder, men däremot inte av exempelvis Storbritannien och Tyskland. Avsikten med tilläggsprotokollet var att föra in rättigheter från FN-konventionen om de mänskliga rättigheterna och på så sätt stärka Europakonventionens skydd. Genom protokollets artikel 4 fick Europakonventionen en reglering av principen om att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak (*”ne bis in idem”* eller det s.k. dubbelbestraffningsförbudet eller förbudet mot dubbla förfaranden). Konventionen saknade tidigare en uttrycklig regel om detta och det ansågs vara oklart om artikel 6 i konventionen kunde anses innefatta ett krav på skydd mot lagföring och dom två gånger i samma sak. Genom Europadomstolens dom i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*⁶ slogs dock fast att principen om *ne bis in idem* bara omfattas av sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 och att konventionens övriga bestämmelser varken direkt eller indirekt garanterar principen.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har följande lydelse på svenska.

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Av ordalydelsen i punkt 1 framgår tydligt att skyddet mot dubbelbestraffning är begränsat till att gälla samma rättssubjekt. Vidare skyddar bestämmelsen bara mot lagföring inom en och samma stat. I punkt 2 finns undantag från huvudregeln. Hinder mot ny lag-

⁶ Europadomstolens dom (1999-09-14) i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*.

föring ska inte föreligga när det har framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller det i den tidigare rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt. Det finns således utrymme för resning eller undanröjande av en dom på grund av domvilla om sådana förfaranden är möjliga enligt den nationella rätten.

I andra delar är bestämmelsen inte lika tydlig. Detta gäller till att börja med frågan om vilka avgöranden som ska tillmätas spärrverkan, dvs. hindra ny lagföring för samma sak. Vidare gäller det frågan om vilka former av lagföring som avgörandet spärrar mot, frågan om vad som avses med begreppet ny lagföring och vad som ska anses som samma brott i bestämmelsens mening.

6.2.2 Förbudet mot dubbla förfaranden gäller ny lagföring för samma brott

Förbudet mot dubbla förfaranden gäller nya straffrättsliga förfaranden för samma brott som i det tidigare avgörandet. Före domen i målet *Zolotukhin mot Ryssland*⁷ uppställde Europadomstolens praxis två villkor för att det nya förfarandet skulle anses gälla samma brott. Det nya förfarandet skulle för det första gälla *samma faktiska handling* som det tidigare avgörandet. För det andra skulle det inte vara någon väsensskillnad mellan de tillämpliga lagreglerna. Lagreglerna fick inte skilja sig från varandra ”*in their essential elements*”.⁸ Med tillämpning av detta synsätt uttalade domstolen, gällande förhållandet mellan de svenska reglerna om skattetillägg och skattebrott, att brotten i lagreglerna skilde sig åt med avseende på subjektiva rekvisit och syfte och därför inte utgjorde ”samma brott” enligt artikel 4 i tilläggsprotokollet.⁹

Genom *Zolotukhin*-domen har emellertid detta rättsläge förändrats. Det står nu klart att dubbelbestraffningsförbudet ska förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra ”brott” i den mån som detta härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Det nya synsättet baserar sig helt på faktiska gärningar och avvisar därför den rättsliga klassificeringen av gärningar som irrelevant. Enligt domstolen ska prövningen utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör

⁷ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.

⁸ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*.

⁹ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige*.

samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas. Utgången i målet kan kort beskrivas som att begreppet ”brott” (*”offence”*) i artikeln fortsättningsvis ska tolkas som ”gärning” (*”act”*) eller motsvarande.

Förändringen av Europadomstolens praxis har sedermera bekräftats i ett antal domar.¹⁰ Praxisförändringen har i svensk rätt bekräftats i NJA 2010 s. 168 I och II. Högsta domstolen uttalade där att Europadomstolens tidigare praxis gällande bedömningen av vad som utgör samma brott enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet numera är överspelad. Av olika anledningar ansåg domstolen dock att det inte fanns skäl att underkänna det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott.

6.3 Förbudet mot dubbla förfaranden i EU:s rättighetsstadga

6.3.1 Förbudet i EU:s rättighetsstadga

Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.

6.3.2 Åkerberg Fransson-domen

Med anledning av att Haparanda tingsrätt i december 2010 begärt förhandsavgörande från EU-domstolen avseende tolkningen av principen *ne bis in idem* i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga meddelade EU-domstolen dom den 26 februari 2013 i mål C-617/10 (Åkerberg Fransson). Av domen kan utläsas bl.a. följande.

Åkerberg Fransson beskattades genom omprövning för oredovisade intäkter i sin enskilda näringsverksamhet i maj 2007. Han påfördes samtidigt skattetillägg för lämnande av oriktiga uppgifter avseende inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. År 2009 åtalades han vid Haparanda tingsrätt. Enligt stämningsansökan påstods han ha gjort sig skyldig till grovt skattebrott. De

¹⁰ Europadomstolens domar (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland*, (2009-06-25) i målet *Maresti mot Kroatien*, (2010-01-14) i målet *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien*.

oriktiga uppgifter som ledde till att åtal väcktes var samma uppgifter som föranledde uttag av skattetillägg. Frågan var om åtalet mot honom skulle avvisas med motiveringen att han redan hade påförts en sanktion för samma oriktiga uppgiftslämnande.

EU-domstolen ansåg sig vara behörig att besvara de frågor som hade ställts och att lämna samtliga tolkningsfakta som var nödvändiga för att den hänskjutande domstolen skulle kunna avgöra om den nationella lagstiftningen är förenlig med principen *ne bis in idem* i artikel 50 i rättighetsstadgan.¹¹ Ställningstagandet motiverades med att skattetillägg och åtal för skattebrott som grundats på att oriktiga uppgifter lämnats avseende mervärdesskatt utgör tillämpning av EU-rätten i den mening som avses i stadgan. I det sammanhanget uttalades att när en domstol i en medlemsstat har att – i ett fall där de åtgärder som vidtas av medlemsstaterna inte är fullständigt bestämda av unionsrätten – pröva om en bestämmelse eller en åtgärd i nationell rätt, som utgör en tillämpning av unionsrätten, är förenlig med de grundläggande rättigheterna, förblir nationella myndigheter och domstolar behöriga att tillämpa nationella normer för skydd av grundläggande rättigheter. Detta förutsatt att tillämpningen av dessa normer varken undergräver den skyddsnivå som föreskrivs i stadgan, såsom den tolkats av domstolen, eller unionsrättens företrädare, enhetlighet och verkan.¹²

När det gäller frågan om principen *ne bis in idem* i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga ska tolkas så att den utgör hinder för att väcka åtal för skattebrott mot någon som redan har påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgiftslämnande i deklARATIONEN, förutsätter en sådan tillämpning att de åtgärder som redan vidtagits mot den tilltalade genom ett lagakraftvunnet avgörande är av straffrättslig karaktär.¹³ Artikel 50 hindrar inte en medlemsstat från att, för samma gärning i form av underlåtenhet att deklarerera mervärdesskatt, tillämpa en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner. I syfte att säkerställa uppbörden av samtliga inkomster från mervärdesskatt, och därigenom att värna unionens ekonomiska intressen, står det medlemsstaterna fritt att själva välja de sanktioner som ska vara tillämpliga. Det kan vara administrativa eller straffrättsliga sanktioner. Det är först när ett skattetillägg har straffrättslig karaktär, i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, och skattetilläggsbeslutet vunnit laga kraft, som artikeln hindrar att

¹¹ EU-domstolens dom (2013-02-26) i mål C 617/10, punkt 31.

¹² EU-domstolens dom (2013-02-26) i mål C 617/10, punkt 29.

¹³ EU-domstolens dom (2013-02-26) i mål C 617/10, punkt 32 och 33.

en och samma person lagförs för samma gärning.¹⁴ Tre kriterier är relevanta för bedömningen av om ett skattetillägg har straffrättslig karaktär. Det första kriteriet anges vara den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt. Det andra kriteriet är överträdelsens art och det tredje kriteriet är arten av och strängheten i den sanktion som den berörde kan åläggas. Enligt EU-domstolen ankom det på Haparanda tingsrätt att pröva den kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner som är föreskriven i den nationella lagstiftningen mot de nationella normerna. En sådan prövning kan utmynna i att Haparanda tingsrätt finner att kombinationen strider mot dessa normer, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande.¹⁵

6.4 Förbudet mot dubbla förfaranden i svensk rätt

6.4.1 Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013

Fram till den 11 juni 2013 har både Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen ansett att det svenska systemet med skattetillägg och en straffrättslig sanktion inte kränker Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud (RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II).

Genom Högsta domstolens beslut i plenum den 11 juni 2013¹⁶ ändrades praxis och många frågeställningar med anknytning till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har därigenom besvarats. Sammanfattningsvis ansåg Högsta domstolen att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen (1971:69). Rätten omfattar såväl mervärdesskatt som andra skatter och avgifter. Den gäller när skattetillägg och påföljd för skattebrott aktualiseras för en och samma fysiska person, också i vissa situationer när en juridisk person är primärt ansvarig för skattetillägget. Det föreligger hinder (lis pendens) mot åtal för skattebrott även om beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft.¹⁷

¹⁴ EU-domstolens dom (2013-02-26) i mål C 617/10, punkt 34.

¹⁵ EU-domstolens dom (2013-02-26) i mål C 617/10, punkt 35 och 36.

¹⁶ Mål nr B 4946-12.

¹⁷ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 72.

Högsta domstolen anförde i beslutet att rättsläget till följd av EU-domstolens ställningstagande i Åkerberg Fransson-domen var ett annat än vad domstolen tidigare haft att utgå från.¹⁸

Beslutet från den 11 juni gällde en person som hade dömts för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott avseende tre transaktioner. Skatteverket hade fattat beslut om skattetillägg i november 2009. Åklagarens ansökan om stämning kom in till tingsrätten i juni 2010. Frågan som Högsta domstolen hade att ta ställning till var om Skatteverkets beslut om skattetillägg hindrade en prövning av åklagarens talan i brottmålet.¹⁹

Skattetilläggets karaktär

I beslutet konstaterade Högsta domstolen att skattetillägget är av straffrättslig karaktär eftersom förfarandet för uttag av skattetillägg ansetts vara straffrättsligt av Europadomstolen, såväl vid tillämpningen av Europakonventionens artikel 6 som artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Högsta domstolen har tidigare i rättsfallen NJA 2004 s. 510 I och II och NJA 2010 s. 168 s. I och II konstaterat att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig på beslut om skattetillägg. Högsta domstolen ansåg att bedömningen måste bli densamma när det gäller artikel 50 i rättighetsstadgan.²⁰

”Samma brott”

Det grundläggande kriteriet för både skattetillägg och skattebrott är i allmänhet oriktig uppgift. Den övergripande och utlösande omständigheten för skattetillägg och ansvar för skattebrott kan enligt Högsta domstolen sägas bestå i att den skattskyldige – i ett sammanhang som har betydelse för beskattningen – har lämnat en felaktig uppgift eller har utlämnat en uppgift. Fastän förhållandena kan växla något mellan enskilda fall, måste därför skattetillägg och ansvar för skattebrott som baserar sig på en och samma deklara-tionsuppgift anses grundade på samma faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas i skattebrottslagens respektive skatteförfarandelagens (2011:1244) mening. Därmed avser förfarandena ”samma brott”

¹⁸ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 18.

¹⁹ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 5.

²⁰ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 34–37.

enligt Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4, och ”samma lagöverträdelse” enligt EU:s rättighetsstadga, artikel 50.²¹

Förhållandet mellan förbudet mot dubbla förfaranden och mervärdesskatt, inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och andra avgifter

Mot bakgrund av bedömningarna beträffande skattetilläggets straffrättsliga karaktär och kravet att det ska röra sig om samma brott (gärning) ansåg Högsta domstolen att det genom EU-domstolens dom fick anses klart att rättighetsstadgans förbud mot dubbla förfaranden och dubbla straff är tillämpligt vid överträdelse av reglerna om mervärdesskatt.²²

Frågan uppkom då i målet om vad som gäller för skatter och avgifter som inte omfattas av unionsrätten. Någon rättspraxis från Europadomstolen som gett Högsta domstolen anledning att ompröva sitt ställningstagande i NJA 2010 s. 168 I och II, att det enligt Europadomstolens praxis fanns ett visst utrymme för flera sanktioner beslutade av olika myndigheter för samma brott (gärning), hade inte kommit.

Beträffande inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och andra skatter uttalade Högsta domstolen bl.a. följande i beslutet. Genom att rättighetsstadgans förbud mot dubbla förfaranden omfattar den svenska mervärdesskatten, har det samlade svenska systemet med skattetillägg och skattebrott i väsentliga delar redan urholkats. Effekterna av att det underkänns också i fråga om andra skatter och avgifter blir därmed mindre ingripande. Att i rättspraxis upprätthålla bara vissa delar av ett system som är tänkt att vara sammanhängande skulle vidare leda till en svårförklarlig ordning och en i vissa fall svårtillämpad skillnad på likartade regelöverträdelser. Skyddet mot dubbel lagföring och dubbla straff ska alltså tillämpas också vid oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter.²³

²¹ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 38 och 39.

²² Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 44–48.

²³ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 49–61.

När träder rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger in?

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt tilläggsprotokollet aktualiseras först då någon har blivit "slutligt" frikänd eller dömd, och enligt rättighetsstadgan inträder skyddet när det finns en "lagakraftvunnen brottmålsdom" i det första förfarandet.

Högsta domstolen har i ett tidigare rättsfall intagit den ståndpunkten vid sin tolkning av tilläggsprotokollet, att åtalshinder föreligger först när tiden för att överklaga ett beslut om skattetillägg har gått ut (NJA 2004 s. 510 I).

Högsta domstolen uttalar i sitt beslut bl.a. följande beträffande när rättigheten att inte blir lagförd eller straffad två gånger träder in.²⁴ Europadomstolens praxis kan inte anses vara entydig i den här frågan. Det finns visserligen exempel på fall där Europadomstolen har godtagit parallellt pågående förfaranden (se beslut i målet mellan R.T. och Schweiz, no. 31982/96, den 30 maj 2000 och beslut i målet mellan Nilsson och Sverige, no. 73661/01, ECHR 2005-XIII, jfr EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson-målet, punkt 33, där uttrycket "lagakraftvunnet avgörande" används). Emellertid finns det också mål där Europadomstolen har tillämpat artikel 4 i tilläggsprotokollet trots att inget av de aktuella förfarandena hade avslutats (se dom i målet mellan Tomasović och Kroatien, no. 53785/09, den 18 oktober 2011).

Enligt svensk rätt råder ett starkt systematiskt samband mellan reglerna om rättskraft och bestämmelserna om *lis pendens* som rättegångshinder. Lika väl som domens rättskraft hindrar ett nytt åtal för samma gärning (*res judicata*, 30 kap. 9 § rättegångsbalken) innebär en pågående rättegång att ett nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för en gärning som han eller hon redan står under åtal för (45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken). Saken brukar beskrivas så, att när ett rättsligt förfarande – om det fullföljs – resulterar i ett avgörande som medför *res judicata* för en viss talan, innebär förfarandet att *lis pendens* föreligger med avseende på denna talan (jfr Lars Welamson, Om brottmålsdomens rättskraft, 1949, s. 110 och Per Olof Ekelöf m.fl., Rättegång III, 7 uppl. 2006, s. 270 och 275). I båda situationerna ska det ske en prövning av om det första och det andra förfarandet avser samma gärning, ett begrepp som har samma innebörd i de två bestämmelserna. Det skydd mot nytt åtal som följer av domens rättskraft skulle försvagas

²⁴ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 67–71.

allvarligt om ett pågående förfarande inte gavs samma rättegångshindrande verkan som ett lagakraftvunnet avgörande.

Förbudet i tilläggsprotokollet bör som svensk lag tillämpas på ett sätt som är förenligt med grundläggande svenska processuella principer, inte bara om *res judicata* utan också om *lis pendens*. Ett pågående förfarande om skattetillägg bör därför enligt grunderna för 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken innebära ett hinder mot ett åtal som avser samma oriktiga uppgift. En sådan tillämpning går möjligen längre än vad som följer av rättighetsstadgan. Enligt Högsta domstolens bedömning innebär en samordning av principerna om *res judicata* och *lis pendens* på det angivna sättet emellertid inte att sanktionssystemet inte svarar mot det unionsrättsliga effektivitetskravet. För att rättegångshinder på grund av *lis pendens* ska föreligga i brottmålet måste det dock krävas att frågan om ett uttag av skattetillägg dessförinnan har konkretiserats i det enskilda fallet. Det avgörande bör vara när Skatteverket har fattat sitt beslut om att påföra skattetillägg. Från den tidpunkten föreligger alltså hinder mot åtal.

Juridisk person i förhållande till förbudet mot dubbla förfaranden

Reglerna i tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan omfattar situationen där en och samma fysiska person blir föremål för både skattetillägg och påföljd enligt skattebrottslagen för samma brott (gärning). Frågan är hur den situationen ska bedömas då skattetillägget riktar sig mot en juridisk person medan ett ansvar enligt skattebrottslagen skulle avse den fysiska personen som straffrättsligt ansvarar för den lämnade uppgiften. Högsta domstolen uttalade i sitt beslut i huvudsak följande beträffande denna fråga.²⁵ Skyddet mot dubbla förfaranden innebär att om ett skattetillägg har tagits ut av en juridisk person på grund av en oriktig uppgift i skatteförfarandet, är det inte i sig något hinder mot att uppgiftslämnaren åtalas för brott enligt skattebrottslagen. Förfarandet mot den juridiska personen är inte riktat mot den som har lämnat uppgiften på det sätt som krävs för att förbudet mot dubbla lagföringar ska vara tillämpligt, och sanktionerna avser olika rättssubjekt. Att den som åtalet riktar sig mot äger den juridiska personen förändrar inte den bedömningen. Att det förhåller sig på det angivna sättet enligt unionsrätten framgår så klart av förbudets ordalydelse, att frågan är

²⁵ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 62–66.

acte clair, dvs. det är inte nödvändigt att begära förhandsavgörande av EU-domstolen.

En fysisk person kan emellertid ha krävts på betalning för skattetillägget trots att det riktar sig mot den juridiska personen. Vanligast är kanske att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i (numera) 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen. Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelserna omfattar också skattetillägg. Även enligt annan lagstiftning kan en fysisk person bli ansvarig för ett skattetillägg som har påförts en juridisk person. Exempelvis gäller detta enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och 11 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag är bolagsmännen i ett handelsbolag ansvariga för bolagets förpliktelser. I alla dessa fall omfattar ansvaret skatteskulder och s.k. delikts- och legalförpliktelser.

När staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg, får förbudet mot dubbel lagföring anses hindra ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot henne eller honom för samma oriktiga uppgift, även om en juridisk person är primärt ansvarig. Detta gäller också om förfarandet har varit civilrättsligt till sin natur (såsom vid en talan om ansvar på grund av de aktiebolagsrättsliga kapitalbristreglerna) och oavsett om det har rört sig om en rättegång eller ett rättsligt förfarande av något annat slag (jfr 59 kap. 11 § SFL om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag), bestämmande är skattetilläggets straffrättsliga karaktär. Att skyddet omfattar dubbla förfaranden och inte bara dubbla straff innebär också att det saknar betydelse om staten har fått framgång med sitt krav eller inte.

Bokföringsbrott i förhållande till förbudet mot dubbla förfaranden

För bokföringsbrott döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation, eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på något annat sätt. Ett bokföringsbrott kan på olika sätt ha samband med ett oriktigt uppgiftslämnande av betydelse för be-

skattningen. Att en affärshändelse i rörelsen inte bokförts på ett korrekt sätt kan sålunda öppna för att oriktigheten medvetet eller omedvetet kommer att föras över till skatteförfarandet.

Den faktiska handling (eller underlåtenhet) som ger upphov till ett skattetillägg är emellertid att den skattskyldige annat än muntligen ”under förfarandet” har lämnat uppgift ”till ledning för egen beskattning” eller har lämnat en oriktig uppgift ”i ett mål om egen beskattning”. Skattetillägget förutsätter sålunda ett tillkommande faktiskt moment i skatteförfarandet som åtminstone typiskt sett ligger något senare i tiden, efter det att bokföringen för perioden har avslutats. Den faktiska handlingen (eller underlåtenheten) att inte korrekt bokföra affärshändelsen sker i allmänhet ytterligare en tid dessförinnan. De konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott kan därför normalt inte med tillämpning av Europadomstolens hittillsvarande praxis anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg.

Förbuden mot dubbla förfaranden och straff enligt tilläggsprotokollet och enligt rättighetsstadgan hindrar därför normalt inte åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.²⁶

6.4.2 Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013

Högsta domstolen har i beslut den 16 juli 2013²⁷ tagit ställning till frågor om resning i fall då en person – i strid med Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden – fällts till ansvar för skattebrott.

Målet gällde en person som hovrätten hade dömt till fängelse för fyra fall av grovt bokföringsbrott och 17 fall av skattebrott. Brotten var begångna under åren 2006–2009. Skattebrotten avsåg oriktiga uppgifter som hade betydelse för mervärdesskatt i 14 fall och för inkomstskatt i tre fall. De grova bokföringsbrotten och de skattebrott som avsåg mervärdesskatt tog sikte på resningssökanden i hans egenskap av företrädare för ett handelsbolag.

I oktober 2010 beslutade Skatteverket att ta ut skattetillägg av handelsbolaget på grund av de oriktiga uppgifterna om mervärdesskatt. Sökanden påfördes personligen skattetillägg för de oriktiga

²⁶ Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 punkt 40–43.

²⁷ Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13.

uppgifter som hade betydelse för hans inkomstskatt. De besluten fattades ursprungligen under tiden november 2007–november 2009, men omprövades i mars 2011, bl.a. mot bakgrund av att några av de tidigare besluten hade grundats på skönstaxeringar. Även efter omprövningen skulle sökanden betala skattetillägg.

Högsta domstolen biföll ansökan om resning i fråga om ansvar för skattebrott grundat på oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatten. I övriga delar avslogs ansökan.

Skulle åtalet ha avvisats om det hade väckts nu?

Domstolen tog inledningsvis ställning till om åtalet skulle ha avvisats om det framförts nu.

Beträffande åtalet om grovt bokföringsbrott uttalade domstolen, med hänvisning till sitt avgörande från den 11 juni 2013, att de konkreta fakta som konstituerar ett bokföringsbrott normalt inte anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg. Som huvudregel var det därför – med tillämpning av Europadomstolens praxis – inte fråga om samma gärning i de båda fallen. Förhållandena i det föreliggande fallet ansågs inte heller ha kunnat motivera ett avsteg från huvudregeln. Besluten om skattetillägg hade därför inte hindrat att sökanden nu åtalades och dömdes för grova bokföringsbrott. Resningsansökan avslogs därför i den del som avsåg åtal för grova bokföringsbrott.

Det ansågs inte heller finnas stöd för slutsatsen att sökandens rätt kunde ha åsidosatts beträffande åtalet och domen för skattebrott avseende mervärdesskatt. Domstolen underströk att skattetillägget hade tagits ut av handelsbolaget, inte av sökanden personligen. Därför var det inte fråga om att en och samma fysiska person hade blivit föremål för två förfaranden eller sanktioner på något sätt som stred mot tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan. Med hänvisning till domstolens avgörande den 11 juni 2013 uttalades att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger visserligen kan aktualiseras också då skattetillägget avser en juridisk person. Detta förutsatte dock enligt domstolen, att staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av skattetillägget. Eftersom det inte framgick att så hade skett i det aktuella fallet avslogs resningsansökan även i den del som avsåg åtal för skattebrott avseende mervärdesskatt.

Domstolen uttalade beträffande åtalet för skattebrott avseende inkomstskatten att grunden för besluten om skattetillägg – liksom för åtalet – i samtliga fall var sökandens oriktiga uppgifter vid inkomstbeskattningen. Bedömningen ändrades inte av att de ursprungliga skattebesluten till en del grundades på skönstaxeringar medan omprövningen skedde med ledning av vad som hade framkommit senare. För att rättegångshinder i form av lis pendens skulle föreligga var det, enligt domstolen, tillräckligt att Skatteverket hade fattat de ursprungliga besluten om skattetillägg.

Resning enligt 58 kap. rättegångsbalken och Europarättens möjliga inverkan

Domstolen fann att bestämmelserna om resning i 58 kap. rättegångsbalken och rättspraxis rörande de bestämmelserna inte gav tillräckligt stöd för en resning i målet. Domstolen ansåg emellertid att en svensk domstol med stöd av Europakonventionen som svensk lag – och särskilt artikel 13 – måste kunna besluta att ett mål ska tas upp på nytt utan hinder av bestämmelserna i 58 kap. rättegångsbalken om resning till förmån för den enskilde.

I första hand fick så anses vara fallet när det behövs för att avbryta en pågående rättighetskränkning i form av frihetsberövande. Ett återupptagande kunde dock också böra ske när det inte behövs för att avbryta ett pågående frihetsberövande, såsom när ett återupptagande utgör en betydligt mer ändamålsenlig gottgörelse för rättighetskränkningen än de andra alternativ som står till buds.²⁸ I det sistnämnda fallet måste det dock enligt domstolen krävas att kränkningen är allvarlig. Så ansågs kunna vara fallet om det är en viktig rättighet som har satts åt sidan eller om överträdelsen av konventionen får ingripande återverkningar för den enskilde.

Domstolen uttalade därefter att den enskildes skydd mot att straffas två gånger för samma brott är en grundläggande rättsstatlig regel och därmed mycket viktig. Vidare var enligt domstolen att beakta att verkningarna av en fällande brottmålsdom sträcker sig utöver själva verkställigheten av påföljden och att det kan vara svårt att överblicka när alla konsekvenser har upphört. Mot den bakgrunden fann domstolen att återupptagandet av målet i de delar där

²⁸ Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13 punkt 23 och 24.

en överträdelse har skett i regel måste anses vara en betydligt mer ändamålsenlig gottgörelse än de andra alternativ som står till buds.

Ett ytterligare skäl för att rätt till resning skulle föreligga också när ett återupptagande inte behövs för att avbryta ett pågående frihetsberövande var enligt domstolen att domstolens avgörande den 11 juni 2013 underkänner hela systemet med dubbla förfaranden och dubbla straff vid oriktig skatteuppgift, och att tillämpningen borde vara enhetlig oberoende av om den är framåtriktad eller tillbakasyftande.²⁹

När förändrades rättsläget?

Domstolen fortsatte med att ta ställning till frågan från vilken tidpunkt som det svenska systemet med skattetillägg och påföljd för skattebrott skulle, på det sätt som konstaterades i domstolens avgörande den 11 juni 2013, anses ha varit oförenligt med tilläggsprotokollet i sådan mening att ett brottmål kan behöva tas upp på nytt. Domstolen fann att det svenska systemets oförenlighet med rätten enligt tilläggsprotokollet, såvitt var i fråga, fick anses ha inträffat i och med Europadomstolens avgörande den 10 februari 2009 i målet mellan Zolotukhin och Ryssland och det ändrade rättsläge som domen innebar.³⁰

Måste beslutet om skattetillägg ha vunnit laga kraft?

Enligt domstolen talar ordalydelsen i tilläggsprotokollet – och även i rättighetsstadgan – för att skyddet mot dubbla förfaranden och dubbla straff träder in när det första avgörandet vinner laga kraft, inte dessförinnan. I sitt beslut den 11 juni 2013 hade domstolen emellertid funnit att skyddsregeln skulle tillämpas också då förfarandet om skattetillägg fortfarande pågick vid tiden för åtalet. Som skäl för detta hade domstolen anfört att tilläggsprotokollet som svensk lag borde tillämpas på ett sätt som är förenligt med grundläggande processrättsliga principer. Domstolen hade vidare anfört att det skydd mot nytt åtal som följer av domens negativa rättskraft (*res judicata*) skulle försvagas allvarligt om ett pågående förfarande inte gavs samma rättegångshindrande verkan (*lis pendens*).

²⁹ Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13 punkt 25.

³⁰ Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13 punkt 32.

Domstolen uttalade i resningsmålet att när konventionsrätten föranleder modifieringar eller kompletteringar av den rent nationella rättsordningen, så långt som möjligt bör eftersträvas att det sker i harmoni med den svenska rättsordningen i övrigt, t.ex. de svenska reglerna om res judicata och lis pendens. Mot den bakgrunden uttalade domstolen att det vid en extraordinär prövning inte bör göras någon skillnad mellan en res judicata- och en lis pendens-situation, trots att den svenska lis pendens-principen inte låter sig utläsas vare sig ur unionsrätten eller konventionsrätten. Det var därför enligt domstolen möjligt att bifalla en ansökan om resning med stöd av en ordning som vilar på artikel 13 i Europakonventionen som svensk lag, även då beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft när åtalet väcks.³¹

Domvilla

Domstolen framhöll också att bestämmelsen om domvilla i 59 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken i sig är tillämplig när ett åtal har tagits upp i strid med tilläggsprotokollets (eller rättighetsstadgans) förbud mot dubbel lagföring. På samma sätt och av samma skäl som i fråga om resning ansåg domstolen att en domvilloprövning ska utgå från såväl att rättslägesförändringen skedde i februari 2009 som att lis pendens-situationen omfattas av rättsskyddet.³²

³¹ Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13 punkt 33–37.

³² Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013 i mål nr Ö 1526-13 punkt 38.

7 Förfarandet med skattetillägg och skattebrott i andra länder

7.1 Norge

7.1.1 Allmänt

Genom menneskerettsloven (21 maj 1999 nr 30) blev Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll inkorporerade i norsk rätt. Inkorporeringen innebär att vid konflikt mellan bestämmelser i norsk lag och Europakonventionen är det konventionens regler som har företräde.¹

Norge har, liksom Sverige, tillämpat ett tvåspårigt system där en deklarationsskyldig riskerat både en administrativ och en straffrättslig sanktion vid bl.a. oriktigt uppgiftslämnande i deklaration. I samband med Zolotukhin-domen och sedan den 1 januari 2010 tillämpar Norge ett enspårigt system där myndigheterna tvingas välja sanktion i ett tidigt skede av processen.

Genom lagändringen får de norska myndigheterna större möjlighet att göra en nyanserad bedömning av skatterättsliga överträdelser samtidigt som de administrativa och straffrättsliga påföljderna samordnas. Avsikten är bl.a. att åstadkomma ett differentierat sanktionssystem där sanktionen står i relation till brottets svårighetsgrad.

¹ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 21.

7.1.2 Sanktioner vid skatterättsliga överträdelser

Tilleggsskatt

De norska bestämmelserna om skattetillägg, tilleggsskatt, påminner mycket om de svenska reglerna. Bestämmelserna finns i 10 kap. ligningsloven (13 juni 1980 nr 24) avseende bl.a. tilleggsskatt på socialförsäkringsavgifter och intäkts- och förmögenhetsskatt. Det finns även andra lagar som reglerar motsvarande sanktionsavgift, exempelvis finns i merverdiavgiftsloven (19 juni 2009 nr 58) bestämmelser om tilleggsavgift vid överträdelse av reglerna om mervärdesskatt.

Enligt ligningsloven kan en deklarationsskyldig som har lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar eller som inte har lämnat självdeklaration eller näringsbilaga påföras tilleggsskatt om underlåtenheten har eller kunde ha lett till skattemässiga fördelar.² Något subjektivt rekvisit finns inte. Tilleggsskatt tas ut med 30 procent av den skatt som undandrogs eller kunde ha blivit undandragen.³ Beviskravet för att kunna påföra tilleggsskatt är klar sannsynlighetsövervekt.⁴

Det finns också möjlighet till undantag från tilleggsskatt. Sjukdom, ålderdom, oerfarenhet eller annan orsak hos den deklarationsskyldige är omständigheter som kan medföra att tilleggsskatt inte tas ut. Ytterligare omständigheter som kan medföra undantag från tilleggsskatt är om de oriktiga uppgifterna är förtryckta uppgifter i deklarationen, uppenbara skriv- eller räknepel, frivillig rättelse av de oriktiga uppgifterna, om den totala tilleggsskatten inte överstiger 600 kr eller om den deklarationsskyldige har avlidit.⁵

Syftet med tilleggsskatt är att försäkra att de deklarationsskyldiga fullgör sin upplysningsplikt och lämnar korrekta uppgifter till skattemyndigheten.⁶ Avsikten är att ordinär tilleggsskatt ska vara en tillräcklig och effektiv sanktion i det stora flertalet fall där bl.a. frågan om oriktig uppgift kommer upp.⁷

² Ligningsloven § 10-2.

³ Ligningsloven § 10-4.

⁴ Rt 2008 s. 1409.

⁵ Ligningsloven § 10-3.

⁶ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 49.

⁷ Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011 s. 3.

Skjerpet tilleggs katt

Norska regler ger även möjlighet att påföra en deklarationsskyldig skjerpet tilleggs katt med ytterligare 15 eller 30 procent.⁸ Skjerpet tilleggs katt kan tas ut om den deklarationsskyldige med uppsåt eller grov oaktsamhet har lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar eller inte har lämnat självdeklaration eller näringsbilaga och förstått eller borde ha förstått att detta kunde ha lett till skattemässiga fördelar. Avsikten med skjerpet tilleggs katt är att det ska vara ett alternativ till straff när den deklarationsskyldige har agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet men överträdelsen inte är att bedöma som så grov att den bör polisanmälas.⁹

Den procentsats som väljs är beroende av storleken på det undandragna skatte- eller avgiftsbeloppet, graden av skuld och förhållandena i övrigt. Även upprepning av överträdelsen är av betydelse vid bedömningen. Det anses som en upprepning om den deklarationsskyldige inom tio år bakåt i tiden har gjort sig skyldig till liknande överträdelser. Om den deklarationsskyldige aktivt har bidragit till att klara upp de faktiska förhållandena eller helt eller delvis erkänt förhållandena så talar detta för att den lägre procentsatsen ska tillämpas.¹⁰

En förutsättning för att skjerpet tilleggs katt ska kunna tas ut är att tilleggs katt påförs samtidigt eller att det har påförts i ett tidigare beslut för samma oriktiga uppgift. I de fall tilleggs katt tas ut i ett tidigare beslut krävs att den deklarationsskyldige i samband med beslutet underrättats om att ytterligare utredning pågår som kan resultera i påförande av skjerpet tilleggs katt för att inte förfarandet ska riskera att strida mot förbudet mot dubbla förfaranden.¹¹

Beviskravet, både vad gäller frågan om uppsåt/grov oaktsamhet och de objektiva grunderna, är detsamma som på det straffprocessuella området, dvs. ställt utom allt rimligt tvivel. Det är således ett annat beviskrav vid påförande av skjerpet tilleggs katt än vid påförande av tilleggs katt. Den omständigheten att tilleggs katt redan har tagits ut medför alltså inte automatiskt att de objektiva grunderna är uppfyllda vid påförande av skjerpet tilleggs katt.

⁸ Ligningsloven § 10-5.

⁹ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggs katt) s. 60.

¹⁰ Lignings-ABC 2011/12, 15 februar 2012 6.5.1.

¹¹ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggs katt) s. 60 och 65.

Skattesvik

I § 12-1 ligningsloven finns bestämmelserna om skattesvik (skattebrott). Deklarationsskyldig som genom uppsåt eller genom grov oaktsamhet har lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar alternativt utfärdat oriktiga dokument och som förstått eller borde ha förstått att det kan leda till skattemässiga fördelar kan dömas för skattesvik till böter eller fängelse i max två år.

Anmälan till åklagarmyndigheten blir aktuell först när det rör sig om frågor av allvarlig karaktär, i fall där det är fråga om stora belopp undanhållna skatter eller avgifter eller när det är fråga om systematiskt bedrägeri. Även i fall då det handlar om grova bokföringsbrott som riskerar skattemyndighetens funktion som kontrollmyndighet ska anmälan göras till åklagarmyndigheten.¹²

Grovt skattesvik

I ligningsloven § 12-2 anges att det är fråga om grovt skattesvik när ett mycket stort belopp skatt eller avgift har undandragits, om handlingen utförts på ett sådant sätt att möjligheten till upptäckt är liten, om ställning eller maktförhållande har missbrukats, om medverkan har skett som ett led i näringsverksamhet. En sammanvägd bedömning ska göras av samtliga omständigheter vid bedömningen av om brottet är grovt eller inte. Straffet för grovt skattesvik är böter eller fängelse i högst sex år.

7.1.3 Förhållandet mellan skattetillägg, skattebrott och förbudet mot dubbla förfaranden

För att följa rättsutvecklingen i Europadomstolen avseende förbudet mot dubbla förfaranden tillämpar Norge sedan januari 2010 i huvudsak ett enspårigt system där risken för otillåtna dubbla förfaranden är liten. I det enspåriga systemet väljer myndigheterna tidigt i processen vilken linje som ska drivas mot den deklarations-skyldige.

Den beslutsfattande myndigheten, normalt det skattekontor som handlägger skatteärendet, överväger om en överträdelse ska anmälas till åklagarmyndigheten.¹³ Vid svårbedömda fall och vid

¹² Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011 s. 3.

¹³ Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011 s. 5.

allvarliga lagbrott har den samordnande myndigheten retts- og nemnsdenhetene en kvalitetssäkrande och koordinerande funktion. Det är viktigt att en anmälan görs så snart som möjligt. För att en anmälan ska göras krävs att det är fråga om skälig misstanke.

Avsikten är att de grövsta och allvarligaste lagbrotten ska anmälas till polis och åklagare. Vid bedömningen av hur grovt brottet är beaktas storleken på det undandragna beloppet, på vilket sätt brottet utförts, exempelvis genom manipulering av bokföring, upprättande av falska och oriktiga dokument, förekomst av bulvanförhållanden, missbruk av ställning, missbruk av någons beroendeförhållande och om intäkter och tillgångar har gömmts utomlands. Upprepad brottslighet anses graverande och då beaktas brott mot skatte- och avgiftslagar tio år bakåt i tiden. Även tidigare beslut om tillleggsskatt kan påverka bedömningen.¹⁴

I de allra flesta fall där det är fråga om någon form av oriktig uppgift är avsikten att tillleggsskatt ska vara en tillräcklig sanktion. Väljer skattemyndigheten att ta ut tillleggsskatt och eventuellt skjerp tillleggsskatt anses myndigheterna ha gjort sitt val och ett eventuellt åtal enligt straffrättsliga bestämmelser är uteslutet enligt principen om förbudet mot dubbla förfaranden. Det står emellertid skattemyndigheten fritt att utreda omständigheterna och överväga att ta ut tillleggsskatt men slutligen välja att anmäla överträdelsen för åtal utan att förbudet mot dubbla förfaranden överträds.¹⁵

I de fall då skattemyndigheten väljer att anmäla överträdelsen till polis och åklagare kan händelserna utvecklas åt olika håll.

Avskrivning

Polis och åklagare kan välja att skriva av målet av olika anledningar. Målet kan till exempel skrivas av på grund av resursbrist eller på grund av bevisläget etc. I dessa fall får skattemyndigheten tillbaka målet och kan besluta om att ta ut tillleggsskatt, förutsatt att förutsättningarna är uppfyllda. Den deklareringskyldige måste underrettas om att frågan inte är slutligt avgjord med anledning av avskrivningsbeslutet utan att ytterligare beslut om tillleggsskatt eller skjerp tillleggsskatt är att vänta.

Sammanfattningsvis kan sägas att så länge något uttalande om skuldfrågan inte görs i beslutet om avskrivning är det fritt fram för

¹⁴ Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011 s. 3.

¹⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), s. 71.

skattemyndigheten att ta ut tillleggsskatt efter ett avskrivningsbeslut.¹⁶

Åtalsunderlåtelse

Beslutar åklagaren om åtalsunderlåtelse¹⁷ anses frågan vara slutligt avgjord och den deklarationsskyldige ska inte behöva förvänta sig ytterligare påföljder. Ett beslut om åtalsunderlåtelse spärrar mot en ny process i samma sak.¹⁸ Åklagaren kan besluta om åtalsunderlåtelse förutsatt att den misstänkte är bevisat skyldig till gärningen och att särskilda omständigheter föreligger som medför att det finns skäl att underlåta åtal. I dessa fall är det inte möjligt för skattemyndigheten att meddela ett senare beslut om tillleggsskatt.

Åtal

Om frågan går till åtal betraktas målet som slutligt avgjort i samband med att domen i målet får laga kraft oavsett om den deklarationsskyldige fälls eller frias. Det finns inte någon möjlighet att påföra tillleggsskatt.

Böter

Om ett brott ska straffas med böter ska beaktas att någon tillleggsskatt inte har påförts när bötesbeloppet fastställs. Om brottet är så grovt att fängelse är en lämplig påföljd bör detta kombineras med en bot som tar hänsyn till det undandragna beloppets storlek, till bedömningen av skuld och till omständigheterna i det enskilda fallet. Bakgrunden till detta resonemang är Høyesteretts ställningstagande i Rt 2004 s. 645 där boten, som utfärdades på grund av att deklaration inte lämnats, beräknades med utgångspunkt från den tillleggsskatt som skulle ha påförts vid en administrativ prövning med tillägg av det belopp som boten beräknades till enligt straffmättningsreglerna. Departementet har för avsikt att följa utvecklingen av praxis på anmälnings- och straffområdet för att kunna ta

¹⁶ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 71.

¹⁷ Åtalsunderlåtelse regleras i 69 § straffeprosessloven (22 maj 1981 nr 25).

¹⁸ 74 § straffeprosessloven.

ställning till om ytterligare lagstiftning behövs på området.¹⁹ Situationen omtalas också i Rt 2005 s. 129 och i Rt 2006 s. 1601.

Återuppta mål

För ett mål som är avgjort inom den straffprocessuella ramen regleras möjligheterna till att återuppta ett mål som slutligt avgjort i 27 kap. straffeprocessloven. Möjligheterna att återuppta ett avgjort mål är små och om det blir aktuellt måste det valda spåret följas, dvs. det kan inte bli aktuellt med administrativa sanktioner.

Förutsättningarna för att återuppta ett mål som är avgjort i den administrativa ordningen regleras i § 9-5 7 ligningsloven. Det ska särskilt beaktas om det finns nya omständigheter och om det vid det ursprungliga beslutstillfället begåtts grundläggande fel som påverkat utgången i målet. Inte heller i fråga om de administrativa målen kan det bli aktuellt att byta spår.

7.1.4 Parallella förfaranden

I vissa enskilda fall där förutsättningarna är de rätta kan det vara aktuellt att driva ett parallellt förfarande förutsatt att det koordineras ordentligt.²⁰

Høyesterett behandlade parallella förfaranden i en dom den 27 september 2010, Rt 2010 s. 1121. I det aktuella målet delgavs en skattskyldig misstanke om skattesvik den 14 december 2007. Samma skattskyldige underrättades den 26 augusti 2008 om att hans beskattning skulle komma att ändras. Den 14 oktober 2008 åtalades han för skattesvik. Den 24 november 2008 påfördes han genom omprövningsbeslut ytterligare skatt och tillleggsskatt med 30 procent. Den skattskyldige dömdes den 2 mars 2009 för skattesvik. Høyesterett ansåg här att det var fråga om ett parallellt förfarande eftersom det var fråga om ett sakligt och tidsmässigt samband. Den förvaltningsrättsliga och den straffrättsliga behandlingen var sammanvävd.

¹⁹ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 70 f.

7.2 Nederländerna

7.2.1 Allmänt

Under 1990-talet gjorde Nederländerna en översyn av de administrativa påföljderna vid skatteöverträdelser för att försäkra att reglerna stod i överensstämmelse med internationella konventioner som Nederländerna ingått, bl.a. Europakonventionen. Una-via-principen, som infördes 1998, är ett resultat av översynen och infördes för att förhindra brott mot principen *ne bis in idem* i Europakonventionen. Una-via-principen innebär att så snart en administrativ avgift tagits ut är det inte längre möjligt att inleda en brottmålsrättegång i samma sak och vice versa, dvs. en administrativ avgift kan inte heller tas ut om ett straffrättsligt förfarande har inletts eller avslutats.

Sedan den 1 juli 2009 finns una-via-principen reglerad i den nederländska förvaltningslagen, *Algemene Wet Bestuursrecht*, och i brottsbalken, *Wetboek van Strafrecht*. Principen är generellt tillämplig inom förvaltningsrätten, inklusive skatterätten.²¹

Una-via-principen innebär att överträdelser och brott enligt bl.a. skattelagstiftningen kan sanktioneras genom att en administrativ avgift påförs, att åtal väcks eller genom att den deklaratonskyldige ingår en uppgörelse med skattemyndigheterna för att undvika det straffrättsliga förfarandet.

För att una-via-principen ska upprätthållas har man ställt upp två kriterier som, om dessa är uppfyllda, medför att frågan ska anmälas till en brottskoordinator inom skattemyndigheten. Generellt gäller att åtal ska väckas om en administrativ påföljd inte kan anses ge ett rimligt straff i förhållande till gärningens karaktär och den deklaratonskyldiges personliga förhållanden. Åtal kan också väckas i situationer då det anses nödvändigt för att förstärka genomslagskraften av administrativ lagstiftning. I dessa fall kan det vara så att brottet är mindre allvarligt men åtal väcks ändå. ATV-riktlinjerna (riktlinjer för rapportering, uppgörelse och åtal) strävar efter att skapa uniform tillämpning av una-via-principen men riktlinjerna medger också avsteg i individuella fall.

²¹ Avsnittet om Nederländerna bygger på en PM från Finansdepartementet i Nederländerna. PM:n bygger på det system som gällde före den 1 juli 2009, dvs. då una-via-principen var en skatterättslig princip. Information om dagens system finns inte på engelska men enligt uppgift påverkar förändringarna inte grunderna i systemet.

7.2.2 Administrativa sanktioner

Det finns två typer av administrativa sanktioner. Den ena, verzuimboeten, är lindrigare och avsedd för mindre överträdelser och tas ut närmast automatiskt. Verzuimboeten uppgår till högst 4 920 euro, i vissa fall relateras beloppet till storleken på den undandragna skatten men inte alltid. Den andra administrativa sanktionen, vergrijpboeten, är avsedd för grövre brott och kan uppgå till 100 procent av den undandragna skatten. I fall då den undandragna skatten går att härleda till aktiviteter utomlands kan sanktionen uppgå till 300 procent av den undandragna skatten. Vergrijpboeten hanteras alltid manuellt och storleken på sanktionen relateras alltid till beloppet undandragen skatt.

7.2.3 ATV-processen

ATV-processen är indelad i tre delar; rapportering, urvalsmöte och trepartskonsultation. I korthet rapporterar skattehandläggaren ett misstänkt brott till en brottskoordinator på skattekontoret (varje skattekontor har en egen brottskoordinator) som överväger om förutsättningarna för att skicka anmälan vidare till urvalsmötet är uppfyllda. Med hjälp av en prioriteringslista bedömer urvalsmötet i sin tur om ärendet är värt att väcka åtal i. I prioriteringslistan nämns en rad omständigheter som är värda poäng. Ju fler poäng ett ärende får desto allvarigare anses överträdelsen vara. Urvalsmötet skickar vidare de ärenden som anses värda att väcka åtal i till trepartskonsultationen som slutligen tar ställning till om brottsutredning ska inledas eller inte. Till stöd för att bedöma ett ärende finns utarbetade riktlinjer för rapportering, uppgörelse och åtal. Urvalsprocessen har en omfattande administration med rapportering och uppföljning av antalet ärenden och dess beskaffenhet och på vilken nivå ett ärende befinner sig i rapporteringskedjan. Rapportering ska också ske om varför eller varför inte åtal väcks i ett visst ärende. Rapporteringen är viktig för en enhetlig tillämpning av reglerna.

Rapporteringsprocess

Vid misstänkt skatteundandragande ska skattehandläggaren undersöka om de generella rapporteringskriterierna är uppfyllda. De generella rapporteringskriterierna är;

1. skatteundandragande överstigande 5 500 euro för privatpersoner och 11 500 euro för företag, och
2. uppsåt hos den deklarationsskyldige att undandra minst det ovan nämnda beloppet.

Om de generella kriterierna är uppfyllda ska skattehandläggaren rapportera ärendet till brottskoordinatören på det aktuella skattekontoret.

Om det undandragna beloppet understiger de ovan nämnda beloppsgränserna avgörs ärendet administrativt av det aktuella skattekontoret.

Om det undandragna beloppet överstiger beloppsgränsen men uppsåt saknas korrigeras skatteuttaget samtidigt som en administrativ avgift eventuellt tas ut.

Ärenden som bedöms uppfylla rapporteringskriterierna rapporteras av brottskoordinatören till urvalsmötet. Om brottskoordinatören anser att kriterierna inte är uppfyllda skickas ärendet tillbaka till skattekontoret för handläggning och en rapport anses inte ha lämnats.

Den enskilde hålls utanför rapporteringsprocessen till dess att ett slutligt beslut har fattats i rapporteringsfrågan, dvs. den enskilde informeras genom att ett beslut om en administrativ sanktion tillställs honom eller henne eller genom att åtal väcks.

Urvalsmötet

Urvalsmötet tar initialt ställning till om rapporteringskriterierna är uppfyllda. Om rapporteringskriterierna inte är uppfyllda skickas ärendet tillbaka till skattekontoret för handläggning. Baserat på bevisläget i ärendet tar urvalsmötet ställning till om ärendet ska utredas vidare. Bedömningen görs med hjälp av prioriteringslistan och de poäng som ett ärende tilldelas i enlighet med denna.

Ärenden som urvalsmötet anser att det är värt att väcka åtal i eller som har erhållit två eller fler poäng enligt prioriteringslistan, skickas vidare till trepartskonsultationen för en slutlig bedömning

av om åtal ska väckas eller om en uppgörelse ska träffas. Andra ärenden skickas tillbaka till det aktuella skattekontoret för att avgöras administrativt.

Trepartskonsultationen

I det inledande skedet undersöks om ärendet uppfyller åtals- eller uppgörelseriktlinjerna.

Ett slutligt beslut om åtal eller uppgörelse fattas inte förrän ärendet är slutligt utrett. Om ärendet inte accepteras som ett brottmål skickas det tillbaka till skattekontoret för administrativ handläggning. För att una-via-principen ska upprätthållas krävs att beslutet om att väcka åtal eller inte fattas så snart det är möjligt i processen.

Om trepartskonsultationen anser att förutsättningar föreligger för att en uppgörelse ska träffas i ett ärende men den deklara-tionssskyldige inte fullföljer sin del går ärendet vidare till åtal.

7.2.4 Åtal och uppgörelse

Åtals- och uppgörelseriktlinjer

För att åtal ska kunna väckas eller en uppgörelse träffas krävs att överträdelsen begåtts med uppsåt. Vidare krävs att ärendet tilldelats minst två poäng enligt en prioriteringslista. Vissa, i lag uttryckligen angivna, skattebrott får inte sanktioneras med en administrativ sanktion och i dessa fall är åtal eller uppgörelse de enda möjliga sanktionerna.

I de fall då myndigheterna väljer att sanktionera en överträdelse med en uppgörelse och då det i teorin hade varit möjligt att påföra en administrativ sanktion i stället är avsikten att det belopp som fastställs i uppgörelsen ska överstiga det belopp som hade varit möjligt att påföra genom den administrativa sanktionen.

Prioriteringslistan

Prioriteringslistan innehåller 15 punkter som alla är värda en poäng. De ärenden som får flest poäng enligt listan åtalas först. Ju större belopp som undandragits i skatt desto fler poäng får ärendet. Övriga

omständigheter i listan syftar till att bedöma brottets grovhet; om det t.ex. är fråga skatteplanering, återfall, upprepade brott eller brott i kombination med annat brott.

7.3 Finland

7.3.1 Administrativa sanktioner vid skatterättsliga överträdelser

Skatteförhöjning

I Finland baserar sig beskattningen till stor del på deklarationsskyldigheten. Fullgörs inte den lagstadgade deklarationsskyldigheten, kan den deklarationsskyldige påföras en administrativ sanktion – skatteförhöjning – i samband med att beskattningen verkställs. Skatteförhöjning kan beslutas t.ex. när den deklarationsskyldige underlåter att uppge skattepliktig inkomst i inkomstdeklarationen eller mervärdesskatt som ska betalas i periodsskattedeklarationen. Bestämmelser om grunderna för påförande av skatteförhöjning regleras i flera olika skattelagar.

Skatteförhöjning beslutas av Skatteförvaltningen enligt samma förfarande och inom samma tid som själva beskattningsbeslutet och ansökan om ändring av beslutet om skatteförhöjning sker i den ordning som gäller för beskattningsbeslutet. Skatteförhöjning i anslutning till fysisk persons inkomstbeskattning påförs därför som regel vid den tidpunkt då beskattningen avslutas. Beskattningen avslutas vid den tidpunkt som Skatteförvaltningen bestämmer, dock senast före utgången av oktober månad kalenderåret efter skatteåret. Yrkanden från den deklarationsskyldige om ändring i beskattningen avgörs av Skatterättelsenämnden, vars beslut kan överklagas till förvaltningsdomstol.

Skatteförhöjning vid inkomstbeskattningen

Bestämmelser om skatteförhöjning vid inkomstbeskattningen finns i 32 § lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Av bestämmelsen framgår att skatteförhöjningen är graderad i olika steg utifrån hur klandervärd gärningen är.

I 1 mom. föreskrivs det om skatteförhöjning i en situation där den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet av

lindrig vårdslöshet eller deklarationen har lämnats in efter den föreskrivna tidpunkten. Skatteförhöjningen är då högst 150 euro.

Om den deklarationsskyldige har lämnat in en inkomstdeklaration med väsentliga brister eller fel eller lämnat in uppgifterna först efter en bevisligen sänd uppmaning, kan den deklarationsskyldige i enlighet med 2 mom. påföras en skatteförhöjning på högst 800 euro.

Om den deklarationsskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in en väsentligt oriktig deklaration eller inte alls lämnat in någon deklaration, påförs som skatteförhöjning för den inkomst som lagts till i enlighet med 3 mom. högst 30 procent av den tillagda inkomsten. Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisningar innehåller mera exakta anvisningar om skatteförhöjningens belopp i olika situationer.

Skatteförhöjning vid mervärdesbeskattningen

När det gäller mervärdesskatten finns bestämmelser om skatteförhöjning i 182 § i mervärdesskattelagen (1501/1993). Av bestämmelserna framgår att skatteförhöjningen är graderad utifrån hur klandervärd gärningen är. Om deklarationen innehåller en mindre bristfällighet och den deklarationsskyldige inte har följt en uppmaning att avhjälpa bristen, kan skatten höjas med högst 10 procent. Har den deklarationsskyldige försummat att lämna in deklaration i tid eller lämnat in den väsentligt för sent kan skatten höjas med högst 20 procent. Detsamma gäller om den deklarationsskyldige har lämnat in en väsentligen ofullständig deklaration. Beror försummelsen av deklarationsskyldigheten eller ett väsentligt fel i deklarationen på grov vårdslöshet kan skatten höjas till högst det dubbla beloppet. Har en försummelse skett eller en oriktig deklaration getts in i skatteundrandragande syfte, ska skatten höjas med minst 50 procent och högst till det tredubbla beloppet.

Andra bestämmelser om skatteförhöjning

Bestämmelser om skatteförhöjning finns också i andra författningar, t.ex. i 44 § lagen om förskottsuppbörd (1118/1996), 36 § lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) och 36 § lagen om överlåtelseskatt (931/1996). Bestämmelser om skatteförhöjning i

fråga om bils katt och fordonss katt finns i 59 och 59 a §§ bils kattelagen och 45 § fordonss kattelagen (1281/2003).

Tullhöjning

Bestämmelser om tullhöjning i anslutning till förtullning finns i 31–33 §§ tullagen (1466/1994). Sanktionerna beslutas av Tullverket, som även sköter verkställandet och tillsynen över punktbeskattningen. Bestämmelser om den skatteförhöjning som i huvudsak ska tillämpas inom punktbeskattningen finns i 43–45 §§ punktbeskattningen (182/2010).

7.3.2 Straffrättsliga sanktioner vid skatterättsliga överträdelser

Skattebedrägeri m.m.

Försummelser avseende deklARATIONSSKYLDIGHET och lämnandet av oriktiga uppgifter kan också bedömas som straffrättsliga gärningar enligt finsk rätt. Enligt 29 kap. i strafflagen (39A/1889) kan straff för skattebedrägeri dömas ut bl.a. i fall där någon i en anmälan som lämnas för beskattningen har lämnat oriktiga uppgifter eller hemlighållit en sådan omständighet som påverkar bestämmandet av skatt. Straff för skattebedrägeri kan dömas ut endast när deklARATIONSSKYLDIGHETEN har försummats uppsåtligen. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst två år. Är brottet allvarigare kan subjektet dömas för grovt skattebedrägeri till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år. Är brottet lindrigare kan subjektet dömas för lindrigt skattebedrägeri till böter. Vid lindrigt skattebedrägeri får enligt 29 kap. 3 § 2 mom. strafflagen eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. Bestämmelser om skatteförseelse finns i 29 kap. 4 § strafflagen.

7.3.3 Ett finskt förslag om samordning av skatteförhöjningar och straffrättsliga påföljder

Den finska regeringen har i en proposition lagt fram förslag om hur skatte- och tullagstiftningen bör ändras för att vara förenlig med förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Förslaget behandlas för närvarande (juli 2013) av den finska riksdagen, RP 191/2012 rd. Se särskilt avsnitt 1.4 i propositionen angående praxis avseende förbudet mot dubbla förfaranden i Finland.

Syftet med den föreslagna lagen

I propositionen föreslås att det stiftas en lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut. Lagens syfte är att samordna skatteförhöjning och tullhöjning som påförs som en administrativ påföljd och straff som påförs som straffrättslig påföljd, så att en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en sammanlutning inte undersöks och straffas på nytt för samma gärning för vilken denna redan blivit slutligt frikänd eller dömd. Genom regleringen genomförs förbudet mot dubbla förfaranden enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Lagens syfte är också att göra det möjligt att behandla brottmål på behörigt sätt och att påföra sådana påföljder för brott som står i rätt proportion till gärningen.

Enligt förslaget ska skatteförhöjning och tullhöjning även i fortsättningen påföras i samband med att beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattas. Förslaget ändrar således inte på fattandet av beskattnings- och förtullningsbeslut eller påförandet av administrativa sanktioner i anslutning till den skatt- eller betalningskyldiges försummelse, dvs. skatteförhöjning eller tullhöjning, när ärendet inte är förknippat med misstanke om något brott som borde anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning.

För den behöriga myndigheten föreslås dock möjlighet att avstå från att påföra skatteförhöjning eller tullhöjning när beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattas. Avsikten är att skatteförhöjning eller tullhöjning inte ska påföras, om skatteförhöjningen eller tullhöjningen eventuellt hänför sig till en gärning som den behöriga

myndigheten ska anmäla till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning.

Skatteförhöjning eller tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut

Den föreslagna lagen ska tillämpas på skatteförhöjning eller tullhöjning som påförs fysiska personer, dödsbon och sammanslutningar. Det som nedan sägs om skatteförhöjning ska enligt förslaget tillämpas också på förtullningsbeslut och tullhöjning samt på beslut som fattas och skatteförhöjningar som påförs av Trafiksäkerhetsverket.

Enligt förslaget måste skatteförhöjning som påförs genom ett särskilt beslut göras inom viss föreskriven tid för att den skatt- och betalningsskyldige ska få vetskap om påföljderna av gärningen inom en rimlig och förutsägbar tid. I propositionen föreslås att förhöjning som påförs genom ett särskilt beslut i regel ska påföras senast före utgången av kalenderåret efter det att beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattades. Tidsfristen på ett år anses vara nödvändig för att myndigheterna ska kunna utreda om det är fråga om ett sådant ärende där den behöriga myndigheten ska göra anmälan till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning. Själva beskattningsbeslutet genom vilket skatten påförs fattas dock som ett delbeslut på normalt sätt inom den tid som anges i lagen.

Om myndigheten stannar för att anse att det inte är fråga om något brott som borde anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten, ska skatteförhöjning påföras genom ett särskilt beslut som en administrativ påföljd inom ett år. Efter det att skatteförhöjningen påförts ska den behöriga myndigheten inte längre kunna göra polisanmälan i samma ärende, om inte myndigheten har fått bevis om nya eller nyuppdagade fakta.

Om myndigheten anser att ärendet är förknippat med en sådan gärning som ska anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning, ska ingen skatteförhöjning påföras utan ärendet överförs för att prövas vid förundersökning och i en straffprocess. Själva beskattningsbeslutet genom vilket skatten påförs fattas dock som ett delbeslut på vanligt sätt inom den tid som anges i lagen.

Skatteförhöjning som påförs genom ett särskilt beslut kan efter att polisanmälan gjorts komma i fråga endast i en situation där

förundersökningsmyndigheten avslutar förundersökningen eller låter bli att utföra den eller åklagaren har fattat beslut om åtals-eftergift eller har återkallat åtalet. Beslutet om skatteförhöjning bör fattas senast före utgången av följande kalenderår efter det att beskattningsbeslutet fattades eller utan hinder av nämnda tidsfrist inom 90 dagar efter det att myndigheten får del av förundersökningsmyndighetens eller åklagarens frikännande beslut.

Syftet med regleringen är att säkerställa att skatteförhöjning påförs i de situationer där ärendet inte avgörs i domstol. Det är möjligt att påföra skatteförhöjning, eftersom ärendet inte i förundersökningen anses vinna laga kraft eller bli slutligt på så sätt att ärendet inte längre skulle kunna behandlas i en administrativ process på grund av Europakonventionen. I situationer som dessa ska den administrativa påföljden fastställas i enlighet med likställighetsprincipen så att Skatteförvaltningen, Tullverket eller Trafiksäkerhetsverket undersöker och bedömer förutsättningarna för att påföra skatteförhöjning enligt bestämmelser som ska tillämpas lika på alla skatt- eller betalningsskyldiga som omfattas av nämnda myndigheters behörighet, och därför är den föreslagna tidsfristen på 90 dagar nödvändig. Det saknar betydelse på vilken grund förundersökningen avslutas eller inte görs.

Av propositionen framgår att skatteförhöjning kan påföras genom särskilt beslut också i det fallet att förundersökningen eller åtalsprövningen inte leder till ytterligare åtgärder därför att förundersökningsmyndigheten eller åklagaren, i enlighet med en möjlighet som föreslås i propositionen, prövar att en sanktion som påförs i en administrativ process är en tillräcklig påföljd.

Ny prövning och sökande av ändring

I propositionen föreslås bestämmelser i strafflagen som innebär att åtal inte kan väckas och dom inte meddelas i ett brottsärende som avses i strafflagen 29 kap. 1–4 §§ (skattebedrägeri, grovt skattebedrägeri, lindrigt skattebedrägeri och skatteförseelse), 46 kap. 4, 5 och 7–9 §§ (smuggling, lindrig smuggling och tullredovisningsbrott, grovt tullredovisningsbrott och lindrigt tullredovisningsbrott) eller 50 a kap. 1–3 §§ (alkoholbrott, grovt alkoholbrott och lindrigt alkoholbrott), om samma person redan har påförts skatteförhöjning eller tullhöjning som blivit slutlig i samma ärende. Åtal anses dock kunna väckas och dom meddelas, om det efter förhöjningen

har påförts framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta. Regleringen bedöms uppfylla kraven i principen *ne bis in idem* i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

I propositionen berörs också situationer där en skatt- eller betalningsskyldig blir skönsbeskattad i avsaknad av deklARATION. I dessa fall kan det korrekta skattebeloppet komma fram efter skönsbeskattningsbeslutet, t.ex. vid en skattegranskning där man får uppgifter om verksamhetens faktiska art och omfattning och andra omständigheter som inverkar på beskattningen. Enligt propositionen ska ett ärende som gäller påföljder för försummelse av deklARATIONsskyldigheten kunna behandlas på nytt utan hinder av att en skatteförhöjning som påförts tidigare för samma skatteår eller skatteperiod har vunnit laga kraft. Det är då enligt propositionen fråga om en situation som avses i artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, där ett mål kan tas upp på nytt om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter. Försummelsen av deklARATIONsskyldigheten kan i detta fall behandlas som ett brottmål.

Enligt propositionen söks ändring i skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut inom samma tid och enligt samma förfarande som ändring kan sökas i det beskattningsbeslut som försummelsen eller gärningen hänför sig till. Ändring kan alltid sökas inom 60 dagar från den dag då den som har rätt att söka ändring har fått del av beslutet. På detta sätt söks ändring inom det administrativa förfarandet och i sista hand behandlas besvärerna av förvaltningsdomstolen eller högsta förvaltningsdomstolen.

Skyldighet att lämna uppgifter till den behöriga myndigheten

I propositionen föreslås regler om skyldighet för förundersökningsmyndigheten, åklagaren och domstolen att lämna uppgifter till Skatteförvaltningen, Tullverket och Trafiksäkerhetsverket för påförande av skatteförhöjning genom ett särskilt beslut. Det som här sägs om skatteförhöjning avser i tillämpliga delar även tullhöjning.

Förundersökningsmyndigheten ska delge den behöriga myndigheten ett brottmål som kommit för förundersökning och tillstålla denna de handlingar som erhållits och upprättats för förundersökningen, om ett brottmål som avses i 29 kap. 1–4 §§ (skattebedrägeri, grovt skattebedrägeri, lindrigt skattebedrägeri och skatteförseelse),

46 kap. 4, 5 och 7–9 §§ (smuggling, lindrig smuggling och tullredovisningsbrott, grovt tullredovisningsbrott och lindrigt tullredovisningsbrott) eller 50 a kap. 1–3 §§ (alkoholbrott, grovt alkoholbrott och lindrigt alkoholbrott) strafflagen har kommit till förundersökningsmyndigheten för undersökning av någon annan orsak än en polisanmälan från den behöriga myndigheten.

Förundersökningsmyndigheten ska för behandlingen av ett ärende som gäller skatteförhöjning delge den behöriga myndigheten beslutet om att förundersökningen avslutas eller beslutet om att förundersökning inte görs i ovan nämnda brottmål. Det är nödvändigt att lämna uppgifterna för att säkerställa att den behöriga myndigheten är medveten om att förundersökning inleds. Förfarandet säkerställer att personen i fråga inte undersöks och straffas för samma sak i strid med förbudet mot dubbla förfaranden. När beslutet om att förundersökningen avslutas eller beslutet om att förundersökning inte görs har delgivits den behöriga myndigheten, kan denna vidta åtgärder för att påföra skatteförhöjning i en situation där ärendet inte går vidare till domstolen i en straffprocess.

Uppgifter om att förundersökning inleds ska lämnas omedelbart utan att förundersökningen ändå äventyras, och övriga uppgifter ska lämnas omedelbart efter det att beslutet fattades eller straffet utfärdades. Uppgifterna ska lämnas till den behöriga myndigheten utan hinder av sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållandet av uppgifter.

På motsvarande sätt ska åklagaren delge den behöriga myndigheten sitt beslut om åtalseftergift eller straff som bestämts vid strafforderförfarande i ett brottmål som avses i 29 kap. 1–4 §, 46 kap. 4, 5 och 7–9 § eller 50 a kap. 1–3 § strafflagen. Samma skyldighet att lämna uppgifter gäller även domstolarna i fråga om innehållet i en dom.

Den behöriga myndighetens skyldighet att göra en polisanmälan

I propositionen föreslås att det i strafflagen tas in bestämmelser om när den behöriga myndigheten kan avstå från att göra polisanmälan i fråga om brott som avses i 29 kap. 1–4 §§, 46 kap. 4, 5 och 7–9 §§ eller 50 a kap. 1–3 §§ strafflagen. Enligt förslaget kan eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. Syftet med förslaget är att en straff-

process inte ska inledas i de fall där den administrativa påföljden vid en helhetsbedömning anses vara en tillräcklig påföljd. Grovt skattebedrägeri, liksom övriga grova former av ovan nämnda brott ska dock alltid anmälas till åklagaren.

7.4 Danmark

I Danmark finns inte regler om administrativa sanktioner för skatterättsliga överträdelse. I Danmark sanktioneras skatterättsliga överträdelse med böter och i särskilt grova fall med fängelse.

7.4.1 Skattebrotten

De typiska skattebrotten är när en skattskyldig lämnar oriktiga uppgifter till eller underlåter att svara på förfrågan från ToldSkat (skattemyndigheten). Den oriktiga uppgiften ska lämnas som ett led i beskattningsförfarandet. En överträdelse är straffbar endast om den begåtts uppsåtligt eller med grov oaktsamhet. Brottet anses fullbordat när den oriktiga uppgiften kommer in till skattemyndigheten. Både den skattskyldige själv och andra som lämnat upplysningar beträffande ett visst skattesubjekt kan straffas. Bestämmelsen om straffansvar för oriktiga uppgifter finns i 13 § skattekontrollloven.

En handling som begås med grov oaktsamhet straffas med böter. Den skattskyldige kan välja att medverka i utredningen med den följd att processen kan stanna inom skattemyndigheten och hållas utanför offentlig insyn. Väljer den enskilde att inte medverka i utredningen skickas utredningen oftast vidare till polisen för ytterligare åtgärd och då gäller inte skattemyndighetens sekretess längre.

Det grova uppsåtsbrottet straffas med fängelse och böter, jfr 289 § straffeloven.

7.4.2 Bødeforelæg

Normalt hanteras straffbelagda gärningar av polisen och avslutas i domstol. Under förutsättning att överträdelsen av skatte- eller avgiftslagen inte är så grov att fängelsestraff finns i straffskalan kan skattemyndigheten hantera överträdelsen som en bødesag.

Efter avslutad handläggning och under förutsättning att omständigheterna i ärendet är klarlagda och det klart framgår att det är fråga om ett oaktsamhetsbrott eller ett uppsåtsbrott kan skattemyndigheten utfärda ett bödeforelæg som ska skrivas under av den skattskyldige. Skrivs föreläggandet inte under går saken vidare till polisen, jfr 832 § retsplejeloven.

Grovt oaktsamma överträdelser straffas med böter motsvarande hälften av det undandragna beloppet upp till 60 000 DKK och en gång det undandragna beloppet som överstiger 60 000 DKK. Uppsåttliga överträdelser straffas med en gång det undandragna beloppet upp till 60 000 DKK och två gånger det undandragna beloppet som överstiger 60 000 DKK.

Bötesbeloppet kan sättas ned vid förmildrande omständigheter.

7.4.3 Fängelse

Om överträdelsen av skatte- och avgiftslagarna sker uppsåttligt och det undandragna beloppet överstiger 250 000 DKK kan den enskilde dömas till fängelse upp till ett år och sex månader och till ett bötesbelopp motsvarande en gång det undandragna beloppet. I särskilt grova fall kan upp till åtta års fängelse utdömas.

8 Alternativa lösningar

8.1 Olika alternativ

Enligt direktiven bör systemen med skattetillägg och skattebrott samt tulltillägg och tullrättsliga brott ses över i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda och åstadkomma en bättre samordning av sanktionsformerna. Av direktiven följer vidare att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet och kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket ska bibehållas.

Vad som sägs i detta kapitel om skattetillägg och skattebrott har i allt väsentligt betydelse även för tulltillägg och tullrättsliga brott.

Dagens system innebär att den som t.ex. har lämnat en oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration kan påföras två olika sanktioner, en administrativ och en straffrättslig. Sanktionerna påförs i olika förfaranden. Skattetillägget tas ut av Skatteverket och en överprövning sker i allmän förvaltningsdomstol. Straff för brott prövas och döms ut av allmän domstol efter yrkande av åklagaren. I grunden är de två förfarandena skilda från varandra även om vissa samordningsregler finns. Detta innebär normalt att den enskilde måste argumentera i fråga om den oriktiga uppgiften i två skilda processer.

Den nuvarande ordningen har utsatts för kritik från olika håll. En svaghet i systemet är att processen inte är sammanhållen för den enskilde och att denne måste argumentera om i princip samma sak i olika förfaranden. Detta kan medföra praktiska olägenheter och torde även kunna leda till att kostnaderna för den enskilde att ta till vara sin rätt ökar. I systemet finns det regler som innebär att en redan beslutad sanktion ska beaktas vid utdömande av en annan sanktion för samma oriktiga uppgift. I och med att sanktionerna beslutas vid skilda tillfällen av olika myndigheter kan det sättas i fråga om en samlad bedömning av sanktionerna kan ske på ett tillfredsställande sätt. De två skilda förfarandena kan också inne-

bära att den samlade sanktionsprövningen, utifrån t.ex. en oriktig uppgift, tar lång tid.

Enligt direktiven ska vi undersöka olika alternativa lösningar som kan stärka rättssäkerheten ytterligare. Undersökningen bör till att börja med omfatta de alternativ som särskilt pekas ut i direktiven, dvs. dels ett system som innebär en plikt för det allmänna att vid en viss tidpunkt välja mellan att ta ut en administrativ sanktion eller att anmäla ett misstänkt brott, dels ett system där de administrativa och de straffrättsliga sanktionerna hanteras i en och samma domstol.

I ett system där det allmänna ska välja sanktion är utgångspunkten att bara en sanktion kan förekomma för ett visst händelseförlopp, antingen en administrativ eller en straffrättslig. En konsekvens av ett renodlat vägvalssystem är att en skattskyldig kan gå helt fri från båda sanktionerna om ett straffrättsligt åtal ogillas.

Tanken med ett system där de båda sanktionsformerna sammanförs i ett förfarande är att man då, som i dag, skulle kunna ta ut både en administrativ och en straffrättslig sanktion för ett visst händelseförlopp. Frågan skulle kunna prövas i en enda process och sanktionerna skulle kunna påföras i ett sammanhang.

En undersökning och analys av de två alternativen presenteras i det följande.

Utöver de två nämnda alternativen har vi även undersökt möjligheten att låta det nuvarande sanktionssystemet kvarstå men med den förändringen att förfarandena binds ihop av så tydliga tidsramar att processerna kan sägas utgöra ett förfarande. Vår slutsats är emellertid att en sådan reglering inte skulle vara lämplig, bl.a. eftersom utrymmet för parallella förfaranden enligt Europakonventionen är otydligt avgränsat. Denna slutsats får anses ha blivit bekräftad genom Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12. Någon vidare presentation av vår undersökning i denna del redovisas därför inte i det följande.

8.2 Det allmänna väljer väg – straffrättslig eller administrativ sanktion

8.2.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlar vi ett alternativ som går ut på att det allmänna, vid en viss tidpunkt i processen, när den enskilde t.ex. lämnat en oriktig uppgift tvingas att välja mellan att göra en anmälan om brott eller ta ut skatte- eller tulltillägg. Huvudprincipen i vägvalssystemet är att den enskilde endast ska påföras en sanktion för en och samma oriktiga uppgift, antingen skattetillägg/tulltillägg eller en straffrättslig sanktion.

8.2.2 Vägvalet i Nederländerna, Norge och Finland

I Norge arbetar skattemyndigheten efter interna anmälningsinstruktioner som utformats av Skattedirektoratet för att identifiera de brott som är av sådan karaktär att de ska anmälas till åklagaren för vidare utredning. Valet styrs i huvudsak av brottets karaktär och beloppsgränser. I de fall då åklagarmyndigheten finner att det inte finns grund för att väcka åtal av en eller annan anledning skickas ärendet tillbaka till skattemyndigheten för fortsatt handläggning. Enligt norsk uppfattning är detta oproblemiskt i förhållande till förbudet mot dubbla förfaranden i Europakonventionen, eftersom det är den ursprungliga utredningen som fortsätter. Det är dock av stor vikt att den enskilde underrättas om att ärendet inte är avslutat, utan att det sänds tillbaka till anmälaren för fortsatt utredning och att tilläggs-skatt eventuellt kan komma att påföras (se avsnitt 7.1.3).

I Nederländerna är det en brottskoordinator inom skattemyndigheterna som efter anmälan från skattehandläggaren anmäler misstänkt brott till ett urvalsmöte. Skattehandläggaren identifierar brottsmisstanken efter två givna kriterier, uppsåt och en beloppsgräns. Anser urvalsmötet att kriterierna för brottsanmälan är uppfyllda skickas ärendet vidare till en trepartskonsultation för en slutlig bedömning. Både urvalsmötet och trepartskonsultationen bedömer ärendet utifrån en prioriteringslista. Prioriteringslistan innehåller en rad omständigheter som är värda poäng och ärendet tilldelas poäng efter vilka omständigheter som är för handen. Det ärende som har flest poäng går vidare till åtal först. Även Nederländerna

accepterar att ärendet sänds tillbaka till skattemyndigheterna om urvalsmötet eller trepartskonsultationen finner att grund för att väcka åtal eller träffa en uppgörelse inte finns (se avsnitt 7.2.3).

I Finland ges, enligt det där föreliggande förslaget, den behöriga myndigheten möjlighet att avstå från att påföra skatteförhöjning när beskattningsbeslutet fattas. Avsikten är att skatteförhöjning inte ska påföras om skatteförhöjningen hänför sig till en gärning som den behöriga myndigheten avser att anmäla till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning. Skatteförhöjning genom ett särskilt beslut kan, efter det att polisanmälan har gjorts, komma i fråga endast i en situation där förundersökningsmyndigheten avslutar förundersökningen eller låter bli att utföra den eller åklagaren har fattat beslut om åtalseftergift eller har återkallat åtalet (se avsnitt 7.3.3).

8.2.3 Vem ska välja väg?

I ett system där det allmänna väljer väg, den administrativa eller den straffrättsliga, är frågan vilken myndighet som är bäst lämpad att fatta valbeslutet.

I dagsläget utreder och handlägger Skatteverket beskattningsfrågan. Skatteverket är skyldigt att anmäla misstänkta brott till åklagaren. För att identifiera misstänkta brott och för att kunna besluta om vilka ärenden som ska anmälas arbetar Skatteverket efter en riksrutin och en s.k. minneslista. Myndigheten ska vid prövningen av om anmälan ska göras inte bedöma några subjektiva rekvisit. Det framstår som ändamålsenligt om Skatteverket även fortsättningsvis skulle ansvara för brottsanmälningar. Skyldigheten att anmäla brott kan emellertid behöva förändras (se avsnitt 8.2.6).

8.2.4 När ska vägvalet ske?

För att stärka rättssäkerheten för den enskilde bör vägvalet ske så tidigt som möjligt i processen eftersom förutsebarheten för honom eller henne då ökar. Det allmänna måste dock ges en rimlig möjlighet att utreda ärendet för att kunna fatta ett riktigt och välgrundat beslut. Redan enligt nu gällande ordning ska anmälan ske när det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. I många fall tillämpas dock bestämmelsen på så sätt att anmälan sker först

efter att Skatteverket har fattat sitt beslut i beskattningsfrågan. Av Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 följer att ett beslut av Skatteverket om att ta ut skattetillägg spärrar mot att åklagaren därefter väcker åtal. En anmälan om skattebrott bör således inte kunna ske efter det att Skatteverket beslutat om skattetillägg.

Skatteverket har i valsituationen att välja mellan att sanktionera en oriktig uppgift administrativt eller att anmäla misstänkt brott till åklagaren. Skatteverket får i samband med beslutet att ta ut skattetillägg anses ha fattat ett beslut som förhindrar annan myndighet från att agera i samma ärende. Dessförinnan kan det inte anses ha förekommit någon handläggning som har lis pendens-verkningar, dvs. någon handläggning som formellt hindrar inledandet av ett nytt förfarande i samma ärende, med avseende på ett åtal för samma uppgiftslämnande.

Väljer Skatteverket däremot att anmäla ett misstänkt brott till åklagaren bör rätten att besluta om ärendets fortsatta hantering gå över till åklagaren. Åklagaren är i sin tur bunden av bestämmelser om förundersökningsplikt och åtalsplikt men det är åklagaren som efter en brottsanmälan är den beslutande myndigheten. Det är först när åklagaren beslutar om att t.ex. väcka åtal i en fråga som ett slutligt val får anses ha gjorts och ärendet går den straffrättsliga vägen. Åklagaren kan dock även fatta andra beslut, som medför att Skatteverket skulle kunna få tillbaka beslutanderätten i ärendet med den konsekvensen att ärendet i stället ska gå den administrativa vägen.

En fråga att ta ställning till är när den enskilde bör underrättas om ett valbeslut som fattats i vägvalssystemet. I Nederländerna informeras den enskilde inte alls om skattemyndighetens förehavanden. Först när valet är klart får den enskilde ett beslut om administrativ eller straffrättslig åtgärd.

Sammanfattningsvis kan sägas att det bör vara Skatteverket som förfogar över det inledande valet. För att Skatteverket ska ha någon reell valmöjlighet behöver anmälningsplikten i 17 § skattebrottslagen (1971:69) förändras (se vidare avsnitt 8.2.6). Anmälningsplikten kräver annars att i princip samtliga ärenden där brott misstänks anmäls. Beslutar Skatteverket om att anmäla en brottsmisstanke, förfogar åklagaren över ärendet. Åklagarens hantering av ärendet styrs av bestämmelser om förundersökningsplikt och åtalsplikt.

8.2.5 Återgång till anmälände myndighet

Utgångspunkten är att det allmänna i vägvalssystemet är bundet av sitt vägval. Det finns dock anledning att ta ställning till hur de situationer bör hanteras då ärendet avslutas hos åklagaren utan att ärendet slutligt har prövats i sak. I dessa ärenden finns det ofta förutsättningar för att ta ut en administrativ sanktion eftersom en oriktig uppgift kan ha lämnats. Det stora flertalet brottsmisstankar avslutas genom beslut om att inte inleda förundersökning, lägga ned förundersökningen eller med ett beslut om förundersökningsbegränsning (se bilaga 4, tabell 2–6). Finns det i bl.a. dessa situationer anledning att ”backa tillbaka” ärendet för fortsatt utredning hos den ursprungliga myndigheten?

I betänkandet Sanktionsavgifter på trygghetsområdet (SOU 2011:3) anges att en återrapportering från polis och åklagare till bl.a. den anmälände förvaltningsmyndigheten för ställningstagande till frågan om sanktionsavgift, skulle kunna utsätta den enskilde för två separata förfaranden och orsaka svåröverblickbara konsekvenser om förundersökningen läggs ned.¹ I remissvaren var bl.a. Skatteverket kritiskt till att ett ärende inte skulle tillåtas ”backa tillbaka”.

I dagsläget gör Skatteverket sällan en brottsanmälan utan att redan ha övervägt eller tagit ut skattetillägg i samma ärende. Att i ett vägvalssystem låta de ärenden som t.ex. en åklagare skriver av vara helt utan sanktion framstår som stötande. En brottsmisstänkt person som lämnat oriktig uppgift i deklARATIONEN skulle då hamna i ett bättre läge jämfört med den person som lämnat samma eller liknande oriktiga uppgift men där skattetillägg tagits ut och brottsanmälan inte gjorts. Avgöranden som inte innefattar ett slutligt friande eller fällande av den misstänkte inbegrips inte i förbudet mot dubbla förfaranden i Europakonventionen. De beslutssituationer som bör bedömas närmare med beaktande av förbudet mot dubbla förfaranden är då åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning eller att lägga ned åtalet eller förundersökningen. Åklagaren kan också besluta om åtalsunderlåtelse eller förundersökningsbegränsning eller att utfärda ett strafföreläggande.

Har åklagaren inte inlett någon förundersökning eller lagt ned förundersökningen är det lämpligt att ärendet kan bli föremål för ytterligare utredning hos Skatteverket och ett eventuellt beslut om skattetillägg. Fattar Skatteverket beslut avseende skattetillägg i

¹ SOU 2011:3 s. 140 ff.

ärendet får åklagaren inte i ett senare skede besluta om att t.ex. öppna upp förundersökningen igen.

8.2.6 Anmälningsskyldigheten

Skatteverket har i dag en skyldighet att anmäla misstänkta brott enligt 17 § skattebrottslagen. Anmälningsskyldigheten innebär att i princip endast brott som rör ett mindre belopp inte anmäls. Av statistiken (se bilaga 4, tabell 2–6) kan utläsas att det stora flertalet anmälda brottsmisstankar avslutas utan att åklagaren åtar eller slutligt prövar skuldfrågan. I nästan alla fall som Skatteverket i dag anmäler till åklagarna för brottsmisstanke har skattetillägg tagits ut eller kommer att tas ut.

I ett vägvalssystem där anmälningsskyldigheten behålls oförändrad för Skatteverket skulle utfallet bli detsamma. Flertalet anmälningar skulle komma tillbaka ganska snart till Skatteverket och ytterligare en stor del skulle komma tillbaka något senare efter grundligare utredning av åklagarna. Det kan därför ifrågasättas om inte anmälningsskyldigheten måste förändras i ett vägvalssystem.

I Norge och Nederländerna, som tillämpar ett vägvalssystem, synes anmälningsskyldigheten vara utformad så att endast brott av allvarigare karaktär anmäls medan lindrigare brott som bedömts tillräckligt sanktionerade med en administrativ sanktion inte anmäls. I Nederländerna anmäls ett misstänkt brott under förutsättning att två kriterier är uppfyllda; det ska föreligga uppsåt och den undandragna skatten måste uppgå till minst 5 500 euro för privatperson och 11 500 euro för företag. I Norge ska ett misstänkt brott anmälas om det föreligger skälig misstanke, det undandragna skattebeloppet uppgår till ett betydande belopp och med beaktande av brottets karaktär.

Med hänsyn till hur anmälningsskyldigheten ser ut i Nederländerna och Norge finns det också anledning att jämföra sanktionerna.

I Nederländerna används i de allra flesta fallen den administrativa sanktionen skattetillägg. Skattetillägg finns i två olika nivåer, en lägre som avser lindriga överträdelser och en högre som är en mycket kännbar ekonomisk sanktion. Åtal och brottmålsprocess används i de allra grövsta fallen. Norge har ett liknande sanktionssystem som använder sig av tillegsskatt i de flesta fallen av skatteöverträdelser, skjerpet tillegsskatt tillsammans med tillegsskatt i de mindre grova brotten och åtal i de riktigt grova fallen.

För att ett vägvalssystem, liknande det i Norge eller Nederländerna, ska kunna införas i Sverige bör anmälningsplikten förändras och som en följd av detta bör sannolikt även de skatterättsliga brotten ses över.

En ordning där någon annan än Skatteverket skulle ansvara för brottsanmälningar framstår som mindre lyckad. Om anmälningskyldigheten skulle komma att utformas på ett sådant sätt att Skatteverket ska göra en mer kvalificerad bedömning av straffrättslig karaktär än vad som är fallet i dag, torde det emellertid uppkomma ett behov av att på olika sätt förstärka kompetensen hos Skatteverket för att säkerställa att handläggningen blir likformig och rättssäker. I denna del kan tänkas olika lösningar. Skatteverket kan t.ex. vid sin prövning få biträde av åklagare eller genom rekryteringar bygga upp en egen kompetens inom myndigheten.

8.2.7 Kommunikation och sekretess

Ett rättssäkert vägvalssystem kräver ett nära samarbete mellan åklagaren och Skatteverket vid vägvalet för att säkerställa att dubbla förfaranden inte uppkommer. Även om Skatteverket står för det stora flertalet av anmälningar till åklagaren går det inte att bortse från att brottsanmälningar kan komma från annat håll. I fall där anmälan kommer från annan än Skatteverket bör åklagaren kommunicera med Skatteverket innan utredning påbörjas för att försäkra sig om att någon administrativ sanktionsprocess inte har inletts som skulle förhindra ett påbörjande av en brottsutredning. I dag föreligger det sekretess mellan myndigheterna så länge en brottsanmälan inte är gjord i ett ärende. Detta skulle i viss mån kunna hindra en utökad kommunikation.

8.2.8 Skattetillägg som tilläggssanktion

I ett finskt lagstiftningsarbete har det diskuterats en modell där man har kvar den administrativa sanktionen skattetillägg i kombination med en fällande brottmålsdom.² Modellen fanns dock inte

² Promemoria, Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om skatteförhöjning eller tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut samt till lagstiftning som har samband med den, 4.7.2012 version s. 19.

kvar när det slutliga förslaget till lagstiftning lades fram i finska regeringens proposition RP 191/2012 rd.

Enligt den skisserade modellen skulle skattetilläggsfrågan vilande-förklaras hos Skatteverket under tiden då allmän domstol prövade den straffrättsliga frågan. Efter en fällande dom skulle Skatteverket få en kortare tid, 60 dagar, på sig att besluta om att påföra skattetillägg, baserat på skuldbedömningen i brottmålet.

Systemet med att ”hänga på” skattetillägget innebär att den enskilde får både en straffrättslig och en administrativ sanktion för en viss gärning. Fortfarande skulle den enskilde gå helt fri om den allmänna domstolen friar honom eller henne från brottsmisstankarna. I den finska diskussionen grundade sig möjligheten att hänga på skattetillägget vid en fällande dom på Europadomstolens beslut i målet Nilsson mot Sverige.³ Av rättsfallet följer bl.a. att en situation med dubbla förfaranden inte uppkommer om en administrativ sanktion helt grundar sig på skuldprövningen i en fällande straffrättsdom, förutsatt att det sker nära i tiden och är en förväntad och känd sanktion för den enskilde.

Det kan också diskuteras om det är möjligt att vända på situationen och ta ut skattetillägg vid en friande dom från allmän domstol. Den omvända situationen skulle kunna innebära att allmän domstol i domen uttalar sig om den skattetilläggsgrundande omständigheten och konstaterar i domslutet att omständigheten föreligger. Baserat på att det föreligger en skattetilläggsgrundande omständighet enligt en dom från allmän domstol som fått laga kraft skulle sedan Skatteverket ta ut skattetillägg med beaktande av gällande bestämmelser. Skatteverket skulle alltså inte göra någon ny prövning av skuldfrågan. Det är enbart fråga om en sanktion som hängs på med beaktande av de regler som gäller för sanktionen. Den enskilde skulle kunna ges möjlighet att klaga på beslutet om skattetillägg till allmän förvaltningsdomstol.

En fördel med ”tilläggsanktionen” är att det allmänna kan säkerställa att en oriktig uppgift, eller en annan skattetilläggsgrundande omständighet, inte blir helt osanktionerad. Man skulle då undvika den stötande situation som kan uppkomma om två liknande uppgifter sanktioneras olika, den ena inte alls och den andra med skattetillägg. Att allmän domstol, genom att konstatera i domslutet t.ex. att oriktig uppgift har lämnats, skulle binda Skatteverket och

³ Europadomstolens beslut (2005-12-13) i målet *Nilsson mot Sverige*.

eventuellt senare även förvaltningsdomstolarna vid sitt avgörande är inte en helt främmande ordning. En jämförelse kan här göras med mål om återkallelse av körkort.

En stor svaghet från rättssäkerhetssynpunkt i ett vägvalssystem med tilläggsanktion är att detta riskerar att framstå som svåröverskådligt och förvirrande för den enskilde. Överklagas både tingsrättens dom och Skatteverkets efterföljande beslut kan systemet leda till två domstolsprocesser, vilket kan uppfattas som mycket påfrestande för den enskilde. Missförstånd kan sannolikt också uppstå om vad som omfattas av det efterföljande förfarandet. Det kan därför förväntas bli vanligt att en enskild i förfarandet om tilläggsanktion argumenterar i frågan om han eller hon gjort sig skyldig till felaktigheten eller passiviteten i fråga, trots att denna fråga inte omfattas av ärendet hos Skatteverket. Ett annat problem som uppstår är att två domstolar kommer att skapa praxis vad avser begreppet oriktig uppgift.

8.3 Ett förfarande i en domstol

8.3.1 Allmänt

Här presenteras ett alternativ där bedömningen av skattesanktionerna samlas i en domstol. Ett system där de straffrättsliga och administrativa sanktionerna bedöms i en och samma domstol kan grovt sett byggas upp enligt två modeller. Antingen tar allmän domstol över mål om skattetillägg från förvaltningsdomstolarna, eller så övertar förvaltningsdomstolarna skattebrottmål från allmän domstol. Inrättandet av en helt ny domstol får antas vara förenat med betydande kostnader och torde därför inte vara något alternativ som utredningen behöver överväga närmare.

Svårigheterna vid utformningen av ett förfarande i en domstol ligger därför bl.a. i att närmare avgränsa vilka måltyper som lämpligen bör överföras till den handläggande domstolen och i att sammanföra de olika processordningarna. Ett förfarande i en domstol innebär att två vitt skilda processordningar kan komma att tillämpas i ett och samma mål. En grundläggande förutsättning inom skatterätten är att skatteprocessen i domstol styrs av skatteförfarandelagen och förvaltningsprocesslagen. Att brottmålet styrs av rättegångsbalken är en lika grundläggande förutsättning inom straffrätten. De skillnader som finns mellan processerna måste

hanteras för att ett samlat förfarande i en domstol ska kunna utgöra ett regleringsalternativ.

Förfarandet i en domstol kan också förväntas kräva förändringar av den handläggning av skattetilläggs- och skattebrottsärendena som föregår domstolsförfarandet. Här kan det finnas skäl att överväga om utredningen av de två sanktionsformerna måste ändras och vem eller vilka som ska besluta om sanktionen och föra det allmännas talan i en samlad process. Ett samordnat skattetilläggs- och skattebrottsförfarande i en domstol torde som utgångspunkt förutsetta att ärendena anhängiggörs samtidigt eller i vart fall koordinerat i domstolen. Detta kräver i sin tur att den eller de som för det allmännas talan i processen i viss mån kan utreda och förbereda frågorna i ett sammanhang. Systemet måste sannolikt utformas så att sanktionsfrågorna i någon mån utreds tillsammans eller i vart fall koordineras inför domstolsbehandlingen.

Troligen måste det allmänna även i ett system med ett förfarande i en domstol i någon utredningsfas välja om enbart en sanktion ska påföras eller om man vill påföra två sanktioner, vars handläggning då måste samordnas. Utreds och beslutas sanktionerna fortsatt enligt nuvarande ordning kommer handläggningen i en domstol gå ut på att pröva åklagarens yrkanden (åtalet) och att överpröva Skatteverkets beslut om skattetillägg. I ett sådant system torde det bli mycket svårt att uppnå en samordnad domstolsprövning av sanktionerna. Även om Skatteverket strävar efter att samordna sitt beslutsfattande med åtalet, kommer det inte vara möjligt att förutse när skattetilläggsålet kommer att anhängiggöras vid domstolen som en följd av den enskildes överklagande.

8.3.2 Att flytta mål om skattetillägg till allmän domstol

Samlas sanktionsförfarandena i allmän domstol kommer skattetilläggsfrågan på något sätt att behöva bli en del av rättegången i brottmålet. Allmän domstol har redan i dag vana vid att handlägga skatterättsliga frågor i brottmålen (ofta med ledning av Skatteverkets beskattningsbeslut eller förvaltningsdomstolens dom i beskattningsmålet) och domstolen kan sannolikt behandla även skattetilläggsfrågan på liknande sätt utan alltför stora problem.

Frågan är dock om alla eller enbart vissa skattetilläggsärenden bör överföras. Vidare måste man ta ställning till om det är till-

räckligt att skattetilläggs mål överförs eller om även målen i själva beskattningsfrågan behöver flyttas över till allmän domstol.

En modell för överföring av mål i begränsad omfattning är att bara flytta över skattetilläggsärenden där gärningen också omfattas av ett av åklagaren väckt åtal. Åklagaren skulle sedan i brottmålet framställa yrkande om att den tilltalade jämte påföljden i brottmålet ska påföras sanktionen skattetillägg. Här blir det alltså domstolen och inte Skatteverket som beslutar om skattetillägg. En sådan ordning skulle innebära att skattetilläggs mål avgörs i två domstolslag och att praxis i skattetilläggsfrågor kommer att utvecklas i såväl Högsta domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen.

Om i stället samtliga skattetilläggsärenden överförs till allmän domstol skiljs handläggningen av dessa i domstol helt från handläggningen av beskattningsfrågan. Praxis i skattetilläggsfrågor skulle då enbart utvecklas av Högsta domstolen. För att uppnå samordning mellan Skatteverkets utredningar om skattetillägg och åklagarens åtal för brott avseende samma gärning skulle sannolikt krävas att åklagaren, enligt vad som beskrivits ovan, får framställa yrkande till domstolen om att skattetillägg ska tas ut. I skattetilläggsärenden som saknar koppling till något brottmål skulle dock Skatteverket kunna fatta beslutet. Detta skulle i så fall överklagas till allmän domstol. Skatteverket skulle kunna vara den enskildes motpart i domstolen. En överföring av samtliga skattetilläggs mål skulle innebära en betydande ökning av arbetsbelastningen hos åklagarna och de allmänna domstolarna.

Om inte bara skattetilläggs målen utan även skattemålen överförs till allmän domstol skulle beskattningsfrågor och därtill hörande administrativa och straffrättsliga sanktioner kunna bedömas i en domstol. Detta kunde vara en fördel ur rättssäkerhetsperspektiv. Lösningen kan dock anses vara mindre lämplig med hänsyn till att kunskapen om skatterättsliga frågor sedan lång tid är samlad i förvaltningsdomstolarna.

8.3.3 Att flytta skattebrottmål till förvaltningsdomstol

Bedömningen av skatterättsliga frågor är av grundläggande betydelse vid avgörandet av mål om skatterättsliga sanktioner. Att samla mål om skatterättsliga sanktioner i förvaltningsdomstol skulle ur det perspektivet vara till fördel för rättssäkerheten, eftersom man där har stor vana vid att hantera skatterättsliga problem. Liksom i alter-

nativet att det samlade förfarandet läggs i allmän domstol, torde ett samordnat förfarande om skattetillägg och skattebrott förutsätta att sanktionsärendena utretts i ett sammanhang eller på annat sätt koordinerats, i vart fall i slutet av utredningsfasen, och initierats samtidigt vid domstolen. Det blir alltså även här fråga om att det allmänna måste välja mellan att inleda antingen en process om att en sanktion ska påföras eller en process om två sanktioner. Även i förvaltningsdomstol kommer tvåsanktionsprocessen att bygga på att det är domstolen och inte Skatteverket som beslutar att skattetillägg ska tas ut när, förutom skattetillägget, även straffrättslig sanktion påföras.

Samlas sanktionsförfarandena i förvaltningsdomstol kommer den straffrättsliga frågan på något sätt att behöva bli en del av rättegången i skattetilläggsålet. Det skulle då kunna finnas förutsättningar att tillförsäkra den enskilde en samlad prövning av skattesanktionerna där *ne bis in idem*-principen inte kränks och där förutsebarheten och rättssäkerheten gynnas.

Vilka måltyper skulle behöva flyttas över från allmän domstol till förvaltningsdomstol för att ett sådant förfarande skulle fungera? Ett problem med att enbart föra över skattebrottmålen är att annan ekonomisk brottslighet, t.ex. bokföringsbrott, då fortsatt skulle komma att hanteras av allmän domstol. Dessa brott brukar ofta hanteras tillsammans med skattebrotten. Åklagaren skulle i så fall tvingas väcka åtal vid olika domstolar för brott som är knutna till ungefär samma händelser och som involverar samma krets av aktörer. Också ur den enskildes perspektiv skulle det vara en nackdel om åtal som i dag är samlade i en rättegång delas upp för att hanteras av skilda domstolar vid skilda tidpunkter. Risken för uppdelning av rättegångar som i dag sker i ett sammanhang kvarstår till viss del även om man tänker sig att flytta över prövningen av all ekonomisk brottslighet till förvaltningsdomstol.

En annan väsentlig nackdel med att flytta över brottmål till förvaltningsdomstol är att förvaltningsdomstolarna inte är vana vid att hantera brottmål.

8.3.4 Åklagaren för talan om skattetillägg i allmän domstol

Ett förfarande där både de administrativa och de straffrättsliga skattesanktionerna bedöms i allmän domstol skulle kunna bygga på att man låter åklagaren yrka att skattetillägg ska tas ut i de mål där

åtal väcks för skattebrott. Skattetilläggsärendet och brottmålet skulle då handläggas i en samlad process med tillämpning av såväl skatterättsliga som straffprocessuella regler. Domstolen skulle t.ex. kunna fria den tilltalade från brottet med hänsyn till att det straffrättsliga beviskravet inte uppfyllts avseende rekvisitet oriktig uppgift, men döma ut skattetillägg utifrån bedömningen att det skatterättsliga beviskravet uppfyllts i det avseendet.

I skattetilläggsärenden där en straffrättslig sanktion inte är aktuell skulle handläggningen ske som i dag genom beslut av Skatteverket som överklagas till förvaltningsdomstol. Systemets utformning innebär alltså att skattetilläggsärenden beslutas på olika sätt och handläggs inom olika domstolsslag beroende på om det finns en koppling till en brottmålsprocess eller inte. Vidare innebär det att praxis i skattetilläggsfrågor kommer att skapas i två instanser.

Uppdelningen i två processvägar medför också att ärendet om den grundläggande beskattningsfrågan skiljs från skattetilläggsärendet i fall där detta prövas i allmän domstol. I dagens system är bedömningen av oriktig uppgift i skattebrottmålen skild från beskattningsfrågan. I skattebrottslagen finns dock flera bestämmelser om samordning av skatteförfarandet och straffprocessen (15–17 §§). I 15 § finns bestämmelser om vilandeförklaring av brottmålet i avvaktan på ett avgörande i skattefrågan, i 16 § bestämmelser om förtursbehandling av skattefrågan när denna är av väsentlig betydelse för prövningen av ett brottmål och i 17 § bestämmelser om skyldighet för förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter att i vissa fall anmäla misstanke om skattebrott till åklagare. Reglerna innebär inte att allmän domstol alltid måste invänta ett lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen för att avgöra ett brottmål. De får dock anses ge klart uttryck för att vad som är att bedöma som en oriktig uppgift i princip är en skatterättslig fråga. I motiven uttalas också att det inte bör komma i fråga att den allmänna domstolen ger sig in i egna bedömningar av komplicerade skatterättsliga frågor när dessa samtidigt är anhängiga i förvaltningsdomstol. I sådana fall bör det enligt motiven krävas att skattefrågan har avgjorts slutligt, dvs. att avgörandet har vunnit laga kraft.⁴ Sannolikt skulle det förhållande som i dag råder mellan skattemål och brottmål kunna tillämpas också på förhållandet

⁴ NJA 2010 s. 168 punkt 26–27 och NJA II 1983 s. 512.

mellan skattemålet och skattetilläggsfrågan i ett system där skattetilläggsfrågan bedöms i allmän domstol.

Det samordnade sanktionsförfarandet i en domstol som här beskrivs förutsätter att skattetilläggsärendet och brottmålet initieras samtidigt hos domstolen. Eftersom ärenden om brott och skattetilläggsärenden utreds var för sig och inom olika myndigheter krävs det att Skatteverket och åklagaren i ett enskilt ärende om felaktigheter i beskattningen under utredningsfasen bestämmer sig för om detta ska drivas i en samlad process med sikte på utdömandet av två sanktioner eller i vanlig ordning som ett ärende om en sanktion – skattetillägg. Liksom vid system där det allmänna väljer mellan att påföra antingen en straffrättslig eller en administrativ sanktion, bör ställningstagandet om val av processväg här inte bli oåterkalleligt förrän det skett en prövning av den enskildes skuld i förhållande till gärningen. Väljer Skatteverket att anmäla och inleder åklagaren en process om två sanktioner, och läggs sedan förundersökningen ned, bör alltså möjligheten för Skatteverket att besluta om skattetillägg fortfarande stå öppen.

Med hänsyn till Skatteverkets särskilda sakkunskaper och stora vana att utreda beskattningsfrågor framstår det som lämpligt att låta verket fungera som en plattform för bedömningar av processvägval. En startpunkt i systemet blir den tidpunkt då en misstänkt felaktighet i ett beskattningsärende på något sätt kommer till Skatteverkets kännedom. Detta kan ske i den normala ordningen, som ett resultat av verkets deklarationsgranskning eller genom att Skatteverket får underrättelser om misstänkta felaktigheter i beskattningen från annat håll, t.ex. från en konkursförvaltare.

I ärenden där det finns misstankar om att enskilda har begått fel i beskattningen torde det krävas att Skatteverket vidtar vissa utredningsåtgärder innan det finns tillräckligt underlag för att ta ställning till vilken processväg ärendet ska följa. En möjlig ordning är att processen med dubbla sanktioner måste väljas i de fall då Skatteverket har skyldighet att göra brottsanmälan. Man kan också tänka sig att Skatteverket och åklagaren tillåts göra en friare bedömning av vilken processväg som lämpligen bör väljas i ett visst fall. Ett sådant synsätt kan dock anses vara svårt att motivera eftersom ställningstagandet normalt inte innebär att någon sanktionsmöjlighet väljs bort.

Efter brottsanmälan kan förundersökning inledas och åtal väckas om förutsättningarna för detta är uppfyllda. Åklagarens yrkande i domstolen skulle i dubbelsanktionsprocessen gå ut på att den till-

talade ska dömas till ansvar för brottet och att skattetillägg ska dömas ut.

I det beskrivna systemet, liksom i andra regleringsalternativ där sanktionerna bedöms i en samlad process i en domstol, uppkommer frågan hur de skilda reglerna som gäller för sanktionerna ska kombineras. I ett system där skattetillägg kan beslutas både av Skatteverket och av allmän domstol torde det av likställighets-skäl krävas att sanktionen bestäms utifrån samma materiella regler. I annat fall skulle förutsättningarna för att ta ut skattetillägg skilja sig åt mellan de olika beslutsvägarna. Följaktligen skulle det här aktuella systemet behöva utformas så att förvaltningsrättsliga regler tillämpas på skattetilläggsfrågan i allmän domstol.

I allmän domstol är omedelbarhetsprincipen grundläggande både i brottmål (30 kap. 2 § rättegångsbalken) och tvistemål (17 kap. 2 § rättegångsbalken). Principen innebär bl.a. att rättsens dom bara får grundas på vad som åberopats vid huvudförhandlingen. En annan viktig princip i allmän domstol är muntlighetsprincipen. Principen innebär att vittnen och parter ska höras muntligen, och att parterna som huvudregel inte får ge in eller läsa upp skriftliga inlagor (dvs. ett uppläsningsförbud). Den finns uttryckt i 46 kap. 5 § rättegångsbalken avseende brottmål. En brottmålsprocess styrd av omedelbarhetsprincipen och muntlighetsprincipen skiljer sig väsentligt från skattetilläggsprocessen i förvaltningsdomstol, som huvudsakligen är skriftlig och där domstolen har det yttersta ansvaret för utredningen i målet (8 och 9 §§ förvaltningsprocesslagen [1971:291]).

I dubbelsanktionsprocessen ska domstolen avgöra den tilltalades ansvar för brott samt om skattetillägg ska tas ut. Ett brott i brottsbalkens mening föreligger då en gärning begås uppsåtligen eller, om det är särskilt föreskrivet, av oaktsamhet (1 kap. 2 § brottsbalken). Brott enligt brottsbalken kan förutom påföljd föranleda förverkande av egendom, företagsbot eller annan särskild rättsverkan. Brott kan därutöver medföra skyldighet att betala skadestånd (1 kap. 8 § brottsbalken). Av lagen (1994:419) om brottsofferfond framgår att den som döms för brott som har fängelse i straffskalan ska åläggas betala avgift om 500 kr till brottsofferfonden. Gemensamt för de avgifter och sanktioner som kan påföras i en brottmålsdom är att de bara kan tas ut i de fall då den tilltalade döms för ett brott.

Skattetilläggsfrågan avgörs däremot enbart utifrån objektiva kriterier och sanktionen är alltså ingen påföljd i brottsbalkens mening (1 kap. 3 § brottsbalken). Att ta ut en sådan sanktion i en rättegång

där den tilltalade frias från ansvar för brott är därför någonting som är främmande för brottmålsrättegången.

Att använda annan sanktion än skattetillägg

Ett system där åklagaren för talan om två sanktioner behöver inte nödvändigtvis vara utformat så att en felaktighet eller passivitet sanktioneras med just skattetillägg. Man kan också tänka sig att allmän domstol beslutar om någon annan form av sanktion baserad på objektiva kriterier. En tanke skulle i det sammanhanget kunna vara att sanktionen tas ut i form av böter. Påföljden böter används dock bara för brott, dvs. gärningar som begås uppsåtligen eller av oaktsamhet. Även för de andra sanktioner⁵ och avgifter som kan påföras i en brottmålsdom gäller att de bara kan tas ut i de fall då den tilltalade döms för ett brott. Det framstår därför som om inte heller dessa rättsverkningar och avgifter på något lämpligt sätt ger utrymme för en sanktion som beslutas på rent objektiva grunder.

Av våra direktiv framgår att skattetilläggen ska vara kvar. Vi har därför inte utrett frågan om en alternativ sanktion ytterligare.

8.3.5 Åklagaren för talan om skattetillägg i förvaltningsdomstol

Ett system där åklagaren för talan om skattetillägg i samband med brottmålet skulle också kunna bygga på att den samlade prövningen sker i förvaltningsdomstol, dvs. att handläggningen av brottmålet flyttas från allmän domstol till förvaltningsdomstol. Även i det fallet skulle en samlad process behöva tillämpa både förvaltningsprocessuella och straffprocessuella regler. Till skillnad från alternativet i allmän domstol skulle handläggningen av skattetilläggsfrågor då samlas i ett domstolsslag och praxis i frågan avgöras av en instans. Däremot skulle brottmål komma att hanteras både i förvaltningsdomstol och i allmän domstol. Handläggningen i förvaltningsdomstol skulle inte – som vid ett förfarande i allmän domstol – innebära någon oundviklig uppdelning mellan behandlingen av beskattningsfrågan och skattetilläggsfrågorna. Samtliga frågor skulle

⁵ Rätten kan dock enligt 22 kap. 7 § rättegångsbalken pröva frågan om enskilt anspråk utan hinder av att den tilltalade frikänns från ansvar för brott.

avgöras av samma domstol. Tydliga nackdelar med detta system är att förvaltningsdomstolarna inte är vana vid att handlägga brottmål och att åtal som i dag handläggs i en rättegång ofta kan komma att behöva delas upp i två rättegångar som hålls i skilda domstolar.

Oavsett vilken domstol som ska handlägga tvåsanktionsprocessen torde ett samlat sanktionsförfarande förutsätta att Skatteverket och åklagaren samråder under utredningsfasen och bestämmer sig för vilken processväg ärendet ska följa. Även här innebär valet av tvåsanktionsprocessen att Skatteverket avstår från att fatta beslut om skattetillägg och att i stället åklagaren väcker talan i brottmålet i förvaltningsdomstolen och samtidigt yrkar att domstolen ska besluta om skattetillägg. Liksom i alternativet i allmän domstol uppkommer svåra frågor om hur de skilda processregler som gäller för sanktionerna ska kunna kombineras.

En tanke skulle kunna vara att på något sätt först pröva frågan om oriktig uppgift föreligger enligt förvaltningsprocessrättsliga principer och sedan låta denna bedömning ligga till grund för den fortsatta bedömningen av sanktionerna skattetillägg och/eller skattebrott. Det är dock mycket tveksamt om det enligt straffrättsliga principer är acceptabelt att de objektiva rekvisiten i en straffbestämelse prövas enligt förvaltningsprocessrättsliga regler. Sannolikt måste en tvåsanktionsprocess även i förvaltningsdomstol utformas så att beskattningsfrågan handläggs för sig och att sanktionerna handläggs tillsammans i en process med tillämpning av såväl straffprocessuella som skatteprocessuella regler.

9 Ne bis in idem – överväganden och förslag

9.1 Samordning av straffrättsliga och administrativa sanktioner

Syftet med redogörelsen i kapitel 8 har varit att beskriva de huvudinriktningar som står till buds vid utformningen av ett sanktions-system på skatte- och tullområdet. Enligt vår bedömning framstår vissa system som bättre lämpade att ligga till grund för ett lagstiftningsförslag än andra. Några lösningar kan anses ha sådana brister i viktiga avseenden att de framstår som direkt olämpliga.

Värderingen av ett systems lämplighet bör först och främst ske utifrån de riktlinjer som ges i direktiven. Ett lämpligt system måste därför allmänt sett vara utformat så att det ytterligare stärker rättssäkerheten för enskilda och åstadkommer en bättre samordning av sanktionerna inom skatte- och tullområdet. En viktig del i denna målsättning får anses vara att regleringen är förenlig med den enskildes rätt enligt Europakonventionen att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning. Motsvarande rättighet regleras i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. En annan aspekt som bör tillmätas betydelse är hur stora förändringar av den nuvarande ordningen som krävs i ett visst system. Det får antas vara eftersträvanvärt att finna en regleringsmodell som i så hög grad som möjligt bibehåller de delar av dagens ordning som är rättssäkra, välfungerande och inarbetade.

9.1.1 Det allmänna väljer väg – straffrättslig eller administrativ sanktion

En fördel med ett system där det allmänna i det enskilda fallet väljer en sanktion är att sanktionerna fortsatt skulle kunna beslutas på samma sätt som i dag. Handläggning och beslut avseende skattetillägg skulle ske hos Skatteverket eller Tullverket och de straffrättsliga sanktionerna skulle utredas och åtalas under åklagarens ledning. De administrativa sanktionerna skulle även fortsatt prövas i allmän förvaltningsdomstol med tillämpning av förvaltningsrättsliga principer och det straffrättsliga ansvaret prövas i allmän domstol med tillämpning av rättegångsbalken. Nuvarande system är utformat med förutsättningen att såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan komma i fråga som sanktion för en oriktig uppgift. Om skattetillägg inte kan tas ut i en sådan situation kan ifrågasättas om de nuvarande påföljderna för skattebrott är rätt avvägda. Ett vägvalssystem skulle antagligen också kräva en förändring av Skatteverkets anmälningsplikt så att endast brott av mer allvarlig karaktär anmäls och mindre allvarliga brott undgår brottsanmälan för att i stället sanktioneras administrativt. Som en följd av en förändrad anmälningsplikt skulle troligen även de skatterättsliga brotten behöva ses över.

Att det enbart sker en enda prövning av den enskildes skuld i förhållande till en viss gärning medför att systemet där det allmänna väljer en sanktion är väl förenligt med rätten enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning. Fördelen med ett sådant system är vidare att processen blir sammanhållen för den enskilde; det allmänna driver en process för en och samma oriktiga uppgift. Någon samordning av sanktioner krävs inte.

Utgångspunkten vid införandet av systemet med skattetillägg var att den administrativa sanktionsformen skulle tillämpas även i det fallet att gärningen föranledde åtal.¹ Vår uppfattning är att sanktioneringen av t.ex. en viss oriktig uppgift även i fortsättningen ska kunna ske genom att både skattetillägg och straff för skattebrott beslutas. Det är en förutsättning för att vissa brott ska få en väl avvägd sanktion med tillräcklig skärpa. Detta kan inte uppnås i ett renodlat vägvalssystem. Ett renodlat vägvalssystem kan dessutom innebära att den enskilde helt kan undgå skatte- eller tull-sanktioner, även när det finns materiella förutsättningar för att

¹ Prop. 1971:10 s. 201 f. och 235 f.

besluta om en sanktion. Den sistnämnda bristen kan inte åtgärdas på ett lämpligt sätt genom att skatte- eller tulltillägg beslutas som en tilläggsstraff utifrån en skuldprövning i allmän domstol. En sådan lösning har alltför många svagheter från rättssäkerhets-synpunkt (se avsnitt 8.2.8). Vi anser därför att ett lagförslag inte bör utgå från ett system där det allmänna måste välja mellan att använda antingen en administrativ sanktion eller en straffrättslig sanktion.

9.1.2 Ett förfarande i en domstol

Ett förfarande där bedömningen av skattesanktionerna samlas i en domstol kan ha flera fördelar. Det kan underlätta för den enskilde att överblicka processen och förfarandet kan säkerställa att sanktionerna handläggs samlat på ett sådant sätt att den enskilde inte riskerar att bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning. Det kan också leda till ökad effektivitet i handläggningen om båda de straffrättsliga och administrativa sanktionerna som grundar sig på samma skattefråga bedöms i en domstol. En gemensam handläggning kan också stärka möjligheterna att bestämma en väl avvägd påföljd avseende t.ex. en oriktig uppgift. En tydlig fördel jämfört med det renodlade vägvalssystemet är att genom förfarandet i en domstol kan sanktioneringen av t.ex. en viss oriktig uppgift även i fortsättningen ske genom att både skattetillägg och straff för skattebrott beslutas och överträdelsen riskerar inte att bli helt utan sanktion.

Oberoende av var sanktionerna samlas måste utformningen bli sådan att beslutsfattandet lämnar Skatteverket och läggs över på domstolen när såväl en administrativ som en straffrättslig sanktion kommer i fråga. Viktiga frågor att ta ställning till är vilket domstolsslag som ska pröva de dubbla sanktionerna och vilka måltyper som behöver flyttas över till den handläggande domstolen.

Förvaltningsdomstolarna har stor vana vid att handlägga skattefrågor, vilket gör dem lämpade att bedöma skatterättsliga sanktioner. Ett alternativ är att brottmålet och det skatte- eller tulltillägg som grundar sig på t.ex. samma oriktiga uppgift handläggs gemensamt i allmän förvaltningsdomstol. En tydlig nackdel med en prövning i förvaltningsdomstol är att förvaltningsdomstolarna inte är vana vid att handlägga brottmål. Ett system där sanktionsförfarandena samlas i förvaltningsdomstol skulle innebära att åtal

som i dag är samlade i en rättegång, t.ex. bokföringsbrott och skattebrott, delas upp för att hanteras av skilda domstolar. Bokföringsbrottet skulle då fortfarande handläggas vid allmän domstol medan skattebrottet skulle flyttas över till allmän förvaltningsdomstol, utan koordinering i tid, vilket skulle vara ytterligare en nackdel.

Vår bedömning är att det är mest lämpligt att den samlade sanktionsprövningen sker i allmän domstol. Vid allmän domstol handläggs redan i dag skatterättsliga och tullrättsliga frågor i brottmålen (på skattesidan ofta med ledning av Skatteverkets beslut och förvaltningsdomstolens dom i skattemålet) och domstolen bör kunna behandla även skattetilläggs- eller tulltilläggsfrågan på liknande sätt. Att foga in skattetilläggs- eller tulltilläggsfrågan i brottmålet är inte okomplicerat men det framstår som en betydligt mer genomgripande förändring att hantera brottmålsprocessen i förvaltningsdomstol. Den lösningen framstår därför som mindre lämplig. Om det behövs kan den skatterättsliga och tullrättsliga kompetensen i allmän domstol stärkas ytterligare genom att domare från allmän förvaltningsdomstol får tjänstgöra i allmän domstol.²

Vi bedömer vidare att det endast är skattetilläggs- och tulltilläggsärenden som är knutna till ett brottmål som bör överföras till allmän domstol. Att föra över samtliga skattetilläggs- och tulltilläggsärenden framstår inte som någon lämplig lösning, bl.a. med hänsyn till att det är fråga om administrativa sanktioner som i normalfallet bör utredas och beslutas i samband med den aktuella skatte- eller tulltaxeringsfrågan.

Bäst lämpad att ligga till grund för ett förslag om ett nytt sanktionssystem är en ordning där åklagaren i samband med åtalet för skattebrott eller tullrättsligt brott framställer yrkande i allmän domstol om att skatte- och tulltillägg ska beslutas (se avsnitt 8.3.4). Den gemensamma handläggningen i en process vid allmän domstol innebär då att påföljd för brott och skatte- och tulltillägg kan beslutas vid ett tillfälle. Möjligheterna att samordna sanktionerna blir därför mycket goda. I skattetilläggs- eller tulltilläggsärenden där en

² På tingsrätts-/förvaltningsrätts- och hovrätts-/kammarrättsnivå finns det redan i dag möjligheter att använda domare från förvaltningsdomstol i allmän domstol (och omvänt), se 23 och 50 a §§ förordningen (1996:381) med tingsrättsinstruktion och 43 a § förordningen (1996:382) med förvaltningsrättsinstruktion, samt reglerna om adjunktion m.m. i 23 och 44 §§ förordningen (1996:379) med hovrättsinstruktion och 44 § förordningen (1996:380) med kammarrättsinstruktion. För de högsta instanserna saknas i dag reglering som möjliggör ett utbyte, men det finns förslag om att införa sådana regler, se SOU 2011:42 En reformerad domstolslagstiftning. Regeringsformen har också ändrats så att det inte finns hinder för en sådan lösning, se prop. 2009/10:80 s. 130.

straffrättslig sanktion inte är aktuell, dvs. i det stora flertalet ärenden, kan handläggningen ske som i dag genom beslut av Skatteverket och Tullverket som överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Nackdelarna med en sådan ordning, t.ex. att praxis i skattetilläggs- och tulltilläggsfrågor kommer att skapas i två olika domstolsslag och att reglerna för den gemensamma processen kan vara svåra att bestämma, är inte så allvarliga att alternativet inte bör väljas. Vi anser alltså att detta alternativ är lämpligast.

9.1.3 Förslaget om två sanktioner i en domstol i korthet

Förslag: Allmän domstol ska i skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare besluta om skattetillägg. Har Skatteverket beslutat om skattetillägg får åtal för skattebrott inte väckas, strafföreläggande inte utfärdas eller beslut om åtalsunderlåtelse meddelas i anledning av den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundar sig på. Skatteverket får inte ta ut skattetillägg avseende en felaktighet eller passivitet som är föremål för utredning om brott så länge utredningen pågår eller om åklagaren beslutat att väcka åtal.

Motsvarande ordning ska gälla beträffande Tullverket, tullrättsliga brott och möjligheterna att meddela beslut om tulltillägg.

Bedömning: Om en straffrättslig sanktion inte är aktuell ska den administrativa sanktionen hanteras som hittills, dvs. Skatteverket och Tullverket beslutar om sanktionen och beslutet kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

I det föreslagna systemet ska Skatteverket och Tullverket anmäla misstänkta skattebrott och tullbrott till åklagare som, om förutsättningar finns för åtal, vid sidan om yrkande om ansvar för brott också framställer yrkande om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol. Om en straffrättslig sanktion inte är aktuell ska den administrativa sanktionen hanteras som hittills, dvs. Skatteverket och Tullverket beslutar om sanktionen och beslutet kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Det allmänna blir vid en viss tidpunkt bundet av användandet av ett visst sanktionsförfarande; antingen ett förfarande om enbart skattetillägg/tulltillägg eller ett förfarande om skattetillägg/tulltillägg och en straffrättslig sanktion.

Ett väckt åtal leder i så gott som samtliga fall till att domstolen slutligt tar ställning till skuldfrågan (se dock avsnitt 9.17.2). Har åklagaren väckt åtal grundat på en felaktighet eller passivitet ska Skatteverket eller Tullverket därefter inte kunna besluta om skattetillägg eller tulltillägg avseende samma felaktighet eller passivitet.

I de fall då åklagaren utfärdar ett strafföreläggande har en prövning gjorts av den misstänktes skuld och en ny prövning av skuldfrågan baserat på den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för strafföreläggandet får anses utesluten, dvs. Skatteverket eller Tullverket är förhindrat att ta ut skattetillägg eller tulltillägg baserat på den felaktigheten eller passiviteten. I avsnitt 9.12 anges vidare grunderna för varför vi anser att även ett beslut om åtalsunderlåtelse har en motsvarande verkan.

Skatteverket och Tullverket ska inte heller få ta ut skattetillägg eller tulltillägg avseende en felaktighet eller passivitet som är föremål för utredning om brott, t.ex. efter anmälan till åklagare, så länge utredningen pågår eller om åklagaren beslutat att väcka åtal (om förslaget i denna del se avsnitt 9.6).

Omvänt föreslår vi att Skatteverkets beslut om skattetillägg och Tullverkets beslut om tulltillägg ska ha den verkan att åklagaren därefter inte får väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten. De åtgärder som Skatteverket eller Tullverket vidtar innan beslutet kan inte anses ha sådan innebörd att de hindrar åklagaren från att t.ex. väcka åtal.

9.2 En ny lag

Förslag: De nya bestämmelserna om förfarandet vid uttag av skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol ska samlas i en ny lag.

De nya regler som vi föreslår innebär att förfarandena för administrativa och straffrättsliga sanktioner knyts samman i flera avseenden. Valet står mellan att skapa en ny lag eller att göra justeringar i bl.a. skatteförfarandelagen, tullagen och rättegångsbalken.

Det bör av den nya regleringen klart framgå att det har införts en ny särskild förfarandeform. Förfarandeformen innebär att brottmålsprocess och skattetilläggs- och tulltilläggsprocess i vissa fall fogas samman i en domstolsprocess.

Vissa situationer som behöver regleras i det nya förfarandet är skatte- eller tullrättsliga till sin natur, och hör därför närmast hemma i skatteförfarandelagen och tullagen. Andra är av straffrättslig karaktär och hör i princip till rättegångsbalkens regler om brottmålsprocessen. En samlad reglering kan därför inte på något naturligt sätt passas in vare sig i de skatte- eller tullrättsliga regelverken eller i reglerna för brottmålsprocessen. Termer och uttryck som används i de olika processordningarna skiljer sig också åt i flera fall. Detta talar enligt vår mening för att en helt ny lag bör skapas.

Några av de regler som vi föreslår gäller enbart Skatteverkets och Tullverkets beslut om skatte- och tulltillägg. Dessa regler passar bäst in bland de övriga skattetilläggs- och tulltilläggsreglerna i skatteförfarandelagen och tullagen. Vidare föreslås vissa regler om exempelvis strafförelägganden som passar bäst in bland rättegångsbalkens bestämmelser samt regler som hindrar åklagaren att fatta beslut efter det att Skatteverket eller Tullverket har meddelat beslut om skatte- eller tulltillägg, som lämpligen förs in i skattebrottslagen, tullagen och smugglingslagen.

Andra regler som föreslås berör huvudsakligen myndigheternas handläggning och regleras i en ny förordning.

9.3 Felaktighet eller passivitet

Förslag: Felaktighet eller passivitet utgör en samlingsbenämning för de objektiva rekvisiten i de sanktioner som omfattas av den nya lagen.

I våra författningsförslag använder vi uttrycket ”felaktighet eller passivitet”, se avsnitt 9.14.1. Uttrycket används redan i 49 kap. 10 § SFL och 8 kap. 6 § tullagen som anger i vilka fall skattetillägg och tulltillägg inte får tas ut. Det finns också i 51 kap. SFL och i 8 kap.

6 § tullagen där det talas om befrielse från skattetillägg och tulltillägg bl.a. i samband med att det även dömts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen, tullagen eller smugglingslagen.

Felaktighet eller passivitet finns inte definierat i skatteförfarandelagen. Uttrycket har ersatt det tidigare använda ”felaktighet eller underlåtenhet”. Detta uttryck beskrevs i prop. 2002/03:106 (s. 242) som innefattande både arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och den skattskyldiges faktiska agerande. Av språkliga skäl ersattes ordet ”underlåtenheten” med ”passiviteten” i skatteförfarandelagen.³ I vårt förslag har uttrycket felaktighet eller passivitet samma betydelse. Det omfattar också sådana förfaranden som inte innebär oriktig uppgift, t.ex. underlåtenhet att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag (jfr 49 kap. 9 § SFL och 6 § skattebrottslagen) eller att lämna deklaration (jfr 49 kap. 6 § SFL och 2 § skattebrottslagen). Det avser alltså omständigheter som kan utgöra grund för skattetillägg och tulltillägg och som också kan utgöra objektiva rekvisit i brott enligt skattebrottslagen, tullagen eller smugglingslagen.

9.4 När ska systemet med två sanktioner i en domstol tillämpas?

Vårt förslag tar sikte på situationer då ett och samma subjekt riskerar att lagföras mer än en gång för en viss felaktighet eller passivitet. Förslaget bygger på tanken att de straffrättsliga sanktionerna för en viss felaktighet eller passivitet ska grunda sig på en sammanhållen prövning av den tilltalades skuld. Med straffrättsliga sanktioner avses i detta sammanhang både sanktioner som utgör sanktioner för brott enligt svensk rätt och andra sanktioner som betraktas som brottspåföljder enligt Europakonventionen.

En fråga av grundläggande betydelse vid tillämpning av det föreslagna systemet är vad som utgör en felaktighet eller passivitet. Som nämnts i avsnitt 9.3 avser det omständigheter som både kan utgöra grund för skatte- eller tulltillägg och objektiva rekvisit enligt skattebrottslagen, tullagen eller smugglingslagen. Det föreslagna systemet omfattar alltså inte situationer där t.ex. en oriktig uppgift leder till både skattetillägg och påföljd för bokföringsbrott (jfr Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013, punkt 43). Uttrycket

³ Prop. 2010/11:165 s. 944.

felaktighet eller passivitet i vårt förslag beskriver också vad som i det föreslagna systemet utgör processföremålet i den del som rör skatte- eller tulltillägg, vilket har betydelse bl.a. för frågor om lis pendens och res judicata (se avsnitt 9.14). Vid gränsdragningen av vilka situationer som avses med förslaget anser vi att den yttersta gränsen för bedömningen av om det är fråga om samma felaktighet eller passivitet definieras genom förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen (se avsnitt 6.2).

Ett exempel är följande. En fysisk person har lämnat oriktiga uppgifter i fråga om en kapitalvinst. Det är då ett och samma subjekt som lämnat oriktiga uppgifter för egen räkning och som kan bli föremål för lagföring för brott och påföras skattetillägg. Systemet med två sanktioner i en domstol kan då bli aktuellt att tillämpa.

En juridisk person kan inte straffas för ett brott. En juridisk person som utgör ett skattesubjekt kan visserligen påföras skattetillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet, men ett skattebrott som begåtts inom ramen för t.ex. ett aktiebolags verksamhet lagförs genom att en företrädare för den juridiska personen ställs till ansvar. I en situation där företrädaren lämnat en oriktig uppgift i bolagets inkomstdeklaration och därför åtalas och bolaget påförs skattetillägg, är det visserligen fråga om samma felaktighet eller passivitet som ligger till grund för sanktionerna, men det är olika subjekt som träffas av sanktioner. Det nya förfarandet blir då inte aktuellt att tillämpa. Däremot, när det gäller delägare i handelsbolag, är det fråga om samma subjekt när delägaren t.ex. lämnat oriktig uppgift avseende sin beskattning av bolagets inkomst, eftersom det är delägaren och inte bolaget som är skattskyldig för sådan inkomst.

Inte sällan föranleder ett oriktigt uppgiftslämnande i t.ex. ett aktiebolags inkomstdeklaration även beskattning hos en företrädare för bolaget på den grunden att denne personligen anses ha tillgodogjort sig de intäkter som inte redovisats i bolagets verksamhet. I ett sådant fall är det fråga om två olika felaktigheter eller passiviteter eftersom det är en sak att bolaget underlåtit att redovisa intäkter i bolagets inkomstdeklaration och en annan att företrädaren underlåtit att redovisa de belopp som denne tillgodogjort sig i sin inkomstdeklaration. Det föreligger därför inget hinder mot att ta ut skattetillägg från både bolaget och företrädaren. Inte heller finns det något hinder mot att lagföra företrädaren för skattebrott begångna inom ramen för bolagets verksamhet. För att åtal ska

kunna ske avseende företrädarens oredovisade uttag förutsätts enligt vårt förslag emellertid att Skatteverket inte dessförinnan tagit ut skattetillägg avseende samma uttag.

En företrädare för t.ex. ett aktiebolag kan under vissa förutsättningar bli personligt betalningsansvarig för ett skattetillägg som tagits ut från bolaget genom att denne, med stöd av bestämmelserna i 59 kap. SFL, görs ansvarig för bolagets skattetilläggs-skuld. Motsvarande ansvar för ett skattetillägg som påförts en juridisk person kan komma i fråga enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), 11 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Har skattetillägg påförts en juridisk person och en fysisk person krävs på betalning av skattetilägget genom ett rättsligt förfarande hindrar förbudet mot dubbel lagföring ett åtal enligt skattebrottslagen mot honom eller henne för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetilägget (se Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12, punkt 66).

Det är svårt att uttala något om hur många fall som berörs av vårt förslag. Under 2012 avslutades 3 277 brottsmisstankar enligt skattebrottslagen med väckt åtal. Statistiken talar om brottsmisstankar. Ett väckt åtal kan innehålla flera brottsmisstankar. Det går därför inte med ledning av statistiken att säga hur många fall som berörs av vårt förslag. I det stora flertalet av brottsmisstankarna torde dock skattetillägg vara aktuellt. Av statistiken går inte heller att utläsa om brottsmisstankarna avser fysiska eller juridiska personer. Flertalet av brottsmisstankarna torde dock gälla juridiska personer som inte omfattas av vårt förslag.⁴

Vad avser tullområdet har det inte uttalats av Europadomstolen att tulltillägg är att likställa med ett straff. Eftersom likheterna mellan skattetillägg och tulltillägg är stora finns det dock en risk att en felaktighet eller passivitet som leder både till tulltillägg och till ett straffrättsligt förfarande skulle kunna ifrågasättas i förhållande till förbudet mot dubbla förfaranden enligt Europakonventionen på samma sätt som skattetillägg. I avsnitt 5.5 finns flera exempel på när dubbla förfaranden kan uppkomma på tullområdet. Enligt uppgift från Tullverket är dock de situationer då en fysisk person påförs tulltillägg väldigt få, ca fem fall per år. De eventuella dubbla förfaranden som kan uppkomma inom tullområdet är därför få till antalet.

⁴ Enligt uppgift från Skatteverket.

Sammanfattningsvis kan förenklat sägas att för att vår lag ska vara tillämplig krävs att det är fråga om samma subjekt som för en viss felaktighet eller passivitet riskerar att drabbas av mer än ett sanktionsförfarande.

9.5 Brottsoanmälan

9.5.1 Skatteverkets anmälningsskyldighet

Bedömning: Skatteverkets anmälningsskyldighet enligt 17 § skattebrottslagen bör inte förändras.

Skatteverket ska enligt 17 § skattebrottslagen göra en anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt lagen har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

Uttrycket ”anledning att anta” i 17 § skattebrottslagen anknyter till formuleringen i 23 kap. 1 § rättegångsbalken, som anger förutsättningarna för att förundersökning ska inledas. Meningen är alltså att anmälan ska göras så snart det finns förutsättningar att inleda en förundersökning.⁵ Kravet för att inleda förundersökning är lågt satt, men syftar ändå till att sortera ut de brottsmisstankar som är för svaga eller vaga för att ge upphov till utredning om brott, från de fall där det föreligger en utredningsskyldighet. Bedömningen är inriktad på gärningen, dvs. på de objektiva rekvisiten. Övriga delar, t.ex. de subjektiva rekvisiten, anses vara helt underordnade vid denna prövning.⁶

Skatteverket bedömer således frågan om brottsoanmälan ska göras på objektiva grunder. Verket använder sig då av en nationellt utarbetad riksrutin som innehåller den s.k. minneslistan med bl.a. angivna beloppsgränser som ska vara vägledande vid bedömningen av om brottsoanmälan ska göras eller inte (se avsnitt 4.3.3). I normalfallet innebär tillämpningen av riksrutinen att anmälan kan underlåtas endast när det undandragna beloppet är lägre än ett prisbasbelopp. I dessa fall är brottet normalt att bedöma som skatte-

⁵ NJA II 1983 s. 517.

⁶ Bring, Diesen, Förundersökning, 4 uppl. 2009 avsnitt 7.2.1 (Zeteo).

förseelse, vilket brott endast får åtalas om det är påkallat av särskilda skäl.

Eftersom förutsättningarna för Skatteverkets anmälningsskyldighet i stort sammanfaller med förutsättningarna för att inleda förundersökning, kan det tyckas att i stort sett samtliga brottsanmälningar från Skatteverket bör resultera i att förundersökning inleds. Så är dock inte fallet. Av statistiken kan utläsas att cirka en femtedel av alla anmälda brottsmisstankar under 2012 slutade med att förundersökning inte inleddes eller att brottsmisstanken avslutades (se bilaga 4, tabell 2).

I systemet med två sanktioner i en domstol anmäls ett misstänkt brott till åklagaren. Om åklagaren vid sin utredning av det misstänkta brottet t.ex. kommer fram till att det inte finns anledning att inleda förundersökning, ska återrapportering ske till Skatteverket som därefter kan utreda om det finns förutsättningar att ta ut skattetillägg (se avsnitt 9.6). Eftersom ärendet i sådana fall ändå slutligen kommer att avgöras av Skatteverket vore det önskvärt att det inte tvingades att gå omvägen över åklagaren. Utan denna omväg skulle beslut om skattetillägg kunna meddelas tidigare i processen och åklagaren skulle slippa att hantera en rad fall där förundersökning aldrig blir aktuell.

En möjlighet att minska antalet ”onödiga” brottsanmälningar kan vara att Skatteverket vid bedömningen av om brottsanmälan ska göras även tar hänsyn till om de subjektiva rekvisiten för brottet är uppfyllda. Verket skulle t.ex. kunna tillåtas underlåta att anmäla när det framstår som helt klart att de subjektiva rekvisiten inte är uppfyllda. Mot bakgrund av vad som sagts om hur regeln om anmälningsskyldighet i 17 § skattebrottslagen ska tillämpas får det dock anses vara osäkert om Skatteverket får beakta subjektiva rekvisit enligt gällande rätt. Vår bedömning är att en sådan förändrad tillämpning av anmälningsskyldigheten förutsätter en ändring av 17 § skattebrottslagen. Frågan är om en sådan ändring är motiverad.

Om Skatteverket skulle ta hänsyn till subjektiva rekvisit vid bedömningen av om brottsanmälan ska göras skulle bedömningar som i dag uteslutande görs av åklagarna läggas på Skatteverket. Skatteverket ansöker visserligen om företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL vilken grundas i en bedömning av subjektiva rekvisit. Skillnaden är att en sådan ansökan prövas av domstol; i vårt system skulle Skatteverket göra en slutlig bedömning med stöd av subjektiva rekvisit.

En förändrad anmälningsskyldighet skulle sannolikt också kräva att åklagarnas förundersökningsplikt justeras. Annars skulle brott anmälda till åklagarna från någon annan än Skatteverket kunna komma att bli bedömda annorlunda än de som Skatteverket upptäcker och anmäler.

Enligt vår mening bör det, oavsett vem som gör anmälan, i princip ligga på åklagaren att bedöma om en utredning om brott ska göras beträffande handlingar som uppfyller de objektiva kraven i en brottsbestämmelse. Detta synsätt bör frångås bara om det finns goda skäl för det. Vi kan se skäl att ändra den nuvarande ordningen om antalet ”onödiga” anmälningar leder till att en betydande andel av skattetilläggsbesluten förlorar kopplingen till beskattningsbesluten och fördröjs. Med den nuvarande mängden brottsanmälningar från Skatteverket anser vi dock att dessa effekter inte kan förväntas bli så stora att det finns skäl att nu förändra anmälningsskyldigheten i 17 § skattebrottslagen. Under 2012 meddelades totalt 123 435 beslut om skattetillägg (se bilaga 2). Den övervägande delen av skattetilläggsbesluten avser skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration. Under samma tid anmäldes 22 942 misstänkta brott enligt skattebrottslagen (se bilaga 4, tabell 1). Det saknas uppgift om hur stor del av de misstänkta brotten som anmäldes av Skatteverket jämfört med andra anmälare. Merparten av misstänkta skattebrott anmäls av Skatteverket.

9.5.2 Tullverkets anmälningsskyldighet

Förslag: En ny regel om skyldighet för Tullverket att upprätta en anmälan om brott införs i tullförordningen (2000:1306).

På tullområdet finns inte någon lagstadgad skyldighet för Tullverkets fiskala verksamhet att anmäla misstänkta brott till Tullverkets brottsbekämpande verksamhet eller till någon annan myndighet. Det finns inte heller några andra föreskrifter om när Tullverket ska anmäla brott. Tullverkets fiskala verksamhet gör inte några formella brottsanmälningar till den brottsutredande verksamheten utan ärendena överlämnas formlöst om det föreligger misstankar om brott. Av 11 kap. 7 § tullagen framgår dock att tjänstemän inom Tullverket och Kustbevakningen är skyldiga att

till sin förman rapportera brott enligt författning som står under Tullverkets övervakning.

Trots den redan föreliggande rapporteringsskyldigheten i 11 kap. 7 § tullagen bör det klargöras att den fiskala verksamheten ska upprätta en anmälan till verkets brottsbekämpande verksamhet när det finns anledning att anta att brott enligt lag vars efterlevnad Tullverket har att bevaka har begåtts. En ny bestämmelse bör därför införas. En regel om anmälningsskyldighet bör så långt det är möjligt motsvara Skatteverkets anmälningsskyldighet enligt 17 § skattebrottslagen.

Överlämnandet av en brottsmisstanke görs i dag alltid till Tullverkets brottsbekämpande verksamhet; något överlämnande eller några anmälningar direkt till polisen, åklagaren eller Ekobrottsmyndigheten förekommer inte. Förundersökningar om tullrättsliga brott inleds därför ofta hos Tullverket. Tullverkets rätt att inleda och bedriva förundersökning innebär dock inte någon begränsning av polisens befogenhet att utreda sådan brottslighet.⁷ Utredningar om tullrättsliga brott kan också ske hos polis- och åklagarmyndighet.

Förslaget genomförs i 78 a § tullförordningen.

9.5.3 Brottsanmälan till Ekobrottsmyndigheten eller Åklagarmyndigheten från någon annan än Skatteverket eller Tullverket

Förslag: En brottsutredande myndighet som får uppgift om brott från någon annan än Skatteverket eller Tullverket ska underrätta det aktuella verket om att utredning om brott pågår.

Anmälningar om brott enligt skattebrottslagen härrör inte alltid från Skatteverket, utan kan även göras av andra myndigheter och av enskilda. Enligt vårt förslag får åtal inte väckas grundat på en felaktighet eller passivitet om skattetillägg redan beslutats beträffande den felaktigheten eller passiviteten (se avsnitt 9.1.3). Om Ekobrottsmyndigheten får uppgifter om en brottsmisstanke avseende en viss felaktighet eller passivitet från något annat håll än från Skatteverket bör myndigheten kontakta Skatteverket för att försäkra sig om att ett beslut om skattetillägg inte har meddelats

⁷ Prop. 1999/2000:124 s. 159.

grundat på den felaktighet eller passivitet som myndigheten överväger att inleda en förundersökning om. Samtidigt bör Skatteverket underrättas om att Ekobrottsmyndigheten utreder den aktuella felaktigheten eller passiviteten så att Skatteverket inte under utredningstiden hinner meddela ett beslut om skattetillägg som hindrar åklagaren från att väcka åtal när utredningen om brott är färdigställd. Får Skatteverket underrättelse om att utredning om brott pågår får verket inte meddela beslut om skattetillägg (se avsnitt 9.6).

Om uppgifter om brottsmisstanke kommer till Tullverkets brottsbekämpande verksamhet eller polisen från någon annan än Tullverkets fiskala verksamhet bör den brottsbekämpande verksamheten eller polisen kontakta den fiskala verksamheten för att försäkra sig om att ett beslut om tulltillägg inte har meddelats baserat på samma felaktighet eller passivitet som den brottsbekämpande verksamheten eller polisen överväger att inleda en förundersökning om. Tullverkets fiskala verksamhet bör vid samma tidpunkt underrättas om att felaktigheten eller passiviteten är föremål för utredning om brott.

Förslaget genomförs i 3 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

9.6 Beslut av åklagare som inte hindrar en annan sanktion

Förslag: Om en felaktighet eller passivitet har blivit föremål för utredning om brott, t.ex. efter anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen, den föreslagna 78 a § tullförordningen eller efter anmälan från någon annan, får skattetillägg eller tulltillägg därefter bara tas ut om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott och felaktigheten eller passiviteten inte slutligt har prövats i sak.

Åklagaren ska snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om en utredning om brott avseende en sådan felaktighet eller passivitet som har avslutats utan att åklagaren slutligt har prövat felaktigheten eller passiviteten.

Åklagaren ska snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om förändringar i en utredning om brott avseende en sådan felaktighet eller passivitet som kan ha betydelse för

Skatteverkets och Tullverkets möjligheter att besluta om skatte-
tillägg eller tulltillägg.

Skatteverket och Tullverket ska i dag regelmässigt besluta om skatte- eller tulltillägg om det inte är särskilt reglerat att skatte- eller tulltillägg inte får tas ut (jfr 49 kap. 10 § SFL och 8 kap. 6 § tullagen).

För att systemet med två sanktioner i en domstol ska fungera bör Skatteverket och Tullverket inledningsvis tillåtas att göra en bedömning av om skatte- eller tulltillägg ska tas ut eller om anmälan om brott ska göras och felaktigheten eller passiviteten till följd härav eventuellt blir föremål för två sanktioner.

Om Skatteverket och Tullverket meddelar ett skatte- eller tulltilläggsbeslut avseende en viss felaktighet eller passivitet är sanktionsfrågan avslutad och åklagaren får inte väcka åtal grundat på den felaktigheten eller passiviteten. Skatteverket och Tullverket får å sin sida inte meddela skattetilläggs- eller tulltilläggsbeslut när felaktigheten eller passiviteten redan är föremål för utredning om brott eller då förutsättningar finns för verken att själva göra en brottsanmälan avseende felaktigheten eller passiviteten.

Handläggningen av ärendet hos åklagaren kan innebära att ärendet avslutas inom myndigheten utan att någon slutlig prövning har skett av om den misstänkte har gjort sig skyldig till felaktigheten eller passiviteten (se avsnitt 4.3.5). Sådana beslut är bl.a. följande.

- Beslut om att inte inleda förundersökning. Åklagaren kan av flera anledningar besluta att inte inleda förundersökning i ett ärende. Åklagaren kan bl.a. anse att anmälan har gjorts på för svaga grunder. Ett beslut om att inte inleda förundersökning innefattar inte någon slutlig bedömning av den enskildes skuld. Beslutet hindrar inte att förundersökning inleds senare om det föranleds av nytillkomna omständigheter.
- Beslut om att lägga ned förundersökningen/inte väcka åtal. Finns det inte längre anledning att fullfölja förundersökningen ska denna läggas ned enligt 23 kap. 4 § rättegångsbalken. En utredning som brister i åtalsförutsättningarna efter slutdelgivning (23 kap. 18 § rättegångsbalken) ska skrivas av med ett beslut att inte väcka åtal, ett s.k. negativt åtalsbeslut, inte med ett beslut om att lägga ned förundersökningen. Oavsett vilken typ av beslut det är fråga om uttalas det inte något om den

enskildes skuld i beslutet. Förundersökningen kan återupptas om nya omständigheter tillkommer.

- Beslut om förundersökningsbegränsning. Ett beslut om förundersökningsbegränsning är ett beslut att inte inleda eller lägga ned en förundersökning som fattas främst utifrån processekonomiska grunder. Någon slutlig prövning av om den misstänkte har gjort sig skyldig till en viss felaktighet eller passivitet görs inte.

I samtliga dessa former av beslut skiljer åklagaren sig från ärendet utan att ta slutlig ställning till om den misstänkte har gjort sig skyldig till felaktigheten eller passiviteten. Dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen syftar till att förhindra upprepadet av ett straffrättsligt förfarande som har avslutats genom ett slutligt avgörande.⁸ Ett avgörande spärrar således mot ny lagföring endast om det innebär att den tilltalade blir fälld eller frikänd från brottet. Ordalydelsen i tilläggsprotokollets artikel 4 antyder att ett sådant avgörande förutsätts ske i en brottmålsdom. Av Europadomstolens praxis framgår dock att avgörandet kan ske även i annan form enligt kategoriseringen i inhemsk rätt, t.ex. genom ett myndighetsbeslut.

Av Europadomstolens praxis framgår också att enbart ett åklagarbeslut om att lägga ned ett åtal ”*The discontinuance of criminal proceedings by a public prosecutor*” inte har spärrande verkan.⁹ Vi anser därför att det i de beslutssituationer som behandlats ovan inte kan anses ha gjorts en sådan prövning av den enskildes skuld som enligt förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen hindrar ett nytt förfarande. Om en utredning om brott avslutas på något av de sätt som nämnts ovan anser vi att Skatteverket och Tullverket är oförhindrade att ta ut skatte- eller tulltillägg. Denna tolkning ligger också i linje med Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12. Högsta domstolen uttalar nämligen att ett beslut att ta ut skatte- tillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet hindrar åklagaren från att väcka åtal avseende den felaktigheten eller passiviteten.

Som framgår av statistiken (se bilaga 4, tabell 2–6) är det fråga om en stor mängd ärenden där åklagaren skiljer sig från ärendet utan att ta slutlig ställning till om den misstänkte är skyldig till

⁸ Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet *Gradinger mot Österrike*.

⁹ Europadomstolens beslut (2002-10-03) i målet *Smirnova mot Ryssland*.

brottet eller inte. För att få en likformig behandling ska, efter sådana beslut, beslutanderätten i fråga om skatte- och tulltillägg övergå till Skatteverket och Tullverket.

I det föreslagna systemet har Skatteverket och Tullverket således möjlighet att besluta om skatte- eller tulltillägg i tre situationer, dels i de ärenden som bedöms inte innefatta någon brottsmisstanke (se avsnitt 9.5), dels när en felaktighet eller passivitet som varit föremål för utredning om brott har avslutats utan att åklagaren slutligt har prövat felaktigheten eller passiviteten och dels då den brottsutredande myndigheten fattat beslut och underrättat verken om att utredningen om brott har förändrats på ett sådant sätt att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för misstanke om brott (se avsnitt 9.14.2).

Åklagaren bör snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om ett beslut som innebär att utredningen om brott avslutats eller om utredningen inte längre omfattar den anmälda felaktigheten eller passiviteten. Skatteverket eller Tullverket måste, enligt vårt förslag i 52 kap. 8 a § SFL och 8 kap. 6 b § tullagen (se avsnitt 9.13), i vissa fall meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg inom en tidsfrist som räknas från åklagarens beslutsdatum.

En konsekvens av att Skatteverket och Tullverket beslutar om skatte- och tulltillägg efter ett beslut om t.ex. förundersökningsbegränsning är att förundersökningen inte kan öppnas upp på nytt.

Förslaget genomförs i 49 kap. 10 b § SFL, 8 kap. 6 a § tullagen och 4 och 5 §§ förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

9.7 Strafföreläggande med skattetillägg eller tulltillägg

Förslag: Utfärdar åklagaren strafföreläggande enligt 48 kap. rättegångsbalken i fråga om brott enligt skattebrottslagen, tullagen eller smugglingslagen ska föreläggandet omfatta även skattetillägg eller tulltillägg om åklagaren bedömer att förutsättningarna för tillägg är uppfyllda.

Ett godkänt strafföreläggande innebär att den misstänkte erkänner brottet och accepterar straffet. Strafföreläggandet måste godkännas av den misstänkte för att få samma rättsverkan som en dom som

fått laga kraft (48 kap. 3 § rättegångsbalken). Om den misstänkte inte godkänner ett strafföreläggande väcker åklagaren oftast åtal i ärendet. Syftet med användandet av strafförelägganden är huvudsakligen processekonomiskt. När åklagaren väljer att utfärda ett strafföreläggande har en bedömning gjorts att den misstänkte kommer att acceptera föreläggandet (se avsnitt 4.3.5).

För att ett av syftena med systemet med två sanktioner i en domstol ska uppnås, att alla situationer ska behandlas så lika som möjligt, bör åklagaren, baserat på omständigheterna i målet och den gärningsbeskrivning som ligger till grund för strafföreläggandet, bedöma om det också finns grund för att ta ut skatte- eller tulltillägg samt bedöma eventuella befrielsegrunder. Finns det grund för att ta ut tillägget ska även detta föreläggas den misstänkte till godkännande. Tas skatte- eller tulltillägget inte ut i strafföreläggandet kan felaktigheten eller passiviteten sanktioneras lindrigare än om åtal hade väckts i frågan. Detta är inte avsikten med det nya förfarandet.

Om en åklagare utfärdar ett strafföreläggande som innehåller även ett skatte- eller tulltillägg måste den som strafföreläggandet riktar sig till godkänna strafföreläggandet som en helhet, dvs. både straffet för brott och skatte- eller tulltillägget, för att det ska få samma verkningar som en dom som fått laga kraft. Har den enskilde godkänt strafföreläggandet får Skatteverket och Tullverket inte ta ut skatte- och tulltillägg. Godkänner den misstänkte inte strafföreläggandet bör ärendet gå till åtal i allmän domstol.

I de undantagsfall då ett utfärdat strafföreläggande inte godkänns och åklagaren därefter väljer att inte väcka åtal bör Skatte- eller Tullverket underrättas om detta eftersom åklagaren då inte slutligt prövat felaktigheten eller passiviteten.

Förslaget genomförs i 48 kap. 2, 5 b, 6 och 9 §§ rättegångsbalken.

9.8 Särskilt om strafföreläggande med tulltillägg

| |
|---|
| <p>Förslag: Särskilt förordnade tjänstemän vid Tullverket, s.k. tullåklagare, ska i sina strafförelägganden även ta upp tulltillägg.</p> |
|---|

Av 32 § smugglingslagen framgår indirekt att särskilt förordnade tjänstemän vid Tullverket, s.k. tullåklagare, får utfärda strafföreläggande avseende en rad tullrelaterade brott i fall då det är uppenbart att det rör sig om brott på bötesnivå.

Det ställs inte något formellt krav på att tullåklagarna ska ha juristutbildning. Frågan uppkommer därför om det är lämpligt att tullåklagarna får uppgiften att ta upp även frågan om tulltillägg i sina strafförelägganden. Utformningen av ett strafföreläggande med tulltillägg får anses ställa relativt höga krav på kunskap om tulltilläggslagstiftningen. Det krävs bl.a. att utfärdaren på rätt sätt kan bedöma att det finns förutsättningar för att ta ut tulltillägg och beakta de grunder för befrielse som kan tänkas föreligga.

Tullåklagarna har i dag stor vana att hantera tullrättsliga brott, men är mindre vana vid tulltillägg. Det finns emellertid inom Tullverkets fiskala verksamhet en stor kunskap om tulltilläggsfrågor som tullåklagarna kan använda sig av vid utformningen av strafförelägganden med tulltillägg. Praktiskt skulle frågan kunna hanteras på så sätt att vana tulltilläggshandläggare biträder tullåklagaren med beslutsförslag i tulltilläggsdelen. Vi gör därför bedömningen att tullåklagarna i sina strafförelägganden även ska ta in frågan om tulltillägg, i de fall där förutsättningarna för detta är för handen.

Förslaget genomförs i 48 kap. 2, 5 b, 6 och 9 §§ rättegångsbalken.

9.9 Åtalsbegränsningar i smugglingslagen

Bedömning: Den särskilda åtalsregeln i 31 § smugglingslagen ska gälla även i fortsättningen.

För tullområdet finns en särskild åtalsregel i 31 § smugglingslagen. I bestämmelsen anges att om brott enligt 8, 9 eller 11 § smugglingslagen (tullbrott, grovt tullbrott och vårdslös tullredovisning) kan medföra att tulltillägg påförs, får åtal väckas bara om det är påkallat av särskilda skäl. Syftet med bestämmelsen är att en straffrättslig prövning ska tillgripas endast i de fall då den administrativa sanktion som kan komma att påföras med anledning av gärningen framstår som en från allmän synpunkt otillräcklig reaktion. Bedömningen görs av åklagaren. Särskilda skäl för att väcka åtal kan

finnas med hänsyn till brottets beskaffenhet. Skulle brottet vara av sådan svårighetsgrad att det kan föranleda annan påföljd än böter, bör det i princip alltid anses finnas särskilda skäl för åtal. För det fall det är fråga om ett bötesbrott kan särskilda skäl anses finnas, t.ex. när den administrativa avgiften inte kan drabba den som har begått brottet.¹⁰

Vi anser att åtalsbegränsningarna i 31 § bör finnas kvar. Någon anledning att ändra bestämmelsen finns inte heller. I det system som vi nu föreslår får Tullverket inte besluta om tulltillägg avseende en felaktighet eller passivitet som ska ligga till grund för en anmälan om brott. En anmälan om brott ska göras av Tullverket så snart det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. När en anmälan har gjorts om t.ex. tullbrott bör det, på samma sätt som nu, vara upp till åklagaren att bedöma om åtal är påkallat av särskilda skäl. Anser åklagaren att felaktigheten eller passiviteten kan medföra tulltillägg men att särskilda skäl för åtal inte finns, avslutas ärendet om brott genom ett beslut som inte hindrar Tullverket från att besluta om tulltillägg (se avsnitt 9.6). Om åklagaren anser att felaktigheten eller passiviteten kan medföra tulltillägg och att åtal är påkallat av särskilda skäl, ska åklagaren i samband med åtalet föra talan om tulltillägg i allmän domstol.

9.10 Föreläggande av ordningsbot

Bedömning: Det kan inte förväntas uppstå situationer där ett föreläggande av ordningsbot och ett tulltillägg avser samma subjekt. Någon reglering av dessa situationer behövs därför inte.

Påföljden för brotten ringa tullbrott och ringa smugglingsbrott är enbart penningböter. För dessa brott får tjänstemän inom Tullverket utfärda föreläggande av ordningsbot (48 kap. 13 och 20 §§ rättegångsbalken). Har ett föreläggande av ordningsbot godkänts gäller det som en dom som har fått laga kraft. Utfärdandet av ett föreläggande av ordningsbot förutsätter att skuldfrågan i princip är klarlagd och att den misstänkte kan förväntas godkänna förelägandet. Tulltjänstemannen gör alltså en bedömning av den misstänktes skuld och anser honom eller henne som skyldig. I linje med vad som sagts om strafförelägganden tidigare (se avsnitt 9.8) kan

¹⁰ Prop. 1999/2000:124 s. 179.

det därför framstå som naturligt att tulltillägg också tas in i ett föreläggande av ordningsbot i fall där förutsättningarna för tulltillägg är uppfyllda.

Enligt Tullverkets uppfattning är emellertid risken för att en ordningsbot och ett tulltillägg avser samma subjekt endast teoretisk. Tullverket bedömer att detta i praktiken inte kommer att inträffa eftersom de mängder som en ordningsbot får avse aldrig torde komma att bedömas som kommersiell införsel, vilket är en förutsättning för att tulltillägg ska komma i fråga.¹¹

Eftersom Tullverket bedömer att risken för att en ordningsbot och ett tulltillägg avser samma subjekt som teoretisk anser vi att det inte finns någon anledning att föra in särskilda bestämmelser som reglerar situationen.

9.11 Godkännande av strafföreläggande genom s.k. erkännandefullmakt

Förslag: Erkännandefullmakt får avse skattetillägg eller tulltillägg endast om förutsättningarna för att ta ut skattetillägget eller tulltillägget kan bedömas på ett tillfredsställande sätt. Ges en erkännandefullmakt som inte upptar skattetillägg eller tulltillägg in till åklagaren får denne utfärda strafföreläggande avseende enbart brottet, trots att det vid utfärdandet finns förutsättningar att ta ut skattetillägg eller tulltillägg.

På tullområdet är det inte ovanligt att den misstänkte redan tidigt i brottmålsprocessen redovisar sin inställning till brottsmisstanken. Är påföljden för brottet penningböter kan detta ske genom godkännande av föreläggande av ordningsbot (48 kap. 13 § rättegångsbalken). Den misstänkte kan dock tidigt ange sin inställning även när påföljden är dagsböter genom att underteckna en fullmakt med förklaring att ombudet har rätt att godkänna strafföreläggande på hans eller hennes vägnar, en s.k. erkännandefullmakt.

Erkännandefullmakten ska enligt 48 kap. 10 § rättegångsbalken bl.a. innehålla uppgift om det brott som godkännandet får avse och uppgift om högsta bötespåföljd som den misstänkte är villig att godta. Fullmakterna förekommer framför allt vid ringa smugg-

¹¹ Riksåklagarens föreskrifter om ändring i Riksåklagarens föreskrifter (1999:178) om ordningsbot för vissa brott (SFS 2006:1137).

lingsbrott och när brott har begåtts av en utlänning som endast tillfälligt vistas i Sverige. I det senare fallet är fullmakt ofta den enda praktiskt framkomliga vägen att beivra brottet. Beträffande utlänningar tillkommer i många fall svårigheterna att få det i strafföreläggandet upptagna bötesbeslutet verkställt.

Lämnandet av erkännandefullmakt innebär normalt att den misstänkte inte behöver kontaktas ytterligare innan processen avslutas genom ett godkänt strafföreläggande. Sedan fullmakt getts in till åklagaren får ombudet ta emot handlingar i saken på den misstänktes vägnar. Avser fullmakten en felaktighet eller passivitet som kan leda till att även skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut, och ska fullmakten omfatta även skattetillägget eller tulltillägget, måste därför den misstänkte ges möjlighet att ta ställning till frågan om skattetillägg eller tulltillägg redan när fullmakten lämnas.

Erkännandefullmakt lämnas vanligen, liksom godkännandet av ordningsbot, på ett tidigt stadium i utredningen om brott där skattetilläggets eller tulltilläggets storlek inte kan anges på ett enkelt sätt. Det kan därför i många fall vara olämpligt att en fullmakt tillåts avse skattetillägg eller tulltillägg. Erkännandefullmakt är emellertid som nämnts ofta den enda praktiska möjligheten att beivra brott som begåtts av en utlänning som endast tillfälligt vistas i Sverige. Med hänsyn härtill anser vi att användandet av erkännandefullmakt avseende brott i dessa fall inte bör hindras av att skattetillägg eller tulltillägg kan antas komma att tas ut avseende den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten, men inte kan bedömas och beräknas när fullmakten lämnas.

I de många fall där erkännandefullmakt avseende t.ex. smuggling lämnas direkt i samband med ankomsten till riket, bör fullmakten av praktiska skäl få avse enbart brottet. En följd av detta blir att åklagaren utifrån en sådan fullmakt bör få utfärda strafföreläggande avseende enbart brottet, trots att det vid utfärdandet av föreläggandet framgår att tulltillägg kan påföras.

En erkännandefullmakt bör därför få omfatta skattetillägg eller tulltillägg enbart när det finns utredning som möjliggör en välgrundad bedömning av förutsättningarna för att ta ut skattetillägget eller tulltillägget. Utredningen måste ha nått så långt att skattetilläggets eller tulltilläggets storlek kan bedömas på ett tillfredsställande sätt.

Kan skattetillägget eller tulltillägget inte bedömas på ett tillfredsställande sätt när fullmakten lämnas och omfattar fullmakten därför enbart brottet, bör åklagaren få välja mellan att utfärda

strafföreläggande avseende enbart brottet utifrån fullmakten eller att antingen väcka åtal med yrkande om skattetillägg eller tulltillägg eller utfärda ett strafföreläggande med skattetillägg eller tulltillägg som delges den misstänkte själv. Att åklagaren på detta sätt tillåts besluta om enbart brottet utgör ett avsteg från vår huvudprincip om att skattetillägg eller tulltillägg alltid ska tas ut när det finns förutsättningar för det. Vi anser dock att undantaget är befogat för att möjligheten att beivra brott med hjälp av erkännandefullmakt ska kunna bibehållas.

Förslaget genomförs i 48 kap. 5 b § andra stycket och 48 kap. 10 § andra stycket rättegångsbalken.

9.12 Åtalsunderlåtelse

Bedömning: Att besluta om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet som också kan medföra att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut medför vanligen att ett sådant väsentligt allmänt intresse som avses i 20 kap. 7 § rättegångsbalken åsidosätts. Det bör således normalt inte vara möjligt att besluta om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet som också kan utgöra grund för skattetillägg eller tulltillägg.

Ett beslut om åtalsunderlåtelse innebär att åklagaren av olika skäl underlåter att väcka åtal trots att det är konstaterat att den misstänkte är skyldig till brottet (se avsnitt 4.3.5). Genom reglerna om åtalsunderlåtelse har åklagarna anförtrots uppgiften att bedöma om en persons klarlagda straffrättsliga ansvar för ett brott behöver föranleda någon påföljd. Bestämmelsen om åtalsunderlåtelse i 20 kap. 7 § rättegångsbalken utgör ett undantag från huvudregeln om absolut åtalsplikt, dvs. att en åklagare är skyldig att väcka åtal då bevisningen är sådan att denne på objektiva grunder kan förvänta sig en fällande dom.

Ett beslut att meddela åtalsunderlåtelse innebär en sakerförklaring, dvs. ett konstaterande av åklagaren att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. Beslut om åtalsunderlåtelse antecknas i belastningsregistret.¹²

Åtalsunderlåtelse förutsätter att skuldfrågan är klarlagd. För att så ska anses vara fallet krävs i regel att gärningen är erkänd. Detta

¹² 3 § 4 lagen (1998:620) om belastningsregister.

är dock inget absolut krav. Även om ett formellt erkännande inte föreligger kan det undantagsvis finnas utrymme för åtalsunderlåtelse. Det måste dock alltid stå helt klart för åklagaren att den misstänkte har begått brottet. Någon osäkerhet om hur detta rättsligt är att bedöma får heller inte förekomma.¹³

Av 20 kap. 7 b § rättegångsbalken framgår att meddelad åtalsunderlåtelse kan återkallas. Enligt bestämmelsen får ett beslut om åtalsunderlåtelse återkallas, om särskilda omständigheter föranleder det. Någon tidsbegränsning finns inte, men återkallelse kan naturligtvis inte ske sedan påföljd för brottet har bortfallit enligt 35 kap. brottsbalken. Möjligheten att återkalla åtalsunderlåtelse ska tillämpas restriktivt. I princip krävs nya omständigheter för att återkallelse ska kunna komma i fråga. Åtalsunderlåtelse kan enligt 20 kap. 7 § första stycket 2 rättegångsbalken komma i fråga om det kan antas att påföljden skulle bli villkorlig dom och det finns särskilda skäl för åtalsunderlåtelse. Ett beslut om åtalsunderlåtelse i sådana fall anses i princip medföra samma krav på skötsamhet som en villkorlig dom. Om den som blivit föremål för ett sådant beslut återfaller i brott av inte bagatellartad karaktär eller visar sådan allvarlig brist på skötsamhet som skulle ha kunnat föranleda undanröjande av en villkorlig dom enligt 27 kap. 6 § brottsbalken, kan åklagaren överväga att återkalla beslutet om åtalsunderlåtelse.¹⁴

Av statistiken (se bilagorna 4, tabell 2–6 och 8, tabell 2–6) framgår att beslut om åtalsunderlåtelse inte är vanligt förekommande vid skatterättsliga och tullrättsliga brott. Enligt uppgift från Åklagarmyndigheten meddelas beslut om åtalsunderlåtelse i samband med brott enligt skattebrottslagen ytterst sällan.

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen innebär att ett beslut som fått laga kraft och som på något sätt prövar den misstänktes skuld förhindrar andra beslut baserade på samma felaktighet eller passivitet. Det är svårbedömt om åtalsunderlåtelse utgör ett sådant beslut som avses i artikel 4.1. Åtalsunderlåtelse innebär ett konstaterande av åklagaren att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. I de flesta fall blir också prövningen det slutgiltiga ställningstagandet i skuldfrågan. När en förundersökning avslutas genom ett beslut om åtalsunderlåtelse, får den

¹³ Riksåklagarens riktlinjer, RÅR 2008:2, Förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse s. 37.

¹⁴ Riksåklagarens riktlinjer, RÅR 2008:2, Förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse s. 41 och prop. 1984/85:3 s. 42 f.

misstänkte normalt antas utgå från att hans eller hennes skuld till felaktigheten eller passiviteten avgjorts slutligt. Detta talar för att beslutet innefattar en prövning av den tilltalades skuld på det sätt som avses i artikel 4.1.

Å andra sidan kan ett beslut om åtalsunderlåtelse återkallas under vissa förutsättningar. Beslutet kan därför inte sägas få rättskraft på samma sätt som en dom som fått laga kraft eller ett godkänt strafföreläggande.

Enligt vår uppfattning bör det föreslagna systemet av försiktighets-skäl utformas med utgångspunkten att ett beslut om åtalsunderlåtelse är ett sådant beslut som enligt artikel 4.1 hindrar ny lagföring. I den föreslagna systematiken innebär detta att åklagaren i samband med beslutet om åtalsunderlåtelse också måste meddela beslut i fråga om skattetillägg och tulltillägg som grundar sig på samma felaktighet eller passivitet. Vidare får denna bedömning som följd att Skatteverket inte får ta ut skattetillägg om det dessförinnan har beslutats om åtalsunderlåtelse för samma felaktighet eller passivitet.

Av 20 kap. 7 § rättegångsbalken framgår att åklagaren får besluta om åtalsunderlåtelse bl.a. under förutsättning att något väsentligt allmänt intresse inte åsidosätts. Vad gäller ett väsentligt allmänt intresse uttalade departementschefen (se NJA II 1985 s. 13, jfr s. 20) bl.a. följande.

Avsikten är naturligtvis att det nya grundrekvisitet skall öka utrymmet för åtalsunderlåtelse i förhållande till gällande rätt. Liksom för närvarande bör dock en vägledande synpunkt vara att åtalsunderlåtelse inte bör få medföra att likartade fall bedöms olika. Intresset av att tilltron till rättsväsendets objektivitet upprätthålls kan alltså göra ett åtal påkallat. Ett annat viktigt allmänt intresse som kan tala för åtal kan vara att den misstänkte förut gjort sig skyldig till brott. Som ytterligare skäl för åtal kan nämnas att förverkande av egendom av icke obetydligt värde kan komma i fråga.

Ett syfte med systemet med två sanktioner i en domstol är bl.a. att lika fall ska behandlas lika så långt det är möjligt. Om åklagaren meddelar beslut om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet som även skulle kunna medföra skatte- eller tulltillägg om åtal väcktes i ärendet skulle till synes lika fall behandlas olika beroende på enskilda omständigheter i ärendet. Mot bakgrund av departementschefens uttalande om att åtalsunderlåtelse inte bör få medföra att likartade fall bedöms olika anser vi att bestämmelsen bör tolkas så att åklagaren normalt inte får besluta om åtalsunder-

låtelse avseende en felaktighet eller passivitet i de situationer då förutsättningarna är sådana att även skattetillägg eller tulltillägg kan tas ut avseende den felaktigheten eller passiviteten eftersom ett väsentlig allmänt intresse då skulle åsidosättas.

Sammanfattningsvis bedömer vi att 20 kap. 7 § rättegångsbalken bör tolkas så att åklagaren normalt inte får meddela beslut om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet om samma felaktighet eller passivitet även kan medföra att skatte- eller tulltillägg ska tas ut.

9.13 Skatteverkets och Tullverkets beslut om skattetillägg och tulltillägg efter åklagarens handläggning

Förslag: Om åklagaren har avslutat en utredning om brott genom ett beslut som inte hindrar andra sanktioner eller om en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott och Skatteverket fått underrättelse om detta, får Skatteverket besluta om skattetillägg inom de frister som anges i 52 kap. SFL eller inom sex månader från åklagarens beslut. Ett sådant beslut om skattetillägg får meddelas utan samband med beslut om efterbeskattning eller omprövning som anges i 52 kap. 5 och 6 §§ SFL.

Om åklagaren har avslutat en utredning om brott genom ett beslut som inte hindrar andra sanktioner eller om en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott och Tullverket fått underrättelse om detta, får Tullverket besluta om tulltillägg inom den tidsfrist som anges i tullagstiftningen för bokföring i efterhand eller inom sex månader från åklagarens beslut.

I dag får Skatteverket, som huvudregel, meddela ett beslut om enbart skattetillägg senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Är det fråga om efterbeskattning får beslut om skattetillägg meddelas bara om det sker samtidigt med efterbeskattningsbeslutet (52 kap. 3 och 5 §§ SFL). Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende får bara meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet (52 kap. 6 § SFL).

På tullområdet kan s.k. bokföring i efterhand ske inom tre år från det att tullskulden uppkom. Inom samma tidsram får frågan om tulltillägg omprövas. Tulltaxeringsbeslutet och tulltilläggsbeslutet är två separata beslut.

Skatteverket och Tullverket kommer i det föreslagna förfarandet att fortsätta handläggningen av beskattnings- eller tulltaxeringsärendet efter det att anmälan om brott har gjorts. Beslut i skattefrågan, t.ex. ett efterbeskattningsbeslut, eller i tulltaxeringsärendet kan ha meddelats innan det är klarlagt om förfarandet med två sanktioner kan komma i fråga eller om en administrativ sanktion är tillräcklig. I många av de fall då Skatteverket och Tullverket gör en anmälan om brott kan ärendet antas komma tillbaka till verken utan att någon lagföring har skett.

En förutsättning för att systemet ska fungera är därför att Skatteverket ges en möjlighet att meddela beslut som innebär att skattetillägg tas ut utan att det samtidigt meddelas beslut i beskattningsfrågan efter det att beslutsfristen i bl.a. 52 kap. 3 § SFL har gått ut. En möjlighet att meddela beslut enbart om tulltillägg finns redan på tullområdet. Vi föreslår därför att Skatteverket ges möjlighet att meddela ett beslut avseende enbart skattetillägget.

I 52 kap. SFL finns även andra tidsfrister inom vilka ett skattetilläggsbeslut måste vara meddelat i vissa situationer. Vid för sen eller utebliven inkomstdeklaration får ett skattetilläggsbeslut meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket, om deklarationen lämnas efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Lämnas inte någon deklaration alls får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut (52 kap. 4 §). Lämnas en oriktig uppgift i ett mål om beskattning får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft (52 kap. 7 §). Har skatteavdrag inte gjorts ska ett beslut om skattetillägg meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts (52 kap. 8 §). För att systemet med två sanktioner i en domstol ska fungera måste tidsfristerna kunna förlängas i de fall då åklagaren har avslutat sin handläggning efter att, eller precis innan, tidsfristerna har gått ut.

Vårt förslag innebär i praktiken att om en utredning om brott har avslutats hos åklagaren genom beslut (se avsnitt 9.6) eller om åklagaren har underrättat Skatteverket om en sådan förändring i utredningen om brott som medför att Skatteverket tillåts utreda

och besluta om skattetillägg (se avsnitt 9.14.2), och ärendet kommer tillbaka till Skatteverket när mer än sex månader av de tidsfrister som finns i 52 kap. 3, 4, 7 eller 8 § SFL återstår, gäller som huvudregel samma bestämmelser som i dag. Skatteverket får meddela beslut om skattetillägg inom de tidsfrister som anges. Kommer ärendet till Skatteverket när mindre än sex månader återstår av de olika tidsfristerna eller om fristerna helt har passerats får Skatteverket meddela ett beslut om skattetillägg senast inom sex månader.

På tullområdet ska samma princip gälla. Detta innebär att Tullverket får meddela beslut om tulltillägg inom de tidsfrister som anges i tullförfattningarna för bokföring i efterhand, eller inom sex månader från åklagarens beslut eller underrättelse.

När utredningen om brott avslutas genom ett beslut, t.ex. att en förundersökning läggs ned, börjar tidsfristen löpa från den dag då åklagaren fattar sitt beslut. Den som beslutet gäller skulle annars riskera att, på grund av att myndigheterna fallerar i handläggningen, en administrativ sanktion tas ut långt efter det att ärendet faktiskt avslutades hos åklagaren.

Även i de fall då utredningen om brott förändras så att färre felaktigheter eller passiviteter omfattas av utredningen än vad som ursprungligen var fallet bör åklagaren fatta ett beslut om detta (jfr avsnitt 9.14.2). Tidsfristen börjar då löpa från beslutsdagen.

Förslaget genomförs i 52 kap. 8 a § SFL och 8 kap. 6 b § tullagen.

Särskilt om ansvar enligt 59 kap. SFL för skatt som inte dragits av

Förslag: Skatteverket får meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt enligt 59 kap. SFL, om skattetillägg med hänsyn till den föreslagna regleringen i 49 kap. 10 a § SFL inte kan tas ut i samband med beslutet.

Av 52 kap. 8 § andra stycket SFL framgår att om ansvar för skatt som inte har dragits av ska beslutas enligt 59 kap. samma lag, ska beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

I systemet med två sanktioner i en domstol kan den situationen uppkomma att ett ärende som gäller avdrag för skatt anmäls enligt 17 § skattebrottslagen samtidigt som Skatteverket arbetar vidare

med ärendet och meddelar beskattningsbeslut. Avslutas sedan utredningen om brott utan att felaktigheten eller passiviteten prövas slutligt i sak hindrar 52 kap. 8 § andra stycket SFL Skatteverket från att meddela beslut om skattetillägg om beslut om ansvar för inte avdragen skatt redan har meddelats enligt 59 kap.

För att Skatteverket ska kunna meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt föreslår vi ett undantag som innebär att om någon av de situationer föreligger som anges i 49 kap. 10 b § SFL får Skatteverket meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt om ett beslut om ansvar redan har meddelats. Om ärendet kommer till Skatteverket utan att verket har meddelat ett beslut enligt 59 kap. gäller, precis som i dag, att beslut om skattetillägg ska meddelas samtidigt med ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Förslaget genomförs i 52 kap. 8 § andra stycket SFL.

9.14 Processföremålet i förfarandet med två sanktioner i en domstol

9.14.1 Allmänt om processföremålet

Bedömning: Uttrycket felaktighet eller passivitet avser omständigheter som kan utgöra grund för skattetillägg och tulltillägg och som även kan utgöra objektiva rekvirit i en brottsbestämelse i skattebrottslagen, tullagen eller smugglingslagen.

Uttrycket felaktighet eller passivitet ska tolkas på det sätt som gäller vid sakens avgränsning i skatteförfarandet och tulltaxeringsförfarandet. De skatterättsliga och tullrättsliga sakbegreppen styr handläggningen av skattetilläggs- och tulltilläggsärenden som innehåller en felaktighet eller passivitet som bedöms kunna leda till två sanktioner. Brottmålsdomens negativa rättskraft hindrar inte att skattetillägg eller tulltillägg påförs för annan felaktighet eller passivitet i en deklaration än den som ligger till grund för/har prövats genom domen.

Den avgränsning av saken som tillämpas i brottmålet förändras inte.

Uttrycket felaktighet eller passivitet beskriver vad som utgör processföremålet eller saken i det föreslagna systemet, vilket har betydelse bl.a. för frågor om lis pendens och res judicata.

Principen om res judicata i brottmål finns reglerad i 30 kap. 9 § rättegångsbalken. Enligt denna bestämmelse får fråga om ansvar för den tilltalade för gärning, som har prövats genom en dom som har fått laga kraft, inte tas upp på nytt. När det gäller skattebrott torde gärningsidentitet föreligga om felaktigheten eller passiviteten kan hänföras till en och samma deklARATION. Har en person dömts för skattebrott avseende en felaktighet i en deklARATION utgör denna dom hinder mot ett nytt åtal avseende en annan felaktighet som kan härledas till samma deklARATION (jfr NJA 1981 s. 277). Gärningen består i att en oriktig uppgift har lämnats i den deklARATION som getts in till Skatteverket, vilket i sin tur får till följd att samtliga felaktigheter eller passiviteter i deklARATIONEN prekluderas genom en dom som fått laga kraft. Detta gäller även om domen endast avser en av flera felaktigheter i deklARATIONEN. För brottmålsprocessen finns vidare bestämmelser om lis pendens och ändring av talan i 45 kap. 1 § tredje stycket och 5 § rättegångsbalken.

Inom skatteförfarandet finns en bestämmelse om res judicata i 66 kap. 3 § första stycket SFL. Enligt bestämmelsen får Skatteverket inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Högsta förvaltningsdomstolen har vid ett flertal tillfällen haft att bedöma vilka kriterier som bör gälla när sakfrågan i ett mål om beskattning/skattetillägg ska avgränsas. Av denna praxis framgår att en deklARATION, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kan innefatta ett stort antal sakfrågor. Det innebär bl.a. att en dom som fått laga kraft avseende fråga A inte utgör något hinder för Skatteverket att därefter ompröva fråga B, detta trots att båda felaktigheterna härrör från en och samma deklARATION. Bestämmelserna om ändring av talan finns i 67 kap. 31–34 §§ SFL. Någon uttrycklig bestämmelse rörande lis pendens finns inte. Denna anses gälla med stöd av allmänna förvaltningsprocessrättsliga principer.¹⁵

Det ska understrykas och framhållas att det straffrättsliga sakbegreppet skiljer sig från det som gäller inom skatteförfarandet. I det nu föreslagna systemet med skatte- och tulltillägg i allmän domstol ingår som en viktig förutsättning att t.ex. ett brottsanmält ärende ska kunna återgå till Skatteverket för vidare handläggning av

¹⁵ Prop. 1989/90:74 s. 403.

frågan om skattetillägg. En fråga som uppkommer i detta sammanhang är hur den vidare avgränsningen av saken i brottmålet påverkar Skatteverkets möjligheter att meddela beslut avseende skattetillägg. Vidare uppkommer frågan hur dessa två skilda avgränsningsprinciper förhåller sig till hur Europadomstolen definierat vad som utgör ett och samma brott vid tillämpningen av förbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

Förbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet utgör en bestämmelse om *res judicata* som tar sikte på att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott som han eller hon redan blivit slutligt frikänd eller dömd för. Förbudet gäller alltså endast om det andra förfarandet avser samma brott som det första förfarandet. För att det ska vara fråga om samma brott krävs att det andra "brottet" härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Denna prövning ska utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är ouppslösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas.¹⁶

Om det skatterättsliga uttrycket felaktighet eller passivitet tolkas med tillämpning av saksbegreppet inom straffrätten skulle detta få till följd att Skatteverket i vissa fall skulle vara förhindrat att meddela ett beslut om skattetillägg efter att ärendet avslutats utan slutlig prövning i sak av åklagaren. Exempelvis kan Skatteverket vid en genomförd revision ha uppmärksammat två olika felaktigheter eller passiviteter i en och samma inkomstdeklaration. Den skattskyldige kan ha underlåtit att redovisa dels en överlåtelse av viss egendom, dels en hel näringsverksamhet inom en viss bransch. Inom skatteförfarandet föreligger då två sakfrågor medan det inom skattebrottsförfarandet är fråga om endast en sak (gärning). Efter en anmälan om brottsmisstanke inleder åklagaren förundersökning avseende båda felen, men beslutar senare att väcka åtal endast avseende den oredovisade näringsverksamheten. Skatteverket skulle då inte kunna meddela ett beslut om skattetillägg avseende den oredovisade överlåtelsen av egendom eftersom den skattskyldige redan då har blivit lagförd för brottet. Motsvarande frågeställning uppkommer om åklagaren väckt åtal avseende en felaktighet i en inkomstdeklaration. Uppmärksammar därefter Skatteverket en annan felaktighet i samma deklaration skulle skattetillägg inte kunna tas

¹⁶ Jfr Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland* punkt 83 och 84.

ut eftersom det skulle anses vara fråga om samma felaktighet eller passivitet.

Enligt vår mening bör det framhållas att vad som utgör samma brott vid tillämpningen av artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen utgör den yttersta ramen för vad som kan innefattas i uttrycket felaktighet eller passivitet. Europadomstolens senare praxis har visserligen inneburit att vad som avses med samma brott har preciserats. Det saknas dock vägledning i fall som de nu beskrivna, dvs. när skattetillägget utgår på grund av en skatterättslig fråga medan skattebrottet baseras på en annan beskattningsfråga i samma deklARATION.

Även inom skatteförfarandet anses oriktig uppgift lämnad i och med att deklARATIONEN avlämnas, skillnaden är att det inom detta förfarande i res judicata-hänseende görs åtskillnad mellan olika felaktigheter eller passiviteter i deklARATIONEN. Vi kan inte finna något bärande skäl för att en sådan uppdelning skulle stå i strid med Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden.

För att vårt system med två sanktioner i en domstol ska fungera utan att möjligheten att ta ut skattetillägg avseende en felaktighet eller passivitet som inte omfattas av den allmänna domstolens prövning faller bort, måste det skatterättsliga sakbegreppet styra förfarandet vid handläggningen av ett skattetilläggsärende som bedöms kunna drabbas av två sanktioner.

Det ska framhållas att det straffrättsliga processföremålet fortfarande styr brottmålsprocessen. Det förslag som nu läggs fram innebär därför inte några processuella förändringar av brottmålrörande skattebrott vad avser res judicata, lis pendens eller taleändring. På samma sätt som tidigare innebär en dom som fått laga kraft avseende ett brott i en deklARATION hinder mot nytt åtal som är hänförligt till samma deklARATION.

Att uttrycket felaktighet eller passivitet i den föreslagna lagen ska avse det sakbegrepp som tillämpas inom skatteförfarandet klargör att det vidare sakbegrepp som gäller inom straffprocessen inte ska inverka på möjligheten att ta ut skattetillägg när en felaktighet i en deklARATION inte leder till lagföring av åklagaren; detta även om åklagaren har valt att lagföra en annan felaktighet i deklARATIONEN. En dom i ett mål om skattebrott som fått laga kraft utgör således hinder mot nytt åtal för samma gärning. Domen i brottmålet utgör dock inte något hinder mot att skattetillägg senare tas ut om en felaktighet eller passivitet avser någon annan fråga i deklARATIONEN än den som prövades i brottmålsprocessen.

I detta sammanhang bör beröras de skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning med stöd av 49 kap. 6 § SFL. Beroende på omständigheterna kan det skatterättsliga processföremålet i vissa fall bli mycket vitt. Detta gör sig särskilt gällande om en deklARATIONSSKYLDIG inte lämnat någon deklARATION och skatten eller underlaget för skatten bestäms utan egentlig kännedom om t.ex. omfattningen av en näringsverksamhet (se prop. 1989/90:74 s. 376–378 och RÅ 2002 ref. 46). Det uppskattade beloppet baserar sig då på en schablonmässig bedömning, t.ex. i form av tidigare lämnade deklARATIONER. När besluten om beskattning och skattetillägg meddelas föreligger som regel inte någon brottsmisstanke med anledning av den deklARATIONSSKYLDIGES passivitet. Ett på detta sätt påfört skattetillägg kan den deklARATIONSSKYLDIGE under vissa förutsättningar få undanröjt om denne lämnar in en deklARATION (49 kap. 7 § SFL).

Vid en efterföljande utredning, t.ex. en revision, kan det framkomma omständigheter som ger vid handen att den bedrivna verksamheten varit väsentligt mer omfattande än vad som framgår av den redan beslutade skönsbeskattningen. Av praxis framgår att efterbeskattning får ske i sådana fall.¹⁷ Om det vid den senare utredningen framkommer misstanke om brott föreligger enligt vår uppfattning inte hinder mot lagföring för skattebrott. Stöd för denna bedömning ger artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, i vilken det bl.a. sägs att förbudet i artikeln inte hindrar lagföring om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter. Ett annat synsätt skulle innebära att ett så kallat vitesskattetillägg hindrar framtida åtal på områden som omfattas av den skönsmässiga uppskattningen.

På tullområdet finns, såvitt vi känner till, inte några närmare riktlinjer för hur processföremålet ska bestämmas i brottmålsprocessen och i förfarandet om tulltillägg. Utgångspunkten bör dock även där vara att den straffrättsliga avgränsningen ska tillämpas i rent straffrättsliga situationer och att det tullrättsliga processföremålet ska tillämpas i övriga fall inom systemet med skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

¹⁷ Prop. 1989/90:74 s. 378.

9.14.2 Vissa konsekvenser av skilda processföremål

Förslag: Åklagaren ska snarast underrätta Skatteverket eller Tullverket om förändringar i en utredning om brott, som kan ha betydelse för Skatteverkets eller Tullverkets möjligheter att besluta om skattetillägg och tulltillägg.

Bedömning: När brottsmisstanke inte längre finns avseende en viss felaktighet eller passivitet i en utredning om brott bör åklagaren fatta ett beslut om detta.

Väl preciserade brottsmisstankar

Det föreslagna systemet med en tvåsanktionsprocess är utformat så att Skatteverket och Tullverkets fiskala verksamhet i de flesta fall fattar beslut om skatte- och tulltillägg utan att några brottsutredande myndigheter involveras. Bedömningen att en felaktighet eller passivitet inte kan antas vara brottslig och att skattetilläggs- och tulltilläggsbeslut därför kan meddelas som hindrar åtal i samma fråga sker i dessa fall enbart hos Skatteverket och Tullverkets fiskala verksamhet.

I många fall torde Skatteverket och Tullverket utifrån en egen brottsanmälan eller en rapport från brottsutredande myndighet på ett bra sätt kunna precisera brottsmisstanken till en viss person och till en eller flera händelser. Det torde i sådana fall vara ganska klart vilka felaktigheter eller passiviteter den inledda utredningen om brott avser och att beslut om skatte- eller tulltillägg inte får meddelas i dessa frågor. Det framgår då också vilka felaktigheter eller passiviteter som ligger utanför utredningen om brott och som därför ska behandlas enligt huvudregeln – enligt vilken Skatteverket och Tullverket utreder och bedömer om skatte- och tulltillägg ska tas ut eller om en brottsanmälan ska göras. Med andra ord är Skatteverket och Tullverket bara förhindrade att meddela skattetilläggs- eller tulltilläggsbeslut rörande de felaktigheter eller passiviteter som omfattas av den inledda utredningen om brott. Ju bättre preciserade dessa är desto större är möjligheterna att bestämma vilka felaktigheter eller passiviteter som inte är föremål för utredning om brott och beträffande vilka det står Skatteverket och Tullverket fritt att besluta om skatte- och tulltillägg.

Är föremålet för utredningen om brott tillräckligt klart angivet kan alltså beslut om skatte- eller tulltillägg meddelas i de delar som bedöms ligga utanför utredningen. En förutsättning för detta är dock enligt vår bedömning att besluten meddelas i nära tidsmässigt samband med att utredningen om brott inleds. Det kan förväntas förekomma att det går en viss tid från det att verket gör en brottsanmälan eller får underrättelse om att en utredning om brott har inletts till dess att frågan om skatte- eller tulltillägg aktualiseras. Vid den senare tidpunkt när skatte- eller tulltillägget aktualiseras kan det visa sig att utredningen om brott har utökats till att omfatta även andra felaktigheter eller passiviteter än de som ursprungligen anmäldes eller rapporterades. Skatteverket och Tullverkets fiskala verksamhet måste därför i sådana senare beslutssituationer alltid ha kännedom om vilka felaktigheter eller passiviteter som en utredning om brott har kommit att omfatta.

Det är den brottsutredande myndigheten som har bäst kunskap om hur en utredning om brott avseende en viss person utvecklas och förändras. Enligt vår uppfattning framstår det därför som naturligt att det är den brottsutredande myndigheten som ska underrätta Skatteverket och Tullverket om utredningen om brott har kommit att avse andra felaktigheter eller passiviteter än de som angivits i Skatteverkets eller Tullverkets brottsanmälan eller i den brottsutredande myndighetens första underrättelse om att utredning om brott har inletts.

Mindre väl preciserade brottsmisstankar

En förutsättning för att en inledd utredning om brott ska hindra Skatteverket och Tullverket från att meddela beslut om skatte- eller tulltillägg är att brottsmisstankarna är knutna till samma fysiska person. I en del fall kan dock utredningen om brott inledas på ett så tidigt stadium att det är svårt att utpeka en fysisk person som brottsmisstanken avser. När det gäller skattebrott och tullrättsliga brott torde det dock oftast gå att knyta brottsmisstankarna till en avgränsad grupp fysiska personer, antingen direkt eller genom att personerna har anknytning till en juridisk person inom vilken det misstänks ha förekommit brottslighet.

Att utredningen om brott inleds på ett tidigt stadium kan innebära att de felaktigheter eller passiviteter som omfattas av utredningen om brott rörande en viss person är mycket oprecist angivna.

Att felaktigheterna och passiviteterna är löst beskrivna innebär att det blir svårare för Skatteverket och Tullverket att slå fast vad som tydligt ligger utanför utredningen om brott. Det område inom vilket Skatteverket och Tullverket får meddela beslut om skatte- och tulltillägg blir därför typiskt sett mer begränsat om föremålet för utredningen om brott rörande en viss person är allmänt angivet.

I många fall torde emellertid framåtskridandet i utredningen om brott medföra en precisering av de felaktigheter eller passiviteter som en viss person är misstänkt för. Vid utredningar om brott där de misstänkta felaktigheterna eller passiviteterna är allmänt beskrivna vid utredningens inledande är det därför viktigt att Skatteverket och Tullverket får kännedom om preciseringar av brottsmisstanken som kan ske under utredningens gång. Sådana förtydliganden kan leda till att Skatteverkets och Tullverkets utrymme att besluta om skatte- och tulltillägg avseende den misstänkte blir större än vad det var när utredningen om brott inleddes. I dessa situationer bör det, liksom när nya felaktigheter eller passiviteter tas in i utredningen om brott, vara den brottsutredande myndighetens skyldighet att underrätta Skatteverket och Tullverket om området för utredningen om brott har kommit att snävas in genom preciseringar av de felaktigheter eller passiviteter som ursprungligen anmäldes eller rapporterades.

Om åklagaren endast lägger ned en av flera brottsmisstankar, t.ex. då en brottsmisstanke avseende skattebrott läggs ned men där misstanke fortfarande finns rörande bokföringsbrott, är det svårare att bestämma en dag från vilken tidsfristen bör börja löpa när det gäller underrättelser. Eftersom en underrättelse inte är ett formligt beslut saknas ett beslutsdatum. Vi anser därför att åklagaren i beslut bör ange att utredningen om brott har förändrats och ange på vilket sätt förändringen har skett. Tidsfristen skulle då börja löpa från beslutsdatumet.

Anmälda felaktigheter eller passiviteter som inte omfattas av en inledd förundersökning

En utredning om brott kan inledas efter en anmälan om brott som omfattar flera preciserade felaktigheter eller passiviteter. I nästa steg fattas det beslut om förundersökning ska inledas eller inte. Inledande av förundersökning ska ske genom ett formligt beslut. Någon författningsreglerad skyldighet att motivera ett beslut att

inleda förundersökning finns inte. Det har dock ansetts att åklagarna och polisen har en sådan skyldighet.¹⁸ Av det formella ställningstagandet i frågan om förundersökning ska inledas anser vi därför att man bör kunna utläsa vilka felaktigheter eller passiviteter förundersökningen avser. Beträffande felaktigheter eller passiviteter som inte omfattas av förundersökningen ska Skatteverket och Tullverket ha rätt att besluta om skatte- och tulltillägg.

Felaktigheter eller passiviteter som inte omfattas av ett väckt åtal

När en förundersökning avslutas ska åklagaren väcka åtal om förutsättningar finns. Har förundersökning inletts avseende samtliga felaktigheter eller passiviteter i en brottsanmälan och har förundersökningen inte lagts ned i någon del och har det inte heller i någon del fattats beslut om att inte väcka åtal, bör gärningsbeskrivningen som åtalet grundar sig på i princip omfatta de anmälda felaktigheterna och passiviteterna.

I fall då åtal väcks endast beträffande några av de felaktigheter eller passiviteter som varit föremål för förundersökning bör åklagaren eller tullåklagaren snarast underrätta Skatteverket respektive Tullverket om vad som ska hända beträffande de felaktigheter eller passiviteter som ligger utanför åtalet. För Skatteverket och Tullverket torde det i en sådan situation annars framstå som tveksamt om utredningen om brott i någon del fortfarande pågår. Åklagaren bör underrätta Skatteverket eller Tullverket snarast om beslut om att inte pröva en felaktighet eller passivitet slutligt i sak eftersom Skatteverket eller Tullverket, enligt vårt förslag i 52 kap. 8 a § SFL (se avsnitt 9.13), måste meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg inom en tidsfrist som räknas från det att åklagaren fattar beslutet.

Förslaget genomförs i 5 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

¹⁸ Bring, Diesen, Förundersökning, 4 uppl. 2009 avsnitt 9 (Zeteo) och JO dnr 563-1992.

9.15 Handläggning av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

9.15.1 Handläggning av den administrativa sanktionen i brottmålsrättegången

Förslag: Frågan om skattetillägg och tulltillägg handläggs inom ramen för brottmålsrättegången.

Handläggningen styrs av de straffprocessuella reglerna i rättegångsbalken.

De materiella frågorna styrs av regler i skatteförfarandelagen och tullagen.

Frågan är vilka regler som ska styra handläggningen av skattetilläggs- och tulltilläggsärenden i allmän domstol. En grundläggande målsättning med systemet med två sanktioner i en domstol är att bedömningen av ett skatte- eller tulltilläggsärende så långt det är möjligt ska ske på samma sätt oavsett var beslutet fattas.

Den stora merparten av skattetilläggs- och tulltilläggsfall kommer fortfarande att hanteras av Skatteverket, Tullverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna och således bedömas enligt de materiella förutsättningarna för att ta ut skatte- eller tulltillägg enligt reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen. Att tillämpa andra regler för att bedöma skatte- eller tulltilläggsfrågan inom ramen för en brottmålsrättegång skulle framstå som mycket märkligt. Eftersom vi eftersträvar att bedömningen av ett skattetilläggs- eller tulltilläggsärende ska vara så likartad som möjligt oavsett vem som beslutar om tillägget bör även skatte- eller tulltillägg som ska tas ut av allmän domstol bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen. Av samma skäl bör saken i processen vad gäller skatte- och tulltillägget bestämmas på det sätt som sker i beskattningsförfarandet (se avsnitt 9.14.1). Nedan föreslås en bestämmelse för att säkerställa att åklagaren har möjligheter att ändra talan avseende skattetillägg eller tulltillägg som motsvarar de möjligheter åklagaren har att justera en talan avseende brott.

En konsekvens av att de materiella skattetilläggs- och tulltilläggsreglerna ska tillämpas beträffande skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol är att olika bevisregler kommer att tillämpas vid bedömningen av brottmålet och skattetillägget eller tulltillägget. Till följd av detta kan domstolen meddela en friande dom avseende

brottmålet, som kräver ”ställt utom rimligt tvivel” för att brott ska anses vara styrkt. I samma dom kan domstolen besluta om att ta ut skatte- eller tulltillägg eftersom beviskravet är lägre samtidigt som skatte- och tulltillägg beslutas på endast objektiva grunder.

Fråga är då vilka regler som bör styra själva handläggning av skattetilläggs- och tulltilläggsfrågan. En gemensam handläggning av skattetilläggs- eller tulltilläggsfrågan och brottmålet torde kräva att frågorna praktiskt hanteras enligt samma regler. Att handlägga frågorna enligt olika regler skulle göra processen tung och komplicerad. Vi eftersträvar ett system som inte ska tynga myndigheterna med mer arbete än nödvändigt. Att låta förvaltningsprocessrätten styra en brottmålsprocess i allmän domstol där åklagaren ska yrka på att skatte- eller tulltillägg ska tas ut framstår som en onödigt komplicerad lösning. Den mest lämpliga och lätthanterliga lösningen torde vara att låta processen styras av de regler som brukar gälla i den domstol som ska pröva frågan. Eftersom processen ska bedrivas i allmän domstol och huvudfrågan är skattebrottet eller det tullrättsliga brottet framstår det som mest naturligt att låta brottmålsprocessen styra själva handläggningen av skattetilläggs- och tulltilläggsfrågan. Ett skattetilläggs- och tulltilläggsärende bör således handläggas enligt de regler som gäller för brottmål i allmän domstol, t.ex. regler som gäller laga domstol, kallelse, delgivning och rättens sammansättning. Även vad gäller resning och återställande av försutten tid bör brottmålsregler gälla.

Särskilt om taleändring

Bedömning: Som huvudregel gäller att väckt talan inte får ändras enligt 45 kap. 5 § rättegångsbalken.

Förslag: Läger åklagaren en ny felaktighet eller passivitet till grund för åtalet i brottmålet får skattetilläggs- eller tulltilläggsyrkandet ändras till att omfatta även denna felaktighet eller passivitet.

I det föreslagna systemet med två sanktioner i en domstol används uttrycket felaktighet eller passivitet för att beskriva processföremålet eller, annorlunda uttryckt, saken i den del av processen som avser skatte- eller tulltillägg (se avsnitt 9.14.1). Saken i ett mål

utgörs enligt vårt förslag av en eller flera felaktigheter eller passiviteter. Vilka felaktigheter eller passiviteter som är saken i en viss process om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol kommer att bestämmas av åklagarens yrkande, på samma sätt som gärningsbeskrivningen drar gränserna för saken i den del av processen som gäller frågan om ansvar för brott.

Både inom skatteprocessen (67 kap. 31 § SFL) och straffprocessen (45 kap. 5 § rättegångsbalken) är huvudregeln att den som väcker talan är bunden av saken såsom den bestäms i det inledande yrkandet.

En följd av de skilda avgränsningarna av saken (se avsnitt 9.14.1) som görs i systemet med två sanktioner i en domstol beträffande frågan om ansvar för brott och frågan om skatte- och tulltillägg är emellertid att talan i ansvarsdelen kan utökas till att avse nya felaktigheter eller passiviteter, utan att detta utgör en taleändring i straffprocessuell mening. En tillåten justering av talan i ansvarsfrågan kan därför leda till att felaktigheter eller passiviteter förs in i målets ansvarsdel, som ligger utanför saken i den del av målet som avser skatte- eller tulltillägg.¹⁹

Vid åklagarens talan om skatte- eller tulltillägg i allmän domstol måste därför den eller de felaktigheter eller passiviteter som inledningsvis läggs till grund för yrkandet om skatte- eller tulltillägg kunna kompletteras med nya felaktigheter eller passiviteter för att motsvara de som läggs till grund för det straffrättsliga ansvaret. I annat fall skulle en straffrättslig prövning av en felaktighet eller passivitet kunna ske utan att frågan om skatte- eller tulltillägg kan prövas samtidigt och medföra att felaktigheten eller passiviteten endast drabbas av en sanktion (se avsnitt 9.1.3). Detta skulle strida mot grundläggande målsättningar i förslaget, nämligen att sanktionerna för en viss felaktighet eller passivitet ska prövas i ett sammanhang och att både skatte- eller tulltillägg och straffrättslig påföljd ska kunna beslutas för en viss felaktighet eller passivitet.

Frågan om taleändring är en handläggningsfråga och ska därför, enligt vår uppfattning, i systemet med två sanktioner i en domstol som utgångspunkt styras av reglerna i straffprocessen, dvs. 45 kap. 5 § rättegångsbalken, även såvitt avser frågan om skatte- eller tulltillägg. Tillämpningen av det straffprocessuella taleändringsbegreppet innebär att åklagaren kan yrka på ansvar avseende andra felaktigheter eller passiviteter än de som ursprungligen angavs i yrkandet

¹⁹ En förutsättning för detta är dock att Skatteverket eller Tullverket inte har fattat beslut om skattetillägg eller tulltillägg avseende den nya felaktigheten eller passiviteten.

så länge de är hänförliga till samma gärning (deklaration) utan att det är fråga om ändring av talan. Det bör säkerställas att åklagaren har möjlighet att åstadkomma motsvarande ändring avseende skattillägs- eller tulltillägsfrågan. Detta för att undvika att vissa felaktigheter eller passiviteter endast drabbas av en sanktion trots att förutsättningar finns för att ta ut dubbla sanktioner. Vi föreslår därför en bestämmelse som innebär att om åklagaren i systemet med två sanktioner i en domstol lägger en ny felaktighet eller passivitet till grund för åtalet får talan om skattetillägg eller tulltillägg utvidgas i motsvarande mån.

Förslaget genomförs i 7 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

Beloppsmässiga förändringar i åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg

Det yrkande som åklagaren framställer bestämmer vad som kommer att bli föremålet för domstolsprocessen (saken i målet). De belopp som åklagaren anger i sitt yrkande, t.ex. det belopp som undandragits, kan justeras under processens gång för att överensstämma med det bakomliggande beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet. Det är då inte fråga om ändring av talan.²⁰

Meddelas ett beslut om beskattning eller tulltaxering efter det att åklagaren väckt åtal och framställt yrkande om skatte- eller tulltillägg, kan de belopp som åklagaren angett i de sistnämnda yrkandena justeras för att överensstämma med beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet.

9.15.2 Tidsgräns för beslut om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

Förslag: Skattetillägg eller tulltillägg grundat på samma felaktighet eller passivitet som brottmålet följer brottets preskriptionstid enligt skattebrottslagen och brottsbalken.

²⁰ Prop. 1989/90:74 s. 372.

Huvudregeln i skatteförfarandelagen är att ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller måste meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut enligt 66 kap. 27 § SFL. Enligt 66 kap. 32 § kan tidsfristen för efterbeskattning förlängas om det är fråga om brott enligt skattebrottslagen. Förutsättningarna för förlängning korresponderar med de frister som gäller för brott enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen.

När allmän domstol ska besluta om att ta ut skatte- eller tulltillägg efter yrkande från åklagaren är det rimligt att samma preskriptionstider gäller för skatte- eller tulltillägget som för brottet. I realiteten torde detta inte innebära någon förändring i skattetilläggshänseende eftersom Skatteverket även tidigare kunde besluta om efterbeskattning med stöd av 66 kap. 32 § SFL, och då även ta ut skattetillägg enligt 52 kap. 5 §, när den som efterbeskattningsbeslutet gällde hade gjort sig skyldig till brott enligt skattebrottslagen. Motsvarande regler på tullområdet finns i 5 kap. 5 § tullagen.

Förslaget genomförs i 11 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

9.15.3 Överklagande

Förslag: Vid överklagande av allmän domstols beslut om skattetillägg eller tulltillägg gäller vad som föreskrivs om överklagande av dom i brottmål i 49, 51, 54, och 55 kap. rättegångsbalken.

Prövningstillstånd krävs dock inte om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagas.

Allmän förvaltningsdomstols dom om skatte- eller tulltillägg får överklagas inom två månader från det att den som beslutet gäller fick del av det (67 kap. 28 § SFL). En tingsrättsdom får enligt 51 kap. 1 § rättegångsbalken överklagas inom tre veckor från den dag då domen meddelades.

Beslutet om skatte- eller tulltillägg ska kunna överklagas tillsammans med avgörandet i den straffrättsliga delen – eller ensamt – inom tre veckor. Även om endast frågan om skatte- eller tulltillägg överklagas ska målet handläggas enligt rättegångsbalkens regler om brottmål i hovrätten.

För att hovrätten ska pröva tingsrättens dom eller beslut krävs enligt 49 kap. 12 § rättegångsbalken prövningstillstånd om inte annat är föreskrivet. Av 13 § samma kapitel framgår att för att hovrätten ska pröva tingsrättens dom i brottmål krävs prövningstillstånd om den tilltalade genom domen som enda påföljd dömts till böter, eller frikänts från ansvar för brott för vilket det inte är föreskrivet svårare straff än fängelse i sex månader. Ett beslut om skatte- eller tulltillägg torde inte utgöra en påföljd vare sig i rättegångsbalkens eller brottsbalkens mening (jfr prop. 1992/93:216 s. 89 och 1 kap. 8 § brottsbalken). Har den tilltalade dömts till enbart böter och skattetillägg skulle enligt nuvarande regler således krävas prövningstillstånd för prövning i hovrätt.

En förvaltningsrätts prövning av en skatterättslig frågeställning kan, efter överklagande, överprövas av kammarrätt utan att det krävs prövningstillstånd. De propåer om prövningstillstånd i skattemål som förekommit har inte lett till lagstiftning. På tullområdet krävs däremot prövningstillstånd för att ett överklagande ska tas upp i kammarrätt (9 kap. 2 § tullagen).

Vi har vid utformningen av våra förslag strävat efter att skatte- tilläggs- och tulltilläggsmålen ska behandlas så lika som möjligt oavsett vid vilken domstol de handläggs. Detta skulle tala för ett krav på prövningstillstånd vid överklagande till hovrätt av ett tulltilläggsbeslut men inte av ett skattetilläggsbeslut. Ett skatte- eller tulltillägg som tas ut av allmän domstol skulle – om ett krav på prövningstillstånd införs – kunna komma att prövas av tingsrätten som första och enda instans. Detta till skillnad mot ett skatte- tilläggsbeslut meddelat av Skatteverket som kan överprövas av förvaltningsrätt och kammarrätt utan prövningstillstånd och ett tulltilläggsbeslut meddelat av Tullverket som kan överprövas av förvaltningsrätt och, efter prövningstillstånd, av kammarrätt.

Av stor vikt är också att reglerna om prövningstillstånd vad gäller skattetillägg och tulltillägg överensstämmer med vad som gäller för det brottmål som handläggs samtidigt. Vi har mot denna bakgrund stannat för att föreslå en ordning som i allt väsentligt överensstämmer med regleringen i 49 kap. 13 § rättegångsbalken. Det innebär således ett krav på prövningstillstånd för prövning i hovrätt av tingsrättens dom om den tilltalade inte dömts till annan påföljd än böter eller frikänts från ansvar för brott för vilket det inte är föreskrivet svårare straff än fängelse i sex månader. Överklagas en dom angående fängelse och påförande av skattetillägg krävs inte prövningstillstånd för prövning av skattetilläggsfrågan.

Intresset av att reglerna om prövningstillstånd vad gäller skattetillägg ska överensstämma med reglerna om prövningstillstånd för brottmål är dock inte lika starkt när endast frågan om skattetillägg överklagas. I denna situation anser vi det vara motiverat med en fullständig prövning av det uttagna skattetillägget. Eftersom systemet med två sanktioner i en domstol omfattar även tull finner vi det lämpligt att även överklaganden som bara avser tulltillägg kan prövas av hovrätten utan krav på prövningstillstånd.

Skatteverket och Tullverket kommer naturligtvis att följa praxis vad gäller de åtalsbeslut som meddelas av åklagarna och de domar som meddelas av allmän domstol vad avser skatte- och tulltillägg. Skatteverket och Tullverket har inte någon egen rätt att överklaga ett beslut eller en dom från allmän domstol. Om en kammaråklagare beslutat att inte överklaga en tingsrättsdom kan verken begära överprövning av beslutet hos överåklagare.²¹

Beslut om skattetillägg som meddelats av Skatteverket ska enligt 66 kap. SFL omprövas på begäran av den som beslutet gäller. En motsvarande bestämmelse för tulltilläggsbeslut meddelade av Tullverket finns i 5 kap. 3 § andra stycket tullagen. Den ordning för överklagande som vi nu föreslår innebär att tingsrättens beslut om skattetillägg eller tulltillägg, med ordinära rättsmedel, bara kan överprövas efter överklagande till hovrätt.

Förslaget genomförs i 13 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

9.16 Åklagarens uppgifter

9.16.1 Underrättelser

Förslag: I samband med att den misstänkte delges skälig misstanke enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken för brott som kan medföra även skattetillägg eller tulltillägg ska underrättelse ske om att även skattetillägg eller tulltillägg kan tas ut och på vilka grunder.

Avslutar den brottsutredande myndigheten en utredning om brott genom ett beslut som inte hindrar en annan sanktion avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten, och den som utredningen berör har hörts som skäligen misstänkt för

²¹ 7 kap. 5 § rättegångsbalken.

brottet, ska denne underrättas om att utredning avseende skattetillägg eller tulltillägg kan komma att ske hos Skatteverket eller Tullverket.

Skatteverket utreder normalt frågan om skattetillägg ska tas ut tillsammans med beskattningsfrågan. Skatteverket kommunicerar utredningen tillsammans med ett förslag till beslut och grunder för detta, ett s.k. övervägande, till den enskilde när frågan är färdigutredd. Den enskilde ges möjlighet att besvara och komma in med synpunkter på övervägandet. Härefter, om ytterligare kommunikering inte bedöms som nödvändig, meddelar Skatteverket beslut i frågan.

Åklagaren ska enligt gällande regler underrätta den misstänkte om misstanke om brott när denne är skäligen misstänkt för brottet enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken.

Vi eftersträvar att en skattetilläggs- eller tulltilläggsfråga ska hanteras så lika som möjligt, oavsett om frågan bedöms av allmän domstol eller allmän förvaltningsdomstol. Enligt vår bedömning ska åklagaren därför i underrättelsen enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken i förekommande fall ange att felaktigheten eller passiviteten även kan medföra att det finns grund för att ta ut skatte- eller tulltillägg samt ta upp eventuella befrielsegrunder. Den misstänkte får då i ett relativt tidigt skede veta vad han eller hon riskerar, en straffrättslig påföljd och/eller skatte- eller tulltillägg, samt möjlighet att bemöta misstankarna och påståendena.

Systemet med två sanktioner i en domstol kräver en utökad kommunikation mellan de olika myndigheterna. Åklagaren ska i flera fall underrätta Skatteverket eller Tullverket om beslut och förändringar i utredningen om brott. Dessa underrättelseskyldigheter behandlas i avsnitt 9.5, 9.6, 9.14.2 och 9.18.1.

Förslagen genomförs i 23 kap. 18 a § rättegångsbalken samt i 7 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

9.16.2 Åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg

Förslag: Åklagaren väcker talan i allmän domstol om att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut. Åklagaren utformar ett separat yrkande i stämningsansökan om att skattetillägg ska tas ut enligt 49 kap. SFL och beaktar då även befrielsegrunderna i 51 kap.

SFL om det finns anledning. Vad avser tull yrkar åklagaren att tulltillägg ska tas ut enligt 8 kap. tullagen.

Bedömning: I normalfallet grundar sig åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg på beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet. I vissa undantagsfall, då beskattningsbesluten inte hinner färdigställas innan åtal väcks, får åklagaren framställa sitt yrkande på de underlag som då föreligger. Åklagaren får under processen justera de yrkade skattetilläggs- eller tulltilläggsbeloppen i överensstämmelse med beskattnings- eller tulltaxeringsbesluten.

När ett skattetilläggs- eller tulltilläggsärende hanteras i allmän förvaltningsdomstol initieras målet genom att den enskilde överklagar myndighetens beslut. Den processrättsliga ramen i förvaltningsprocessen sätts huvudsakligen av det överklagade beslutet och till viss del av överklagandet.

I systemet med två sanktioner i en domstol inleds processen i allmän domstol och tingsrätten är första instans. Det finns då inte något beslut att överklaga utan frågan initieras genom att åklagaren yrkar att skatte- eller tulltillägg ska tas ut. Föremålet för processen om skatte- eller tulltillägg kommer därför att bestämmas av åklagarens yrkande på samma sätt som gärningsbeskrivningen drar gränserna för processföremålet i brottmålet. Den felaktighet eller passivitet som läggs till grund för det straffrättsliga ansvaret motsvarar den som läggs till grund för yrkandet om skatte- eller tulltillägg. Åklagarens yrkande om att skatte- eller tulltillägg ska tas ut ska vara självständigt och skilt från gärningsbeskrivningen i stämningsansökan. Yrkandet ska kunna stå på egna ben för det fall att det straffrättsliga yrkandet faller bort. Åklagaren ska i yrkandet ta upp eventuella befrielsegrunder i 51 kap. SFL och 8 kap. tullagen om det som framkommit av omständigheterna ger anledning till det.

Förslaget genomförs i 5 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol samt 45 kap. 4 § rättegångsbalken.

Underlaget för åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg

Den utredning som åklagaren ska lägga till grund för yrkandet om skatte- eller tulltillägg kommer som regel att behöva motsvara den som i dag ligger till grund för beslutet att väcka åtal i brottmålet. Normalt bör det vid tidpunkten för åklagarens yrkande om skatte- eller tulltillägg finnas ett beslut om beskattning eller tulltaxering avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten. I några situationer kan emellertid utredningen om brott av olika skäl komma att genomföras på så kort tid att något beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut inte finns när åklagaren är klar att väcka åtal i brottmålsdelen. Att underlaget för åtalet i brottmålet i princip kan vara färdigt före beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet hänger samman med att brotten enligt skattebrottslagen, tullagen och smugglingslagen är konstruerade som farebrott. För ansvar krävs inte att ett undandragande av skatt eller tull faktiskt har skett. Det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker.

Att det inte finns något beslut om skatt eller tulltaxering när åtal väcks innebär alltså inte något hinder mot att åklagaren samtidigt framställer yrkande om skatte- eller tulltillägg. Åklagarens yrkande om skatte- eller tulltillägg får då grunda sig på material från förundersökningen och på det material som finns hos Skatteverket och Tullverket, t.ex. utkast till promemorior.

9.17 Rättens avgörande

Rättens avgörande av frågan om skatte- eller tulltillägg sker precis som frågan om ansvar för brott genom dom (30 kap. 1 § rättegångsbalken). I domen uttalar domstolen vad som ska utgöra underlaget för Skatteverkets eller Tullverkets beräkning av skatte- eller tulltillägg när domen verkställs (se avsnitt 9.15.1). Det belopp med vilket skatte- eller tulltillägg ska utgå bestäms dock av Skatteverket eller Tullverket utifrån bl.a. storleken på den undandragna skatten.

9.17.1 Beslut om skattetillägg och tulltillägg i avsaknad av beskattningsbeslut och tulltaxeringsbeslut

Bedömning: Frågan om skattetillägg eller tulltillägg bör i vissa fall kunna avgöras utan att det föreligger ett avgörande i beskattningsfrågan eller tulltaxeringsfrågan.

Det kan inte förväntas uppstå situationer där frågan om skattetillägg eller tulltillägg inte kan avgöras i samband med avgörandet av frågan om ansvar för brott.

I normalfallet kommer det att föreligga ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut när målet är färdigt för avgörande i brottmålsdelen. Frågan om ansvar för brott och frågan om skatte- eller tulltillägg kan då avgöras i ett sammanhang. Teoretiskt sett kan det dock tänkas förekomma undantagssituationer där beskattningsbeslut eller tulltaxeringsbeslut inte har hunnit meddelas när frågan om ansvar för brott är färdig för avgörande, exempelvis till följd av att domstolens handläggning påskyndas av att den tilltalade är frihetsberövad.

Enligt nu gällande ordning är det inte något krav att det ska finnas ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut när domstolen avgör ett mål om skattebrott eller tullrättsliga brott. Allmän domstol är inte skyldig att följa myndigheternas och de allmänna förvaltningsdomstolarnas skatterättsliga bedömningar.²² Domstolens avgörande i ansvarsfrågan får då i stället grunda sig på det föreliggande underlaget, t.ex. material från förundersökningen och material som finns hos Skatteverket och Tullverket.

Om avgörandet i beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan drar ut på tiden har domstolen möjlighet att vilandeförklara brottmålet för att invänta beslutet. När det gäller skattebrotten finns regler om detta i 15 § skattebrottslagen. Någon särreglering om vilandeförklaring av tullrättsliga mål finns inte. Sådana mål torde dock kunna vilandeförklaras enligt de allmänna reglerna om vilandeförklaring i 32 kap. 5 § rättegångsbalken. När det gäller mål om brott enligt skattebrottslagen torde gälla att dessa inte kan avgöras utan att beskattningsfrågan avgjorts slutligt om det handlar om komplicerade skatterättsliga frågor. Är de skatterättsliga frågorna mindre komplicerade men ändå av kvalificerad beskaffenhet bör brottmålet kunna avgöras med ledning av ett avgörande i beskatt-

²² Jfr prop. 1982/83:134 s. 9 f.

ningsfrågan, även om detta inte har fått laga kraft. Domstolen torde kunna avgöra en fråga om ansvar för skattebrott utan att det finns något avgörande i beskattningsfrågan endast om beskattningsfrågan är av enkel beskaffenhet.²³ Rimligen bör dessa avvägningar tillämpas på motsvarande sätt när det gäller tullrättsliga brott och beslut om tulltaxering.

Sammantaget torde det, när det gäller frågan om ansvar för brott, vara möjligt för domstolen att avgöra frågan om brott trots att det ännu inte meddelats något beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut i de fall då beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan är av enklare beskaffenhet. Utan tvekan är det dock så att ett beslut om beskattning eller tulltaxering i hög grad underlättar bedömningen av brottet, särskilt i fall där denna gäller svårbedömda skatterättsliga eller tullrättsliga frågor. I de mer komplicerade fallen torde krävas att det finns ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut för att domstolen ska kunna döma i ansvarsfrågan.

I systemet med två sanktioner i en domstol ska allmän domstol, i de situationer som gäller enklare beskattnings- och tulltaxeringsfrågor, kunna avgöra frågan om brott och skatte- eller tulltillägg i ett sammanhang utan att det finns ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut. I de fall då målet rör en fråga som är mer komplicerad kan domstolen troligen inte avgöra frågan om brott utan beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut och då följer att ett beslut om skatte- eller tulltillägg inte heller kan meddelas. I praktiken torde det därför inte uppstå situationer där frågan om skatte- eller tulltillägg inte kan avgöras i samband med avgörandet av frågan om ansvar för brott.

När ett skattetillägg överprövas i dag tar förvaltningsdomstolen ställning till om en viss felaktighet eller passivitet är för handen, t.ex. om inkomster finns som inte redovisats på rätt sätt. Domstolen uttalar här till vilket belopp inkomsten är felredovisad. Domstolen prövar sedan om det finns grund för att ta ut skattetillägg, med vilken procentsats skattetillägget i så fall ska tas ut och om det finns grund för befrielse. Domstolen uttalar inte något om hur stor den undandragna skatten är eftersom denna är beroende av en rad olika faktorer, som t.ex. allmänna avdrag. Den slutliga uträkningen av skattetillägget görs av Skatteverket med beaktande av den av domstolen bestämda felredovisade inkomsten. På mot-

²³ Jfr prop. 1982/83:134 s. 12 och prop. 1995/96:170 s. 92.

svarande sätt gör Tullverket den slutliga beräkningen av tulltillägget.

Avsikten är att allmän domstol i det föreslagna systemet ska ta ställning till frågan om skattetillägg eller tulltillägg på samma sätt som allmän förvaltningsdomstol. För att allmän domstols beslut om skattetillägg eller tulltillägg ska kunna verkställas krävs det därför att det finns ett beskattningsbeslut eller ett beslut om tulltaxering till vilket den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten kan knytas.

9.17.2 Rättens avgörande vid nedlagt åtal

Ett brottmål i allmän domstol avslutas så gott som alltid genom ett slutligt ställningstagande i skuldfrågan. Ett undantag från denna huvudregel gäller i vissa fall när åtalet läggs ned under rättegången. Grundas nedläggandet på att det inte föreligger tillräckliga skäl för att den misstänkte är skyldig till brottet, ska domstolen meddela en friande dom om den tilltalade yrkar det (20 kap. 9 § rättegångsbalken). Lägg åtalet ned av andra skäl eller yrkar den tilltalade inte på frikännande dom, kommer däremot målet att avslutas genom ett avskrivningsbeslut som inte utgör en rättskraftig bedömning av de felaktigheter eller passiviteter som anges i gärningsbeskrivningen. Denna situation får förmodas vara mycket sällsynt. Skulle den ändå uppstå i ett brottmål där åklagaren har yrkat att skatte- eller tulltillägg ska tas ut och grund finns för att ta ut skatte- eller tulltillägg, ska domstolen fortsätta handläggningen av frågan om skatte- eller tulltillägg. Det får då anses vara lämpligt att målet i brottmålsdelen avskrivs först i samband med domen i frågan om skatte- eller tulltillägg.

9.18 Verkställighet m.m.

9.18.1 Åtgärder med anledning av allmän domstols dom eller åklagares beslut

| |
|---|
| <p>Förslag: Allmän domstol ska underrätta Skatteverket och Tullverket om ett beslut om skattetillägg eller tulltillägg enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol. Samma skyl-</p> |
|---|

dighet har åklagare som meddelar ett beslut om skattetillägg eller tulltillägg.

Ett skattetillägg eller tulltillägg som beslutats av allmän domstol eller som följer av ett godkänt strafföreläggande ska verkställas på samma sätt som skattetillägg eller tulltillägg beslutade av Skatteverket, Tullverket eller av allmän förvaltningsdomstol.

Av 5 kap. 19 § taxeringslagen (1990:324) framgick tidigare att om ett taxeringsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändrades, skulle Skatteverket göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleddes av det nya taxeringsbeslutet. Motsvarande bestämmelse fanns i 15 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483). Några bestämmelser med detta innehåll finns inte i skatteförfarandelagen. Särskilda föreskrifter om att Skatteverket ska vidta de verkställighetsåtgärder som följer av domstols dom har ansetts inte behövas.²⁴

Skattetillägg som har bestämts efter ett beslut av domstol ska vara betalt senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades (62 kap. 8 § andra stycket 2 SFL). Det ska registreras på skattekonto (61 kap. 1 § SFL). Ett beslut om skattetillägg gäller omedelbart (68 kap. 1 § SFL) och kan således verkställas även om det överklagas om inte anstånd meddelas.

Ett skatte- eller tulltillägg uttaget enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol eller genom ett godkänt strafföreläggande ska verkställas enligt samma bestämmelser som gäller för ett skattetillägg eller tulltillägg som beslutats av Skatteverket, Tullverket eller allmän förvaltningsdomstol. Bestämmelser om betalning och återbetalning av skatter och avgifter och verkställighet finns i avdelningarna XIV och XVI i skatteförfarandelagen. Tullagens bestämmelser finns i 5 kap. tullagen.

För att Skatteverket eller Tullverket ska få kännedom om att allmän domstol eller åklagare har beslutat om att ta ut skatte- eller tulltillägg föreslår vi att allmän domstol eller åklagaren ska underätta verken om beslut om skattetillägg eller tulltillägg.

Om beskattningsbeslutet/tulltaxeringen sänks i den fråga som föranlett ett skattetillägg/tulltillägg utdömt av allmän domstol ska alltså det korresponderande skattetillägget/tulltillägget sättas ned i motsvarande mån genom en verkställighetsåtgärd. Detta är en följd av hur systemet med skatte- och tulltillägg är uppbyggt. Skatte-

²⁴ Prop. 2010/11:165 s. 970, SOU 2009:58 s. 1291 f. och s. 1654 f.

tillägget och tulltillägget är knutet till den undandragna skatten eller tullen avseende en viss felaktighet eller passivitet. Den undandragna skatten eller tullen kan bestämmas slutligt först genom ett beskattningsbeslut eller tulltaxeringsbeslut.

Förslagen genomförs i 14 och 15 §§ lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol, 48 kap. 5 b § tredje stycket rättegångsbalken samt 6 och 8 §§ förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

9.18.2 Särskilt om anstånd

Bedömning: Har allmän domstol beslutat om skattetillägg ska den som är skyldig att betala skattetillägget kunna ansöka om anstånd med betalningen enligt 63 kap. SFL.

Har allmän domstol beslutat om tulltillägg ska bestämmelserna i 9 kap. 8 § tullagen om verkställighet av beslut som överklagas tillämpas.

Någon motsvarighet till 63 kap. 7 § SFL beträffande skattetillägg som beslutats av allmän domstol införs inte.

Enligt 63 kap. SFL kan Skatteverket efter ansökan meddela anstånd med betalning av bl.a. skattetillägg. Regleringen bör vara tillämplig även vad gäller skattetillägg som beslutats av allmän domstol. Ett beslut om anstånd meddelat av Skatteverket överklagas till förvaltningsrätten. Någon regeländring behövs således inte.

I 63 kap. 7 § SFL finns en bestämmelse som ger automatiskt anstånd om den som ska betala skattetillägget ansöker om anstånd och har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om skattetillägg till förvaltningsrätten. Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägget anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen och konventionens krav att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning. För att beslut om skattetillägg inte skulle riskera att strida mot artikel 6 infördes bestämmelsen om att anstånd alltid ska beviljas i avvaktan på domstolsprövning om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar skattetilläggsbeslutet.²⁵

I vårt system beslutas skattetillägget efter en domstolsprövning och någon anledning till att anstånd alltid ska beviljas efter över-

²⁵ Prop. 2010/11:165 s. 1033 f.

klagande till hovrätten finns inte eftersom en domstolsprövning av skattetillägget har skett. En regel om automatiskt anstånd i systemet med två sanktioner i en domstol behövs alltså inte.

På tullområdet framgår av 9 kap. 8 § tullagen att bestämmelserna i artikel 7 och 244 i tullkodex²⁶ om verkställighet av beslut som överklagas ska tillämpas också beträffande tulltillägg. Huvudregeln enligt artikel 7 är att beslut om tull är omedelbart verkställbara även i fall då besluten överklagas. I undantagsregeln i artikel 244 anges dock bl.a. att tullmyndigheterna ska uppskjuta verkställigheten av det överklagade beslutet i sin helhet eller delvis, om de har goda skäl att anta att det ifrågasatta beslutet är oförenligt med tullagstiftningen eller att den person det gäller riskerar att åsamkas skada som inte kan repareras. Reglerna om anstånd bör vara tillämpliga även i fall då överklagande skett beträffande allmän domstols avgörande om tulltillägg och några regeländringar behövs inte.

9.19 Övriga frågor

9.19.1 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Förslag: Bestämmelserna om ersättning för kostnader i 43 kap. SFL ska vara tillämpliga i fråga om mål enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol. Ansökan om ersättning ska göras hos allmän domstol. Ersättningsbeslutet kan överklagas i samma ordning som skattetilläggsbeslutet eller tulltilläggsbeslutet.

I de fall då åklagaren avslutar en utredning om brott som även avser skattetillägg eller tulltillägg genom strafföreläggande eller om en utredning om brott avslutas utan att åklagaren slutligt prövar frågan i sak ska ansökan om ersättning göras hos åklagaren. Vid åklagarens handläggning av ersättningsfrågan ska förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.

²⁶ Förordningen (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Enligt gällande rätt har den enskilde under vissa förutsättningar rätt till ersättning för bl.a. ombudskostnader i ärenden och mål om skatt och tull enligt bestämmelserna i 43 kap. SFL och 1 kap. 8 § tullagen (som hänvisar till skatteförfarandelagen).

Vår utgångspunkt är att frågor om skatte- och tulltillägg så långt det är möjligt ska behandlas på samma sätt oavsett om frågan avgörs i allmän domstol eller i allmän förvaltningsdomstol. Mot bakgrund av detta är det inte ett alternativ att den offentliga försvararen i den egenskapen beviljas ersättning enligt brottmålstaxan även för arbete som läggs ned beträffande skattetilläggs- eller tulltilläggsfrågan. En sådan lösning skulle leda till alltför stora skillnader i hanteringen av ersättningsfrågan.

Rätten till ersättning för kostnader i samband med mål om skatte- och tulltillägg bör enligt vår mening avgöras enligt bestämmelserna om ersättning i 43 kap. SFL oavsett om beslutet meddelas av allmän domstol, myndighet eller allmän förvaltningsdomstol. Möjlighet till ersättning bör alltså finnas även när frågan om skatte- eller tulltillägg avgörs i allmän domstol eller av åklagare.

I dag tar Skatteverket/Tullverket eller allmän förvaltningsdomstol ställning till ersättningsyrkandet i samband med att ärendet eller målet avgörs. I likhet härmed bör i systemet med två sanktioner i en domstol allmän domstol som regel ta ställning till den enskildes ansökan om ersättning enligt 43 kap. SFL i dom eller slutligt beslut. Ansökan om ersättning ska således ges in till allmän domstol även om vissa kostnader är hänförliga till åklagarens hantering av ärendet t.ex. i samband med förundersökning. Ersättningsbeslutet ska kunna överklagas tillsammans med huvudfrågan i målet och då enligt de regler som gäller för överklagande av denna. Ersättningsbeslutet ska också kunna överklagas ensamt och även i dessa fall gäller de överklagandebestämmelser som gäller för huvudfrågan i målet. Huvudfrågan i målet får i förhållande till ersättningsfrågan anses vara frågan om skatte- eller tulltillägg som ska tas ut enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

En enskild bör också kunna ansöka om ersättning när en fråga om skatte- eller tulltillägg, som handläggs inom ramen för en utredning om brott, avgörs slutligt utan att åtal väcks, t.ex. genom strafföreläggande. Detsamma bör gälla i de fall då åklagaren utreder en fråga om skattetillägg eller tulltillägg efter en anmälan om brott och ärendet avslutas utan slutlig prövning hos åklagaren. I dessa fall finns inte något pågående mål hos domstolen som ansökan kan knytas till. I likhet med hur frågan om ersättning hanteras i vanliga

skatteärenden och i ärenden om bl.a. stämpelskatt bör ansökan om ersättning göras hos den myndighet som har avgjort huvudfrågan, dvs. hos åklagaren. Det är åklagaren som har bäst förutsättningar att bedöma och besluta om ersättningens skälighet.

Frågan är hur ett beslut om ersättning meddelat av åklagaren ska överklagas. Ett ersättningsbeslut i samband med stämpelskatt anses meddelat med stöd av lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter och överklagas enligt bestämmelser i den lagen. Ersättningsfrågan handläggs enligt lagen (1996:242) om domstolsärenden. En möjlighet skulle vara att åklagarens beslut om ersättning överklagas i samma ordning som ett beslut om stämpelskatt, dvs. överklagandet ges in till åklagaren och allmän domstol prövar frågan. Denna lösning kräver reglering avseende inom vilken tid ett överklagande ska ges in, behörig domstol m.m.

Ett annat alternativ är att tillämpa förvaltningslagen och låta allmän förvaltningsdomstol pröva överklagandet. Ett beslut från en myndighet överklagas normalt, om inte något annat anges, med stöd av förvaltningslagen. I förvaltningslagen finns dock ett undantag i 32 § som anger att bl.a. överklagandebestämmelserna inte är tillämpliga i åklagarens brottsbekämpande verksamhet. Med brottsbekämpande verksamhet avses den egentliga brottsbekämpande verksamheten och inte ärenden om utlämnande av allmänna handlingar, personalärenden, organisatoriska ärenden och andra administrativa ärenden.²⁷ Frågan är då om ett beslut om ersättning kan anses utgöra en del av åklagarens brottsbekämpande verksamhet. Med hänsyn till att kostnaderna har uppkommit i en utredning om en sanktion av straffrättslig karaktär anser vi att ett ersättningsbeslut får anses ligga inom åklagarens brottsbekämpande verksamhet. För att förvaltningslagen ska vara tillämplig vid handläggningen av ett ärende om ersättning för kostnader krävs därför en uttrycklig bestämmelse om detta.

En fördel med det sistnämnda alternativet är att allmän förvaltningsdomstol har stor erfarenhet av ersättningsfrågor och att den ytterligare reglering som krävs för att förvaltningslagen ska tillämpas är begränsad. Vi föreslår därför att förvaltningslagen ska vara tillämplig vid handläggningen av ett ärende om ersättning enligt 43 kap. SFL för kostnader nedlagda hos åklagaren.

²⁷ Hellners, Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, 3:e uppl. 2010 s. 384.

Regleringen införs i 12 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol och 31 kap. 9 § fjärde och femte styckena och 9 b § rättegångsbalken.

9.19.2 Betalningssäkring

Förslag: Skatteverket och Tullverket ska kunna ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten även för skattetillägg och tulltillägg som eventuellt kommer att tas ut genom en dom i allmän domstol. Tidsfristen för betalningssäkringsbeslutets giltighet ska kunna förlängas med sex månader i taget, om det finns särskilda skäl och förundersökning har inletts eller om åtal har väckts.

Ofta ansöker Skatteverket om betalningssäkring hos förvaltningsrätten i ett tidigt skede i ett ärende för att förhindra att tillgångar undandras. Skatteverket ansöker också ofta om betalningssäkring i ärenden som är aktuella för brottsanmälan. Reglerna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen gäller även för tull enligt 2 kap. 8 § tullagen.

När betalningsskyldigheten inte är fastställd gäller ett beslut om betalningssäkring i sex månader. Finns det särskilda skäl och Skatteverket eller Tullverket ansöker om förlängd tid kan förvaltningsrätten medge förlängd tid med tre månader i taget (46 kap. 14 § SFL).

Enligt vår mening bör Skatteverket och Tullverket kunna ansöka om betalningssäkring även när ett skatte- eller tulltillägg ska tas ut enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol. Osäkerhetsmomenten i förfarandet blir dock fler. Skatteverket och Tullverket kan ansöka om betalningssäkring redan innan en anmälan om brott görs. I de fall då ärendena ganska omgående kommer tillbaka till Skatteverket eller Tullverket är fristen på sex månader med en förlängningsmöjlighet om tre månader i taget troligen inte något problem eftersom verken då själva förfogar över de nödvändiga besluten.

Problem kan däremot uppkomma om åklagaren inleder förundersökning och därefter väljer att väcka åtal i ärendet. Det kommer då i många fall att ta längre tid än sex månader att utreda ett skattebrott eller ett tullrättsligt brott, väcka åtal och döma i

målet. Skatteverket eller Tullverket kan inte heller påverka de beslut som fattas eller hur ärendena handläggs. Vi föreslår därför att Skatteverket och Tullverket ska kunna ansöka hos förvaltningsrätten om förlängd tidsfrist på sex månader i taget. Förlängning kan beviljas om det finns särskilda skäl och förundersökning har inletts eller om åtal har väckts (se 46 kap. 14 § SFL och 1 kap. 8 § tullagen). Särskilda skäl kan t.ex. vara att den skattskyldige förhalar processen eller att utredningsmaterialet är omfattande.²⁸

I 26 kap. rättegångsbalken finns regler om kvarstad. Beslut om kvarstad kan fattas när någon är skäligen misstänkt för brott och det skäligen kan befaras att den misstänkte försöker undandra sig att betala bl.a. böter och annan ersättning till det allmänna som på grund av brottet kan antas komma att ådömas honom. Ett skatte- eller tulltillägg som beslutas av allmän domstol i första instans är enligt nationell rätt att betrakta som en administrativ sanktion även om det fastställs tillsammans med straff för t.ex. skattebrott eller tullbrott. Att förordna om kvarstad för att säkerställa betalningen av skatte- och tulltillägg är därför inte möjligt.

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 46 kap. 14 § SFL.

9.19.3 Sekretess

Förslag: Sekretessbrytande bestämmelser bör införas i förordning.

Behovet av underrättelser mellan Skatteverket/Tullverket och åklagarna

Det nya förfarandet med två sanktioner i en domstol kräver en utökad kommunikation mellan Skatteverket och åklagaren, se avsnitt 9.16.1. Samma krav på ökad kommunikation ställs i relationen mellan den fiskala och den brottsbekämpande verksamheten inom Tullverket och mellan Tullverkets fiskala verksamhet och externa brottsutredande myndigheter. De uppgifter som behöver lämnas ut för att systemet med två sanktioner i en domstol ska fungera är i vissa fall sekretessreglerade uppgifter och sekretessen behöver då brytas för att utlämnande ska kunna ske.

²⁸ Prop. 1989/90:3 s. 25.

Sekretess

De uppgifter som måste kunna lämnas ut från åklagaren till Skatteverket eller Tullverket är uppgifter som har med åklagarens brottsutredande verksamhet att göra. Sekretess för sådana uppgifter är reglerad i 18 kap. 1 § andra stycket 2 och 35 kap. 1 § första stycket 4 offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Där framgår att sekretess gäller för uppgifter som hänför sig till bl.a. verksamhet som syftar till att utreda eller beivra brott och som bedrivs av bl.a. en åklagarmyndighet. Gäller sekretess enligt offentlighets- och sekretesslagen innebär det att en uppgift inte får röjas för enskilda eller för andra myndigheter, om inte annat anges i lagen eller i lag eller förordning som lagen hänvisar till (8 kap. 1 § OSL).

För att åklagaren ska kunna lämna en uppgift till Skatteverket eller Tullverket krävs således antingen en bestämmelse i offentlighets- och sekretesslagen som medger att en sekretessbelagd uppgift lämnas ut eller att sekretessbrytande bestämmelser finns i annan lag eller förordning. I förhållande till sekretessen enligt 18 kap. 1 § andra stycket 2 eller 35 kap. 1 § första stycket 4 OSL finns inte någon sekretessbrytande bestämmelse i 18 eller 35 kap. som medför att åklagare kan lämna ut uppgifter till Skatteverket eller Tullverket. Andra, mer generella, sekretessbrytande bestämmelser finns i 10 kap. OSL. Enligt 10 kap. 28 § hindrar inte sekretess att uppgift lämnas till annan myndighet om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Enligt 10 kap. 27 § får en sekretessbelagd uppgift lämnas till myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Vi föreslår att åklagare ska lämna ut uppgifter som rör utredning om brott till Skatteverket och Tullverket. Uppgifterna behövs i Skatteverkets och Tullverkets verksamhet för att förhindra att verken meddelar otillåtna beslut om skatte- eller tulltillägg under den tid som ett misstänkt brott är föremål för utredning om brott hos åklagare. För att sekretessen för dessa uppgifter ska brytas bör enligt vår mening uppgiftsskyldighet föreskrivas (jfr 10 kap. 28 § OSL).

Frågan är om de sekretessbrytande bestämmelserna bör finnas i lag eller förordning. Sedan den 1 januari 2011 är var och en gentemot det allmänna skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden

(2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen). Enligt 2 kap. 20 § regeringsformen får inskränkning i denna fri- och rättighet endast göras i lag. Detta innebär att bestämmelser om sekretessgenombrott kan behöva föreskrivas i lag.

Av prop. 2009/10:80 (s. 183 f.) framgår bl.a. följande. Vid bedömningen av hur ingripande intrånget i den personliga integriteten kan anses vara i samband med bl.a. utlämnande av uppgifter om enskildas personliga förhållanden är det naturligt att lägga stor vikt vid uppgifternas karaktär. Ju känsligare uppgifterna är, desto mer ingripande måste det allmännas hantering av uppgifterna normalt anses vara. Vid bedömningen av intrångets karaktär är det också naturligt att stor vikt läggs vid ändamålet med behandlingen. En hantering som syftar till att utreda brott kan således normalt anses vara mer känslig än t.ex. hantering som uteslutande sker för att ge en myndighet underlag för förbättringar av kvaliteten i handläggningen. Därutöver kan givetvis mängden uppgifter vara en betydelsefull faktor i sammanhanget. Det kan anmärkas att konstitutionsutskottet i flera lagstiftningsärenden som rört myndigheters personuppgiftsbehandling framhållit att målsättningen bör vara att myndighetsregister med ett stort antal registrerade och ett särskilt känsligt innehåll ska regleras särskilt i lag.

De uppgifter som Skatteverket och Tullverket behöver från åklagaren är uppgift om anmälan om brott från annan än verken samt uppgift om när och hur utredningen om brott avslutas. I dag finns uppgifter hos verken om de anmälningar som de gör själva, vilket är merparten av brottsanmälningarna. Återrapportering sker till Skatteverket från åklagaren i de fall då förundersökning inte inleds.

Våra förslag har utformats för att stärka rättssäkerheten för enskilda i skattetilläggs- och tulltilläggsprocessen. Systemet med två sanktioner i en domstol innebär att en bättre samordning mellan administrativa och straffrättsliga sanktioner i processerna uppnås och den enskilde riskerar bara en process för en och samma felaktighet eller passivitet. Avsikten med underrättelseskyldigheten om att en utredning om brott pågår efter anmälan från annan, är att förhindra att Skatteverket eller Tullverket meddelar beslut om skatte- eller tulltillägg under den tid som utredningen pågår. Underrättelsen lämnas således i avsikt att förhindra att otillåtna beslut om skatte- eller tulltillägg meddelas. En underrättelse om hur en utredning om brott avslutas syftar till att antingen gallra en uppgift om brottsanmälan eller informera verken om att utredningen har av-

slutats och att hinder inte längre finns för verken att utreda frågan om skatte- eller tulltillägg ska tas ut.

Sammanfattningsvis anser vi att intrånget i den personliga integriteten inte är av sådan ingripande karaktär att hinder finns för att införa de nödvändiga sekretessbrytande bestämmelserna i förordning.

De uppgifter som lämnas ut till Skatteverket och Tullverket från åklagaren har sekretesskydd hos dessa myndigheter med stöd av 27 kap. 1 och 3 §§ OSL.

Skatteverket

I systemet med två sanktioner i en domstol kommer Ekobrottsmyndigheten huvudsakligen att få anmälningar om misstänkta brott från Skatteverket, men anmälningar om misstänkta brott kan också komma från någon annan än Skatteverket. En utredning om brott kan också initieras utan anmälan om brott.

I den situationen att en utredning om brott inleds utan att Skatteverket har gjort en anmälan måste åklagaren kontrollera om ett skattetilläggsbeslut har meddelats avseende den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten senast innan åtal väcks i ett ärende (se avsnitt 9.5). Uppgiften om huruvida Skatteverket har meddelat ett beslut om skattetillägg eller inte är offentligt hos Skatteverket. Något sekretesshinder finns därför inte.

Den kontroll som åklagaren måste göra för att kunna väcka åtal har också en funktion av underrättelse från Ekobrottsmyndigheten till Skatteverket om att utredning om brott pågår. I de fall då utredning om brott har inletts utan anmälan om brott från Skatteverket får verket inte meddela beslut avseende skattetillägg beträffande den felaktighet eller passivitet som är föremål för utredningen (se nedan om den sekretessproblematik som eventuellt uppkommer hos Ekobrottsmyndigheten).

Ekobrottsmyndigheten

I systemet med två sanktioner i en domstol måste Ekobrottsmyndigheten enligt vårt förslag underrätta Skatteverket om ärenden som avslutats utan någon prövning i skuldfrågan, t.ex. genom beslut att inte inleda förundersökning (se avsnitt 9.6 och 4 § förordningen

om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.) och om att utredning om brott pågår avseende en viss felaktighet eller passivitet på grund av anmälan från någon annan än Skatteverket (3 § förordningen). Vi föreslår dessutom en underrättelseskyldighet i 5 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. för åklagaren som innebär att Skatteverket ska underrättas om utredningen om brott förändras på ett sådant sätt att Skatteverkets möjlighet att ta ut skattetillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet påverkas. I de situationer som regleras i 5 § i förordningen meddelas inte något formellt beslut av åklagaren om att lägga ned eller avsluta förundersökningen. De uppgifter som ska lämnas ut kan dock omfattas av sekretess med hänsyn till en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden.

Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Den underrättelseskyldighet som vi föreslår i 3, 4 och 5 §§ förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. medför således att det inte finns något sekretessrättsligt hinder för Ekobrottsmyndigheten att underrätta Skatteverket om anmälda brott, avslutade utredningar om brott eller förändringar i utredningar om brott.

Vi föreslår även en skyldighet för Ekobrottsmyndigheten att underrätta Skatteverket när beslut att väcka åtal har meddelats (6 § förordningen). Ett sådant beslut är inte föremål för sekretess enligt 35 kap. 6 § OSL.

Sekretess hos Tullverket och mellan Tullverkets fiskala verksamhet och brottsbekämpande myndigheter

Sekretessreglerna i 8 kap. OSL innehåller förbud för myndigheter eller anställda vid myndigheterna att röja en uppgift för vilken sekretess gäller för andra myndigheter. Av 8 kap. 2 § OSL framgår att sekretessen mot andra myndigheter också gäller mellan olika verksamhetsgrenar inom en myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra.

Enligt Tullverkets uppfattning föreligger det inte någon sekretess mellan verkets olika verksamhetsgrenar. Det får dock anses råda stor osäkerhet om vad som gäller i fråga om sekretess i detta avseende. Regeringen ansåg i propositionen Tullverkets brottsbekämpning – Effektivare uppgiftsbehandling att det inte kunde

anses utrett att det föreligger sekretess mellan Tullverkets olika verksamhetsgrenar, men att det råder olika uppfattningar i frågan och att det därför, i det då aktuella fallet, behövde säkerställas att några sekretesshinder inte fanns.²⁹ Mot bakgrund av regeringens uttalande är det vår bedömning att reglerna i lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol bör utformas utifrån utgångspunkten att sekretess kan råda mellan Tullverkets fiskala och brottsutredande verksamhetsgrenar.

I systemet med två sanktioner i en domstol måste Tullverkets brottsbekämpande verksamhet, åklagaren och polismyndigheten kontrollera hos Tullverkets fiskala verksamhet om något ”spärrande” beslut om tulltillägg har meddelats avseende en felaktighet eller passivitet som är föremål för utredning om brott senast innan åtal väcks i ett ärende om detta inletts utan anmälan från Tullverket. Uppgiften att Tullverket har meddelat ett beslut om tulltillägg är offentlig hos Tullverket.

I systemet med två sanktioner i en domstol ska vidare åklagaren, Tullverkets brottsbekämpande verksamhet och polisen underrätta Tullverkets fiskala verksamhet om beslut som inte innefattat något avgörande i skuldfrågan. I underrättelsesituationen ska de brottsutredande myndigheterna till Tullverkets fiskala verksamhet lämna ut beslut som enligt 35 kap. 6 § OSL är undantagna från sekretess. Vi föreslår dessutom en underrättelseskyldighet i 4 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. för åklagaren som innebär att åklagaren ska underrätta Tullverket om beslut som innebär att en felaktighet eller passivitet inte har prövats.

Åklagarna, Tullverkets brottsbekämpande verksamhet och polisen åläggs enligt förslaget också en skyldighet att underrätta Tullverket då en utredning om brott förändras på ett sådant sätt att Tullverkets möjligheter att ta ut tulltillägg påverkas (5 § förordningen). De uppgifter som ska lämnas ut kan dock omfattas av sekretess med hänsyn till en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden.

Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Den underrättelseskyldighet som vi föreslår i 3, 4 och 5 §§ förordningen medför således att det inte finns något rättsligt hinder för åklagaren att underrätta Tullverket om avslutade ärenden eller förändringar i utredning om brott. Detsamma gäller

²⁹ Prop. 2004/05:164 s. 100 f.

för Tullverkets brottsbekämpande verksamhet att underrätta Tullverkets fiskala verksamhet.

9.19.4 Registerfrågor

Förslag: Tullverkets brottsbekämpande verksamhet åläggs en skyldighet att, på begäran av tjänsteman som avser att ta ut ett tulltillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet enligt 8 kap. tullagen, lämna upplysning om den felaktighet eller passivitet är föremål för utredning om brott enligt 10 kap. tullagen eller smugglingslagen.

Bedömning: Uppgift om anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen, underrättelse från åklagare att utredning om brott pågår avseende en viss felaktighet eller passivitet eller utfärdat strafföreläggande eller väckt åtal registreras i Skatteverkets it-stöd för brottsanmälan. Uppgift om en brottsanmälan eller utredning om brott i Skatteverkets it-stöd bör gallras när Skatteverket får underrättelse om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott, då beslut om skattetillägg har meddelats av allmän domstol eller åklagare eller senast inom tio år från det att anmälan eller underrättelsen gjordes.

I systemet med två sanktioner i en domstol får Skatteverket och Tullverket inte meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg om en brottsanmälan ska göras enligt 17 § skattebrottslagen eller föreslagna 78 a § tullförordningen, då utredning om brott pågår på grund av anmälan från någon annan än Skatteverket (se avsnitt 9.6) eller om åklagaren har meddelat ett beslut som hindrar någon annan sanktion (se avsnitt 9.1.3). För att Skatteverket eller Tullverket inte ska meddela otillåtna beslut om skattetillägg eller tulltillägg är det nödvändigt att Skatteverket och Tullverket har möjlighet att kontrollera om en felaktighet eller passivitet är föremål för utredning om brott.

Skatteverket

I dag diarieförs en brottsanmälan enligt 17 § skattebrottslagen automatiskt i it-stödet för brottsanmälan hos Skatteverket då den skickas till kvalitetsäkrare. Om en kvalitetsäkrare anser att brottsanmälan inte ska göras avslutas ärendet och all information utom diarieuppgifterna gallras. Om en brottsanmälan sker, avslutas ärendet och arkiveras automatiskt i it-stödet för brottsanmälan.

Uppgifterna i it-stödet ska gallras när de inte längre behövs för verksamheten eller då det finns ett beslut som har fått laga kraft avseende de misstankar som anmälan avser.

Enligt 1 kap. 4 § första stycket 9 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL, får uppgifter behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten. Uppgift om brottsanmälan är en sådan uppgift som får behandlas eftersom den behövs i verksamheten. I dagsläget återrapporterar åklagaren endast beslut om att inte inleda förundersökning. Återrapportering avseende förundersökningsbeslutet sker eftersom Skatteverket har behov av uppgiften för att bedöma om verket ska begära överprövning av beslutet. Att notera är att uppgiften om brottsanmälan behandlas utanför beskattningsdatabasen i ett separat it-stöd för beskattningsverksamheten.

Ett alternativ skulle kunna vara att registrera uppgiften om brottsanmälan i beskattningsdatabasen. Beskattningsdatabasen innehåller en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt i Skatteverkets verksamhet för att bl.a. fastställa underlag för skatter och avgifter (2 kap. 1 § SdbL). Beskattningsdatabasen får i dagsläget inte innehålla uppgifter om brottsmisstanke eller anmälda misstänkta brott. Regeringen anförde i prop. 1996/97:116³⁰ med förslag om ändringar i skatteregisterlagen att de risker från integritetssynpunkt som registrering av bl.a. uppgift om misstanke om brott, domar i brottmål och anmälningar om misstänkta brott kan medföra noga måste övervägas innan ställning kan tas till om uppgifterna ska få registreras i det centrala skatteregistret. Några sådana överväganden hade inte redovisats varför något förslag i denna del inte lades fram. Remissinstanserna framhöll samtidigt att det är fråga om mycket integritetskänsliga uppgifter som inte är tillgängliga för åklagare eller domstolar, trots att de har ett omedelbart behov av uppgifterna i

³⁰ Prop. 1996/97:116 s. 63 f.

sitt arbete. Frågan var uppe igen i propositionen med förslag till skattedatabaslag³¹ och då gjordes inte någon annan bedömning.

Att registrera brottsmisstanke i ett så tidigt skede som systemet med två sanktioner i en domstol kräver kan framstå som integritetskränkande. I ungefär hälften av anmälningarna inleds inte förundersökning eller läggs förundersökningen ned (se bilaga 4, tabell 2–6). I många fall får den som anmäls som misstänkt enligt 17 § skattebrottslagen inte vetskap om anmälan. Att föra in bestämmelser om att uppgift om brottsanmälan får registreras i beskattningsdatabasen framstår mot bakgrund av vad som sagts i tidigare förarbeten därför som alltför ingripande.

Ett annat alternativ är att låta det system som finns i dag avseende registrering av brottsanmälningar kvarstå. Enligt dagens regler omfattas en brottsanmälan som görs av beskattningsverksamheten av bestämmelserna i 27 kap. OSL om sekretess.³² Skatteverket skulle fortsätta att registrera brottsanmälan i it-stödet för brottsanmälningar med stöd av 1 kap. SdbL. Enligt de bestämmelser om underrättelse från åklagare till Skatteverket som vi föreslår i förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. får åklagaren en skyldighet att återrapportera till Skatteverket när en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott hos åklagaren.

Problemet med dagens regler är att uppgifter som behandlas enligt 1 kap. SdbL måste gallras senast ett år efter det att ett ärende har avslutats om inte annat har föreskrivits (1 kap. 8 § SdbL). I systemet med två sanktioner i en domstol krävs att uppgifterna gallras antingen då Skatteverket får underrättelse om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott eller då beslut om skattetillägg eller tulltillägg har meddelats av allmän domstol eller åklagare. I vissa fall kan gallringstiden om ett år vara fullt tillräcklig men i de fall då utredningen tar längre tid eller då åtal väcks är det troligt att gallringstiden är för kort. En längre gallringstid för uppgift om brottsanmälan bör därför införas om det nuvarande systemet ska vara kvar. En lämplig gallringstid för uppgift om brottsanmälan skulle kunna vara den tidpunkt då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott eller senast tio år efter det att uppgiften registrerades. Enligt 21 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får emellertid Riksarkivet

³¹ Prop. 2000/01:33 s. 129.

³² Kammarrätten i Stockholms dom den 15 september 2003 i mål nr 5471-03.

meddela föreskrifter, efter samråd med Skatteverket, om att uppgifter som ska gallras enligt 1 kap. 8 § SdbL får bevaras under längre tid. Vi anser att en mer praktisk lösning är att Riksarkivet meddelar föreskrifter om gallringstiden.

Tullverket

Inom tullområdet bör problemet belysas ur ett annat perspektiv eftersom de situationer då tulltillägg tas ut från fysiska personer är mycket få. Enligt uppgift från Tullverket har 26 fysiska personer påförts tulltillägg under åren 2008–2012, dvs. i ca fem fall per år. Att införa bestämmelser i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet ter sig mycket olämpligt med hänsyn till de få fall som förväntas beröras av bestämmelserna. En mer lämplig lösning torde vara att den som har för avsikt att meddela ett beslut om tulltillägg ska kontrollera med den brottsbekämpande verksamheten och åklagaren om felaktigheten eller passiviteten är föremål för utredning om brott.

I lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet finns en bestämmelse om skyldighet för den brottsbekämpande verksamheten att lämna ut upplysning om övervägande avseende vite. Det framstår som lämpligt att en liknande bestämmelse förs in i lagen avseende uppgiftsskyldighet om utredning om brott. Beträffande de fall då anmälan om brott har gjorts från annan än den brottsbekämpande verksamheten föreslår vi en skyldighet för åklagaren i förordningen om skatte-tillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. att underrätta Tullverket om detta. Genom underrättelsen förhindras Tullverket att ta ut tulltillägg avseende den felaktighet eller passivitet som redan är föremål för utredning om brott hos åklagaren.

Förslaget genomförs i 23 § lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet.

Åklagaren

Inom åklagarväsendet regleras frågor om behandling av personuppgifter i förordningen (2006:937) om behandling av personuppgifter inom åklagarväsendet. Av 7 § förordningen framgår att uppgifter om den som kan misstänkas för brott får behandlas när det behövs

för att en åklagare ska kunna utföra de uppgifter som enligt bestämmelser i rättegångsbalken eller annan författning ska eller får utföras av åklagare vid myndigheten. Vi föreslår att det i förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. införs olika underrättelseskyldigheter för åklagaren som är nödvändiga för att systemet med två sanktioner i en domstol ska fungera. Åklagaren bör således med stöd av den föreslagna förordningen kunna behandla de uppgifter som behövs och lämna ut dem till Skatteverket eller Tullverket.

Del III

Andra rättssäkerhetsfrågor i
skatteförfarandet

10 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

10.1 Vårt uppdrag

Vid genomförandet av vårt uppdrag ska vi klarlägga vad som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial samt bedöma vad normalt tillgängligt kontrollmaterial borde utgöra. Om vi bedömer det lämpligt ska vi föreslå författningsändringar som avser detta. Vi ska även se över frågan om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande och, om det bedöms lämpligt, ge konkreta förslag på författningsändringar. Syftet med uppdraget är enligt våra direktiv att uppnå bättre och enklare regler samt ökad förutsebarhet. Vi ska skapa förtydliganden kring uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Olika alternativ kan övervägas.

10.2 Bakgrund

Bestämmelser om att beräkna skattetillägget efter en lägre procent-sats än den normala om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial infördes som ett provisoriskt ingrepp i systemet fr.o.m. 1977 års taxering.¹ Syftet med bestämmelsen var att mildra sanktionen för sådana fall där risken för att den oriktiga uppgiften skulle undgå upptäckt var obetydlig.² I lagtexten angavs en uttömmande uppräkningslista av det kontrollmaterial som avsågs, nämligen taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration (numera inkomstdeklaration) för näst-föregående beskattningsår samt uppgift enligt taxeringslagen som arbetsgivare eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning skulle lämna till ledning för annans taxering och som kommit in till

¹ Prop. 1976/77:92 s. 8.

² Prop. 1976/77:92 s. 22.

vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen hade avslutats.³

Bestämmelsen omarbetades genom förslagen i prop. 1977/78:136 och gavs en mer generell utformning med en exemplifierande uppräkningslista. I samband med detta infördes också uttrycket kontrollmaterial som normalt är tillgängligt i lagtexten. Av propositionen framgår följande angående innebörden av uttrycket.⁴

Innebörden bör vara att hänsyn ska tas till alla uppgifter som taxeringsnämnden regelmässigt har tillgång till. För att annat kontrollmaterial än det som anges i lagtexten ska kunna beaktas bör gälla som villkor att det rör sig om material som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Rätt höga krav bör ställas upp för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. I princip bör man till en början kräva att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft intäkt, kostnad etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Slutligen bör man kräva att det genom administrativa rutiner är sört för att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd, t.ex. genom att det insorteras i deklARATIONERNA. Något krav på att materialet ska ha varit direkt tillgängligt finns dock inte. Även sådant kontrollmaterial i form av t.ex. ADB-register som finns hos skattemyndigheterna bör beaktas under förutsättning att det vid taxeringen rutinmässigt sker en kontroll av deklARATIONSUPPGIFTERNA mot detta. Även i detta fall måste dock självfallet kravet på att det ska vara fråga om ett generellt kontrollmaterial i nyss angiven bemärkelse vara uppfyllt. Det anförda innebär att material som hämtats in genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner inte omfattas av bestämmelsen.

I specialmotiveringen till paragrafen anges bl.a. följande. Den oriktiga uppgiften ska klart framgå av materialet. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet.⁵

I samband med införandet av den förenklade självdeklARATIONEN 1985 infördes en bestämmelse som innebar att skattetillägg inte skulle tas ut om en oriktig uppgift i fråga om tjänst eller kapital

³ Prop. 1976/77:92 s. 25 f.

⁴ Prop. 1977/78:136 s. 151 f.

⁵ Prop. 1977/78:136 s. 197.

kunde rättas med ledning av kontrolluppgift som varit tillgänglig för taxeringsnämnden före taxeringsperiodens utgång.⁶

Från och med 1992 års taxering slopades den exemplifierande uppräkningsregeln i bestämmelsen eftersom vad som var normalt tillgängligt kontrollmaterial ansågs vara föränderligt över tiden och en exemplifiering lätt blev föråldrad.⁷ Reglerna mjukades också upp i det avseendet att en oriktig uppgift som upptäckts eller hade kunnat upptäckas vid en avstämning mot ett register som skattemyndigheten hade tillgång till skulle medföra att en lägre procentsats tillämpades oavsett om någon rutinmässig kontroll mot uppgifterna i registret gjordes. Även kontrollmaterial som inte tog sikte på den enskilde deklaranter utan var av mer allmän karaktär kom att omfattas av bestämmelsen. För att det skulle vara fråga om sådant kontrollmaterial som medförde en lägre uttagsnivå skulle dels materialet innehålla uppgifter som kunde användas vid kontroll av ett större antal skattskyldiga som haft viss tillgång, intäkt, etc., dels granskarna generellt sett haft tillgång till materialet.⁸

I förarbetena till 2003 års förändringar av skattetilläggsreglerna, som tillämpades fr.o.m. 2004 års taxering, angavs att ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial var avsedd. Med kontrollmaterial skulle alltjämt avses material som normalt var tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65). Även kontrollmaterial som fanns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt användes vid deklarationsgranskningen skulle omfattas av bestämmelsen.⁹ Bestämmelsen mjukades dock upp genom att uttagsprocenten för skattetillägg sänktes från 20 till tio procent av underlaget och genom att skattetillägg inte alls skulle tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av sådan kontrolluppgift, som skulle lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.¹⁰

För att skattetillägg inte skulle tas ut krävdes att den oriktiga uppgiften skulle kunna rättas med ledning av kontrolluppgiften. I detta låg att kontrolluppgiften förutsattes innehålla tillräckligt med information för att skattemyndigheten med ledning av kontrolluppgiften skulle kunna fatta ett beslut. Krävdes en utredning skulle

⁶ Prop. 1984/85:180 s. 115.

⁷ Prop. 1991/92:43 s. 66.

⁸ Prop. 1991/92:43 s. 65.

⁹ Prop. 2002/03:106 s. 123.

¹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 120.

skattetillägget i stället tas ut med tio procent eftersom rättelse i ett sådant fall fick anses ha skett med stöd av tillgängligt kontrollmaterial.¹¹

Av förarbetena framgår inte vad som avses med utredning, och det framgår inte klart hur gränsdragningen ska göras i det enskilda fallet. Någon vägledande praxis finns inte heller. Skatteverket har gjort bedömningen att utredning i detta sammanhang bör utgöras av en sådan utredning som avses i 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), s.k. stor utredning (nuvarande 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL). Enligt nämnda lagrum är Skatteverket skyldigt att se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I dessa situationer ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats. Om Skatteverkets utredning däremot är mer av servicekaraktär, som exempelvis är fallet när Skatteverket kan kombinera en förfrågan med ett övervägande till beslut, är den mer att se som ett utflöde av kommunikationsskyldigheten i 3 kap. 2 § taxeringslagen, en s.k. liten utredning, (nuvarande 40 kap. 2 och 3 §§ SFL) och undantaget från skattetillägg är då, enligt Skatteverkets uppfattning, tillämpligt.¹²

En bestämmelse om normalt tillgängligt kontrollmaterial avseende uppbördsdeklarationer trädde i kraft den 1 januari 1992 eftersom det ansågs motiverat att en lägre procentsats skulle tillämpas vid s.k. kontrolluppgiftsavstämning, dvs. den årsvisa maskinella avstämningen mellan kontrolluppgifter och uppbördsdeklarationer.¹³ Genom införandet av skattebetalningslagen (1997:483) kom hela skattebetalningsområdet att omfattas av bestämmelserna om normalt tillgängligt kontrollmaterial.

10.3 Gällande rätt

Enligt 49 kap. 10 § 1 SFL får skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

Av 49 kap. 12 § SFL framgår att om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket

¹¹ Prop. 2002/03:106 s. 238.

¹² Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 88.

¹³ Prop. 1991/92:43 s. 66.

inom ett år från utgången av beskattningsåret, men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt tio procent och skattetillägget på annan skatt fem procent.¹⁴ Uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial har samma innebörd i 49 kap. 10 och 12 §§ SFL.¹⁵

Av förarbetena framgår att avgörande för vilken bestämmelse – låg procentsats eller undantag – som ska tillämpas är om kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas.¹⁶

Av 49 kap. 15 § SFL följer vidare att skattetillägg inte ska tas ut vid skönsbeskattning till den del skatten bestämts enligt kontrollmaterial som är normalt tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret. För att skattetillägg inte ska tas ut krävs att kontrollmaterialet kan läggas till grund för ett beslut utan utredning.¹⁷

10.3.1 Normalt tillgängligt kontrollmaterial i skatteförfarandelagen

Genom införandet av skatteförfarandelagen utvidgades tillämpningsområdet avseende situationer då skattetillägg inte får tas ut till att gälla då en oriktig uppgift kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Tidigare omfattade undantaget från skattetillägg endast kontrolluppgifter som skulle lämnas utan föreläggande (s.k. obligatoriska kontrolluppgifter).

Begränsningen till obligatoriska kontrolluppgifter innebar enligt regeringens mening att skattetillägg togs ut i situationer då det inte var motiverat. Som exempel nämndes att skattetillägg togs ut av en uppgiftsskyldig som redovisade avyttring av fastighet, men missade att ta upp ett uppskovsbelopp som avsåg fastigheten till beskattning. Skatteverket registrerar erhållna uppskovsbelopp i beskattningsdatabasen i syfte att kontrollera framtida deklARATIONER. Uppgiften om uppskovsbeloppet är normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägget beräknas därför enligt den lägre procentsatsen, tio procent. På den specifikation som följer med den förtryckta

¹⁴ Bestämmelserna i 5 kap. 4 § taxeringslagen tillämpas fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen (p. 16).

¹⁵ Prop. 2010/11:165 s. 945 f.

¹⁶ Prop. 2010/11:165 s. 947.

¹⁷ Prop. 2010/11:165 s. 949.

deklarationen finns uppgift om uppskovsbeloppet. Risken för att Skatteverket inte skulle upptäcka att beloppet inte tagits upp till beskattning är minimal. Det är också möjligt att direkt med ledning av kontrollmaterialet rätta felet.¹⁸

Av förarbetena framgår beträffande avgränsningen av undantaget bl.a. följande. Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det innebär, tillsammans med kravet på att materialet ska innehålla tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas utan utredning, en tillräcklig avgränsning av undantaget. I de fall kontrollmaterialet är normalt tillgängligt och dessutom innehåller tillräckliga uppgifter för att ett riktigt beslut ska kunna fattas bör risken för skatteundandragande vara så begränsad att skattetillägg inte bör tas ut. Undantaget från skattetillägg bör däremot inte utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta. I en sådan situation behövs det uppgifter från den deklarationsskyldige. Det handlar alltså om den grundläggande skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Denna skyldighet bör vara sanktionerad med skattetillägg. I annat fall blir det helt riskfritt för den deklarationsskyldige att förhålla sig passiv. En förskjutning skulle därmed ske från den deklarationsskyldiges ansvar att lämna tillräckliga uppgifter till en allt större utredningsskyldighet för Skatteverket. En sådan utveckling innebär risker för felaktiga skattebeslut samtidigt som Skatteverkets administration ökar. De lägre procentsatserna för skattetillägg, tio eller fem procent, bör därför även i fortsättningen gälla för oriktiga uppgifter som framgår av, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.¹⁹

10.3.2 Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till inkomstdeklarationen

Av Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen framgår i vilka situationer Skatteverket anser att det är fråga om normalt tillgängligt kontrollmaterial när det gäller inkomstdeklarationen.

¹⁸ Prop. 2010/11:165 s. 480.

¹⁹ Prop. 2010/11:165 s. 481 f.

Föregående års deklARATION²⁰

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i RÅ 2004 ref. 107 att föregående års självdeklARATION (numera inkomstdeklARATION) får anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial och detta trots att den inte längre rutinmässigt tas fram vid beskattningen. Ännu äldre deklARATIONER utgör enligt Skatteverkets uppfattning inte normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör termen deklARATION endast innefatta uppgifter som lämnas av den som ska beskattas till ledning för beskattningen och endast följande handlingar bör omfattas av termen.

- Alla handlingar som bifogas huvudblanketten i samband med deklARATIONsinlämnandet.
- Alla uppgifter som lämnas frivilligt efter det att deklARATIONEN har lämnats, dvs. innan Skatteverket har startat en utredning.
- Handlingar som lämnas senare om de kan ses som en komplettering till deklARATIONEN, t.ex. bilagor rörande näringsverksamhet eller kapitalvinster/förluster. Det spelar ingen roll om bilagan lämnas efter förfrågan.
- Svar på frågor angående t.ex. ett avdrag i deklARATIONEN eller en inkomst som inte deklarerats, som kommer in efter att Skatteverket har initierat en utredning, utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial endast i den utsträckning som en uppgift i svaret registreras i beskattningsdatabasen.

I begreppet föregående års deklARATION ingår inte, enligt Skatteverkets uppfattning;

- Interna tjänsteanteckningar (se RÅ 1989 ref. 30).
- Uppgifter som Skatteverket själv hämtar in.

Årsredovisning²¹

Skatteverket anser att de årsredovisningar som inhämtas via Bolagsverkets hemsida och tjänsten ”Årsredovisningar” inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Årsredovisningshandlingarna har

²⁰ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 121 och 125.

²¹ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 121 f.

inte överlämnats av tredje man till Skatteverket på grund av regler i författning. Skatteverket har genom civilrättsliga avtal mot ersättning fått tillgång till årsredovisningarna. Har däremot en årsredovisning lämnats in tillsammans med deklARATIONEN får årsredovisningen anses utgöra en del av det årets deklARATION och är då även normalt tillgängligt kontrollmaterial som en del av föregående års deklARATION det kommande året.

Beskattningsdatabasen²²

Uppgifter i beskattningsdatabasen som rutinmässigt används vid deklARATIONSGRANSKNINGEN utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial.

- Registreringar av olika slag såsom uppgifter i vägtrafikregistret som tillförts beskattningsdatabasen. Ett annat exempel är redovisningssätt i mervärdesskattesregistret.
- Även om en uppgift i beskattningsdatabasen inte används rutinmässigt vid deklARATIONSGRANSKNINGEN kan uppgiften ändå betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Så bör vara fallet om det t.ex. på grund av en uppgift i deklARATIONEN finns en naturlig anledning att göra en avstämning mot en uppgift i beskattningsdatabasen. Kravet för att det ska anses ha uppkommit en sådan anledning ska ställas förhållandevis lågt.
- I beskattningsdatabasen finns siffermässiga uppgifter om beslut som Skatteverket meddelat rörande tidigare års beskattning. Även dessa beslut får anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial under förutsättning att det rör föregående års beskattning (RÅ 2004 ref. 106).
- Uppgifter som har lagrats i syfte att kontrollera uppgifter i framtida deklARATIONER och detta oavsett om uppgifterna kommer från äldre deklARATIONER (t.ex. uppskovsavdrag vid avyttring av fastighet, uppskov med beskattningen vid aktiebyten och uppgifter om skogsavdrag).

²² Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 123.

*Kontrolluppgifter*²³

- Kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt skatteförfarandelagen utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial.

*Annat normalt tillgängligt kontrollmaterial*²⁴

- Uppgifter om betalning m.m. från utlandet som inte lämnas med stöd av skatteförfarandelagen utan på grund av avtal mellan länder, utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial.
- Underrättelse om lagfart utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial (RÅ 2002 ref. 75).
- Marknadsnoteringar avseende värdepapper utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial (RÅ 2004 ref. 75).
- I vissa fall ska andra än arbetsgivare, banker m.fl. enligt lag eller annan författning lämna uppgifter till Skatteverket. I sådana fall är syftet med uppgifterna normalt att de ska utgöra underlag för kontroll. Även dessa uppgifter utgör enligt Skatteverkets uppfattning normalt tillgängligt kontrollmaterial, oavsett om de har lagts in i beskattningsdatabasen eller inte. Ett exempel är s.k. orena revisionsberättelser som inte sällan innehåller uppgifter om förbjudna lån och som enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska sändas till Skatteverket.
- Skatteverkets allmänna råd och meddelanden och även skrivelser kan innehålla uppgift om t.ex. avyttringspris och anskaffningsutgift med anledning av utbyte av aktier, teckningsoptioner och konvertibler, fördelning av anskaffningsutgift med anledning av inlösen av aktier mot kontantlikvid m.m.
- De delägaruppgifter som handelsbolag enligt 33 kap. 6 § SFL ska lämna till ledning för delägarnas beskattning är normalt tillgängligt kontrollmaterial vid rättelse av oriktig uppgift från delägaren i detta hänseende. De övriga uppgifter om intäkter, kostnader, tillgångar och skulder etc. som handelsbolaget också ska redovisa enligt samma paragraf anses ingå i respektive delägars eget deklarationsmaterial.

²³ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 124.

²⁴ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 125 f.

- Ett meddelande från ett skattekontor till ett annat utgör under vissa förutsättningar normalt tillgängligt kontrollmaterial hos det mottagande skattekontoret. Om meddelandet avser uppgifter som framkommit vid t.ex. en kontrollaktion eller revision så anses inte meddelandet utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

10.3.3 Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen

Normalt tillgängligt kontrollmaterial fyller en funktion främst i förhållande till inkomstdeklarationen. Sådana uppgifter ska dock även beaktas vid uttag av skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i en skattedeklaration. Föregående års inkomstdeklaration är i vissa avseenden ett viktigt kontrollmaterial vid inkomstbeskattningen eftersom uppgifter i en deklaration för ett år i olika avseenden har koppling till uppgiftslämnandet i kommande års inkomstdeklaration. Någon sådan koppling finns dock inte mellan olika redovisningsperioder i skattedeklarationer. Skatteverket anser att en skattedeklaration för en redovisningsperiod inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial för den efterföljande perioden och enligt verkets mening är det också svårt att hitta en situation där en uppgift i föregående skattedeklaration innebär att en oriktig uppgift i en senare skattedeklaration kan rättas.

Frågan om en skattedeklaration för föregående period kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial har varit föremål för domstolsprövning²⁵ och i de fallen har frågan gällt s.k. kopierarfall. Med detta avses att redovisningen av mervärdesskatt i skattedeklaration visar sig vara identisk med redovisningen av mervärdesskatt i skattedeklarationen för föregående period. Kammarrätten fann därvid att föregående periods skattedeklaration utgjorde normalt tillgängligt kontrollmaterial, men den fann samtidigt att den oriktiga uppgiften inte kunnat rättas med ledning av detta kontrollmaterial eftersom det inte kunde bortses från att det kan förekomma fall där den granskade deklarationen skulle kunna vara riktig eller där det varit deklarationen för den närmast föregående redovisningsperioden som varit oriktig. Domstolen satte dock ned skattetillägget genom att befrielse medgavs delvis. Skatteverket

²⁵ Kammarrätten i Göteborg, 2007-01-12 mål nr 4397-05, 2007-04-11 mål nr 5797-05 och 2007-04-13 mål nr 2583-06 och 5745-06.

delar bedömningen att det i dessa fall finns förutsättningar för att medge delvis befrielse från skattetillägget.²⁶

En inkomstdeklaration ingiven året efter beskattningsåret utgör, enligt Skatteverkets mening, inte normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen. Syftet med inkomstdeklarationen är inte att den ska utgöra kontrollmaterial visavi redan ingivna skattedeklarationer och det finns inte heller någon naturlig koppling mellan en inkomstdeklaration och en skattedeklaration på det sätt som är fallet mellan en inkomstdeklaration för ett år och föregående års inkomstdeklaration. Dessutom torde det inte vara möjligt att med utgångspunkt i en inkomstdeklaration kunna påvisa i vilken skattedeklaration som det föreligger en oriktig uppgift.²⁷

Däremot utgör uppgifterna via VIES (VAT Information Exchange System; en skattskyldig inom EU, som t.ex. omsätter varor till annat EU-land, ska i en periodisk sammanställning ange bl.a. VAT-nummer för respektive köpare) normalt tillgängligt kontrollmaterial.²⁸

En betydande del av kontrollen av uppgifterna om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt som lämnas i skattedeklarationer sker på årsbasis efter beskattningsårets utgång, framförallt genom en maskinell avstämning mellan kontrolluppgifter och korresponderande skattedeklarationer. Sådan avstämning sker regelmässigt varje år. Uppmärksammas vid denna s.k. KU-avstämning en diskrepans mellan redovisningen i de aktuella skattedeklarationerna och den totala lönesumman eller avdragen skatt i ingivna kontrolluppgifter, kan en därefter vidtagen utredning ge till resultat att kontrolluppgifterna visar sig vara riktiga men att en underredovisning skett i skattedeklarationerna.²⁹

Av prop. 1991/92:43 (s. 66) kan utläsas att kontrolluppgifterna ska anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi ingivna skattedeklarationer.

²⁶ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2011 s. 94.

²⁷ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2011 s. 95.

²⁸ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2011 s. 98.

²⁹ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2011 s. 99.

10.3.4 Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial

Syftet med reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial är att det ska finnas en möjlighet till undantag från eller nedsättning av skattetillägg när risken för skatteundandragande är begränsad. Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 1 SFL säger att om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt får skattetillägg inte tas ut. Kan uppgiften inte rättas men det framgår att uppgiften är oriktig ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 § SFL).

Av propositionen till skatteförfarandelagen framgår att i de fall kontrollmaterialet är normalt tillgängligt och dessutom innehåller tillräckliga uppgifter för att ett riktigt beslut ska kunna fattas bör risken för skatteundandragande vara så begränsad att skattetillägg inte bör tas ut. Undantaget från skattetillägg bör däremot inte utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta.³⁰

Vid bedömningen av vilken av bestämmelserna som ska tillämpas använder Skatteverket begreppen liten utredning och stor utredning (se avsnitt 10.2). Skatteverket anser att det är fråga om en liten utredning, och att skattetillägg inte ska tas ut, när verket kan kombinera en förfrågan med ett övervägande. Även om en liten utredning till slut visar sig bli omfattande anser Skatteverket att skattetillägg inte ska tas ut eftersom utredningen är av sådan natur att det inte anses skäligt att ta ut skattetillägg.³¹ En stor utredning får till följd att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats.

En förutsättning för att den lägre procentsatsen ska kunna tillämpas är att det framgår av kontrollmaterialet att en uppgift är oriktig. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet.³² Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i RÅ 2001 ref. 32 att det inte enbart av en kontrolluppgift om försäljning av värdepapper gick att avgöra om försäljningen lett till vinst, eftersom uppgift om anskaffningsvärde saknades. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att denna omständighet inte var avgörande i en situation där den skatt-

³⁰ Prop. 2010/11:165 s. 481.

³¹ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 88 f.

³² Prop. 1977/78:136 s. 197.

skyldige över huvud taget inte redovisat försäljningen. Avgiftsberäkningen skulle därför ske enligt den lägre procentsatsen. I RÅ 2002 ref. 75 hade en deklarationsskyldig underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning, som dock framgått av en underrättelse till Skatteverket enligt fastighetsdatakungörelsen (1974:1058). Högsta förvaltningsdomstolen fann att det förelåg betydande likheter med RÅ 2001 ref. 32. Risken för att felet inte skulle upptäckas ansågs lika obetydlig i båda fallen. Avgiftsberäkningen skulle därför också i detta fall ske efter den lägre procentsatsen.

Exempel på praktisk tillämpning av bestämmelserna

För marknadsnoterade aktier finns en schablonregel avseende omkostnadsbeloppet i 48 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229). Vid en oredovisad överlåtelse av sådana aktier kan Skatteverket beräkna skatten på överlåtelsen med hjälp av schablonregeln. Verket anser därför att det föreligger förutsättningar för att inte ta ut ett skattetillägg. Motsvarande schablonregel finns inte beträffande onoterade delägarrätter. I dessa fall tas skattetillägg ut med den lägre procentsatsen. I båda fallen har Skatteverket underrättats om att delägarrätter överlåtits med ett visst belopp.

Överläts en privatbostadsrätt ska kontrolluppgift avseende försäljningen lämnas till Skatteverket. Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om bl.a. tidpunkten för överlåtelsen och överlåtarens förvärv, ersättningen vid överlåtelsen och om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1983, ersättningen vid detta förvärv.³³ Om överlåtelsen av privatbostadsrätten inte redovisas tas skattetillägg inte ut eftersom kontrolluppgiften anses innehålla tillräckligt med uppgifter för att det med ledning av dessa ska vara möjligt att fatta ett beslut om resultatet av försäljningen som inte är för lågt. Detta trots att uppgifter om eventuella förbättringskostnader, utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll samt försäljningsutgifter saknas.³⁴

En oredovisad överlåtelse av en privatbostadsrätt kan i detta sammanhang jämföras med en oredovisad fastighetsöverlåtelse. Med anledning av att lagfart beviljas för en köpare underrättas Skatteverket enligt 78 § första stycket förordningen (2000:308) om fastighetsregister. Av uppgiften framgår datum för överlåtelse/förvärv

³³ 22 kap. 2 § SFL.

³⁴ Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 93.

av fastigheten (normalt köpebrevets datum), köpeskilling, typ av fång samt överlåten/förvärvad andel. Av underrättelsen framgår dock inte anskaffningskostnaden (jämför ovan vad som sägs om marknadsnoterade och onoterade delägarätter). När det gäller fastighetsöverlåtelser tillkommer även det faktum att Skatteverket inte med säkerhet kan avgöra vilket beskattningsår avyttringen ska beskattas. Det är köpekontraktets datum som är det avgörande för vilket beskattningsår en vinst eller förlust ska tas upp, samtidigt som underrättelsen lämnas när lagfart beviljats. I normalfallet grundas dock lagfartsbeslutet på ett köpebrev. I dessa fall tar Skatteverket ut skattetillägg med den lägre procentsatsen (jfr SOU 2009:58 s. 446 f.).

10.4 Skatteverkets deklarationskontroll

Det deklarationsmaterial som Skatteverket har att granska är mycket omfattande och det är av resursskäl inte möjligt att granska alla deklARATIONER manuellt. Det är således av avgörande betydelse att Skatteverket inom ramen för sin kontrollverksamhet utnyttjar möjligheterna till maskinell kontroll i syfte att hitta deklARATIONER som är kontrollvärda.³⁵

InkomstdeklARATIONER

Kontrollverksamheten som avser den löpande deklARATIONERGRANSKNINGEN är i huvudsak inriktad på att rätta bl.a. skriv- och räknefel samt att genom maskinella urval identifiera deklARATIONER som av olika anledningar bör kontrolleras närmare. Urvalen baserar sig på riskanalyser som arbetas fram hos Skatteverket. Vissa urvalsfrågor kan återkomma ofta medan andra byts ut. Det stora flertalet inkomstdeklARATIONER träffas inte av den maskinella kontrollen, vilket innebär att någon ytterligare åtgärd inte vidtas vad avser den löpande granskningen. Utöver den löpande granskningen av deklARATIONER görs även fördjupade granskningar i form av projekt och revision. Även dessa insatser grundas ofta på riskanalyser.

Inom Skatteverket finns ett IT-stöd för handläggningen av inkomstbeskattningen, ”Taxering I Ny Applikation”, TINA. Systemet har varit i drift under några år, men det är först vid taxe-

³⁵ Prop. 1993/94:224 s. 22 ff.

ringen 2013 som hela inkomstbeskattningen omfattas av systemet. Allt material (t.ex. inlämnade pappersdeklarationer inkl. bilagor) skannas in centralt och handläggaren kommer att se hela deklARATIONEN på sin datorskärm. I takt med att systemet tillämpas kommer därför även tidigare års deklARATIONER kunna avläsas direkt på skärmen. Hela granskningsarbetet, från det att material inkommer till verket till dess att beslut meddelas, kommer att hanteras med stöd från TINA. Annat material som finns eller kommer att finnas tillgängligt genom TINA, när systemet är helt utbyggt under 2014, är kontrolluppgifter, fastighetsuppgifter, företagssamband m.m. Allt material som finns i TINA ingår i beskattningsdatabasen.

De maskinella kontrollerna görs endast mot uppgifter som finns i beskattningsdatabasen och i den mån det görs avstämningar mot tidigare lämnade deklARATIONER är det nästan undantagslöst så att dessa sker mot uppgifter i föregående års deklARATION.

SkattedeklARATIONER

Vad sedan avser Skatteverkets kontroll av inkomna skattedeklARATIONER har dessa sedan länge skannats in och gjorts tillgängliga för handläggarna via deras terminaler. Även av skattedeklARATIONERNA görs maskinella urval som ett led i att uppmärksamma kontrollvärda deklARATIONER. Även inom skattebetalningsområdet kan deklARATIONER som inte träffats av urvalssystemet bli föremål för kontroll t.ex. i ett projekt eller genom revision.

10.5 Beskattningsdatabasen

Termen ”beskattningsdatabas” definieras i 2 kap. 1 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL. Av lagrummet framgår att beskattningsdatabasen utgörs av en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt för verksamheten för ändamål angivna i bl.a. 1 kap. 4 §. Av 1 kap. 4 § framgår att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. fastställande av underlag samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Det är således fråga om elektroniskt lagrade uppgifter som används gemensamt inom beskattningsverksamheten. En uppgift ska, som huvudregel

enligt 2 kap. 11 §, gallras från beskattningsdatabasen senast sju år efter utgången av det kalenderår då den beskattningsperiod som uppgifterna eller handlingarna kan hänföras till gick ut.

I prop. 2000/01:33 (s. 84) uttalade regeringen bl.a. att de grundläggande principerna för att skydda den enskildes integritet bör regleras i lag medan frågor som inte är centrala från integritets-synpunkt i stället bör regleras i förordning. Beskattningsdatabas-lagen ger således de yttre ramarna för vad beskattningsdatabasen får innehålla. Förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet innehåller en mer detal- jerad reglering av vilka uppgifter som får behandlas i beskattnings- databasen och Skatteverket har dessutom, med stöd av 2 kap. 3 § tredje stycket SdbL, meddelat föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen (RSFS 2002:13). Den rätts- liga regleringen av beskattningsdatabasen innebär att det är förut- sebart vilket innehåll beskattningsdatabasen har.³⁶ Samtidigt har innehållet i beskattningsdatabasen definierats brett i författnings- texten för att inte verka begränsande för Skatteverket i takt med att tekniken utvecklas.³⁷

Möjligheten för Skatteverket att använda uppgifter i beskatt- ningsdatabasen för maskinella urval och kontroller följer av att det i angivna lag sägs att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (2 kap. 4 § första stycket 4 SdbL). Denna möjlighet infördes ursprungligen 1994 i den dåvarande skatteregisterlagen (1980:343). I prop. 1993/94:224 uttalades bl.a. följande.³⁸

Materialet som ska granskas är omfattande och avsikten med ett flertal reformer under senare år har varit att göra kontrollverk- samheten mer effektiv och styra den mot skattskyldiga som från olika aspekter är kontrollvärda. Bl.a. de standardiserade räkenskaps- utdragen har gjort det möjligt att styra in kontrollverksamheten på väsentligheter genom att förutsättningar finns för att göra maski- nella rimlighetskontroller och ett effektivt urval på maskinell väg av deklARATIONER som behöver djupare kontroll. För att skatteförvalt- ningen ska klara de rationaliseringskrav som ställs måste ADB- systemet tas till hjälp i så hög utsträckning som möjligt. Systemet

³⁶ Skatteverkets ställningstagande, 130 26909-05/111, Får det byggas upp informations- samlingar utanför beskattningsdatabasen? 2005-01-24 s. 2 f.

³⁷ Prop. 2000/01:33 s. 129 f.

³⁸ Prop. 1993/94:224 s. 22.

är avsett att användas både inom företags- och personbeskattningen. Den kontroll som görs innebär inte att uppgifter i skatteregistret sambearbetas med uppgifter i andra register. Det är endast uppgifter som redan finns registrerade i skatteregistret som kommer att användas.

10.6 Överväganden och förslag

10.6.1 Tillgängliga avstämningsuppgifter

Förslag: Uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ersätts med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter.

Med avstämningsuppgifter avses

- kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelse om lagfart som lämnas med stöd av författning,
- uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, samt
- uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

När bestämmelsen infördes om uttag av skattetillägg med en lägre procentsats på grund av att den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial var motivet att den oriktiga uppgiften inte hade medfört någon väsentlig risk för att skatt skulle dras undan. Det ansågs då finnas anledning att mildra sanktionen i dessa fall.³⁹ Det kontrollmaterial som avsågs var angivet i lagtext och begränsat till det material som taxeringsnämnden normalt hade till sitt förfogande vid taxeringen, dvs. taxeringsavi, självdeklarationen (numera inkomstdeklaration) för nästföregående beskattningsår och kontrolluppgift. Uppräkningen ersattes senare med en exemplifierande uppräkningslista eftersom det fanns anledning att räkna med att omorganisationen av taxeringsverksamheten så småningom skulle innebära att kontrollrutinerna ytterligare byggdes ut eller ändrades. Lagregeln gavs samtidigt en mer generell utformning med innebörden att hänsyn skulle tas till alla uppgifter som taxerings-

³⁹ Prop. 1976/77:92 s. 21 f.

nämnden regelmässigt hade tillgång till.⁴⁰ Bortsett från att exemplifieringen i lagrummet togs bort den 1 januari 1992 har innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial i princip inte förändrats sedan reglernas tillkomst, jfr prop. 2010/11:165 s. 480 f (se dock 10.3.1).

Normalt tillgängligt kontrollmaterial har således beskrivits huvudsakligen på samma sätt under många år men innebörden har ändå successivt utvidgats i praktiken. Även beskattningssystemets förändringar har bidragit till att innehållet i uttrycket har utvidgats.

Ursprungligen utgjordes normalt tillgängligt kontrollmaterial av uppgifter eller handlingar med ett kontroll- eller avstämningssyfte (jfr avsnitt 10.2). I dag är normalt tillgängligt kontrollmaterial svårt att definiera och har fått ett brett och otydligt tillämpningsområde. Samtidigt har Skatteverkets deklarationskontroll i allt högre utsträckning gått från manuell till maskinell kontroll där deklARATIONER väljs ut maskinellt för närmare kontroll efter en riskbedömning.

Vår uppfattning är att normalt tillgängligt kontrollmaterial har fått en vidare tillämpning än vad som var avsikten vid reglernas tillkomst, vilket har lett till oönskade konsekvenser i form av en otydlig avgränsning av uttrycket. Detta gagnar inte rättssäkerheten eftersom det nu är svårt att förutse i vilka situationer skattetillägg kommer att tas ut. För att syftet med bestämmelserna inte ska förfelas och för att den deklarationsskyldige ska ha möjlighet att förutse reglernas tillämpning bör normalt tillgängligt kontrollmaterial avgränsas så tydligt som möjligt.

En möjlig avgränsning av uttrycket är att närma sig den ursprungliga innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Normalt tillgängligt kontrollmaterial utgjordes ursprungligen av kontrollmaterial med en tydlig avstämningskaraktär jämfört med hur deklarationsgranskningen fungerade då. Material med kontrollsyfte och avstämningskaraktär omfattar i dag betydligt mer än vid reglernas tillkomst varför en återgång inte blir så begränsande som först kan tyckas.

Det kontrollmaterial med avstämningskaraktär som finns i dag är bl.a. obligatoriska kontrolluppgifter lämnade med stöd av skatteförfarandelagen och underrättelser om beviljad lagfart (som lämnas med stöd av 78 § första stycket förordningen om fastighetsregister). Vidare upprättar Skatteverket register som har till syfte att utgöra

⁴⁰ Prop. 1977/78:136 s. 151.

ett kontrollverktyg om en framtida beskattningsutlösande händelse inträffar. Som exempel kan nämnas det uppskovsregister som möjliggör kontroll av om ett uppskov finns avseende en överlåtten fastighet. Motsvarande register finns också bl.a. avseende skogsavdrag och uppskov vid andelsbyten. Skatteverket arbetar också med att upprätta ett register över periodiseringsfonder. Nu nämnda kontrollmaterial är av sådan avstämningskaraktär att risken för skatteundandragande framstår som obetydlig om den deklarationskyldige lämnat en oriktig uppgift.

Grundtanken med den avgränsning av normalt tillgängligt kontrollmaterial som vi föreslår är att Skatteverket med enkla medel, som korresponderar med de tekniska lösningar som verket arbetar med i deklarationsarbetet, ska kunna stämma av en uppgift. För att en oriktig uppgift ska kunna identifieras med hjälp av föregående års inkomstdeklaration, krävs som regel att deklARATIONEN granskas manuellt.

Frågan är om föregående års inkomstdeklaration, som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, kan anses ha sådan avstämningskaraktär att den bör inbegripas i uttrycket. Syftet med den tydligare avgränsningen av normalt tillgängligt kontrollmaterial är bl.a. att en oriktig uppgift lätt ska kunna identifieras av Skatteverket. Föregående års inkomstdeklaration kan därför inte längre utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial i sin helhet. Vissa uppgifter i ett deklarationsformulär har dock en omedelbar koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Som exempel kan nämnas ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året och ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter. Vidare kan det vara fråga om balansposter som i en deklARATION utgör en utgående balans och som i det följande årets deklARATION ska redovisas som en ingående balans. Sådana uppgifter kan användas för att stämma av riktigheten i de uppgifter som lämnas i årets inkomstdeklaration och bör därför anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. De felaktigheter som kan upptäckas först genom en manuell granskning av inkomstdeklARATIONEN bör inte längre anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Uppgifter som t.ex. lämnas under "Övriga upplysningar" i föregående års inkomstdeklaration utgör därför inte normalt tillgängligt kontrollmaterial.

I våra direktiv berörs frågan om en årsredovisning som Skatteverket har tillgång till genom Bolagsverkets näringslivsregister kan

anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial. En årsredovisning är inte material av renodlad avstämningskaraktär. En årsredovisning upprättas inte heller i syfte att tjäna som kontrollmaterial vid beskattningen utan främst för att bolagets intressenter ska kunna få upplysningar som är av betydelse för bedömningen av bolagets ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter.⁴¹ Någon maskinell avstämning av uppgifterna i deklarationen mot årsredovisningen är inte möjlig. Årsredovisningar som Skatteverket har tillgång till genom Bolagsverkets näringslivsregister kan därför inte anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial. Inte heller årsredovisningar som lämnats in tillsammans med inkomstdeklarationen kan med vårt synsätt anses vara sådant material.

Det är av stor vikt att innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial definieras så att den deklarationsskyldige vet vilka uppgifter som avses och rättstillämpningen blir mer förutsebar. Samtidigt kan en detaljerad definition innebära problem eftersom Skatteverket löpande arbetar med nya tekniska lösningar för att förbättra deklarationsgranskningen. I vårt förslag till definition av uttrycket anger vi ramarna för vilket material som omfattas. Den närmare innebörden av uttrycket beskrivs i författningskommentaren.

Sammanfattningsvis anser vi att normalt tillgängligt kontrollmaterial bör avgränsas till att omfatta sådana kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt skatteförfarandelagen, under rättelse om lagfart som lämnas med stöd av författning, uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, samt uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer, t.ex. i register om uppskovs-avdrag. Avgränsningen innebär att det kommer att finnas kontrollmaterial som inte omfattas av definitionen men som ändå kan sägas vara av avstämningskaraktär. I de fåtal fall som detta kan förekomma kan bestämmelserna om hel eller delvis befrielse tillämpas (se avsnitt 10.6.2).

Genom den avgränsning vi föreslår får uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ett nytt och tydligare innehåll. Det är därför inte lämpligt att behålla uttrycket. Vi föreslår att normalt

⁴¹ Prop. 1990/91:198 s. 10.

tillgängligt kontrollmaterial byts ut mot ”tillgängliga avstämningsuppgifter” i lagtexten.

Tillämpningsområdet för tillgängliga avstämningsuppgifter vad gäller skattedeklarationer blir mycket begränsat eftersom det inte finns den kopplingen mellan två skattedeklarationer som det finns mellan två inkomstdeklarationer. Så kallade KU-avstämningar (se avsnitt 10.3.3), dvs. den maskinella, årliga avstämning som görs efter beskattningsårets utgång mellan kontrolluppgifter och skattedeklarationer innebär dock att bestämmelserna om tillgängliga avstämningsuppgifter är av betydelse för skattedeklarationer.

Förslaget genomförs i 49 kap. 10 § 1, 10 a och 15 §§ SFL.

10.6.2 Risk för skatteundandragande

Förslag: Framgår en oriktig uppgift av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret får skattetillägg inte tas ut. Detta gäller även om den oriktiga uppgiften inte utan ytterligare utredning kunnat rättas med ledning av avstämningsuppgifterna.

Bestämmelsen om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, tas bort.

Bedömning: Om risken för skatteundandragande är obetydlig utan att den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter, kan Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg.

Som beskrivits tidigare (avsnitt 10.3) får enligt 49 kap. 10 § 1 SFL skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som är normalt tillgängligt för Skatteverket och också varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas men det ändå framgår av kontrollmaterialet att uppgiften är oriktig ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 § SFL).

Den oklara avgränsningen av uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial, och Skatteverkets bedömning av om uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterialet eller inte, medför att

situationer som i princip är lika vad gäller risken för skatteundandragande bedöms olika. Vid en jämförelse mellan t.ex. situationerna vid avyttring av privatbostadsrätt och fastighet (avsnitt 10.3.4), tas skattetillägg inte ut i den ena situationen medan skattetillägg tas ut med en lägre procentsats i den andra. Risken för skatteundandragande är mycket liten i båda fallen eftersom den oriktiga uppgiften framgår av kontrollmaterialet. Skatteverket har identifierat uppgiften och kan initiera en utredning och därefter fatta ett beskattningsbeslut.

Risken för skatteundandragande är obetydlig när en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret även om Skatteverket behöver företa viss utredning innan ett beslut om beskattning kan fattas. Att ytterligare utredning kan krävas i vissa fall beror ofta på de materiella reglernas utformning eller andra förhållanden som uppgiftslämnaren inte har kontroll över. Det är därför otillfredsställande att knyta sanktionen till om rättelse av den oriktiga uppgiften kan göras med ledning av avstämningsuppgifterna.

En bestämmelse om att skattetillägg inte får tas ut när en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter innebär att lika situationer behandlas lika, vilket är en stor fördel ur rättssäkerhetsperspektiv. Den är också mer lättillämpad för Skatteverket än dagens regler.

En konsekvens av att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter är att 49 kap. 12 § SFL förlorar sin betydelse. Eftersom tillämpningsutrymmet för paragrafen försvinner bör den tas bort.

För att möjliggöra en nyanserad och individuell bedömning av om skattetillägg ska tas ut bör det finnas en möjlighet för Skatteverket att inte ta ut ett fullt skattetillägg i de fall då risken för skatteundandragande är obetydlig i andra situationer än de som kommer att omfattas av undantaget från skattetillägg i 49 kap. 10 § 1 SFL. Nuvarande regler om befrielse från avgift i 51 kap. 1 § SFL kan tillämpas om risk för skatteundandragande inte har förelegat och skattetillägget därför inte står i rimlig proportion till den försummelse som föranledde skattetillägget (jfr RÅ 2009 ref. 73 och RÅ 2008 ref. 61). Vi anser därför att någon ytterligare befrielsegrund inte behövs.

11 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

11.1 Vårt uppdrag

Vårt uppdrag är enligt direktiven att kartlägga hur ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning hanteras hos myndigheter och domstolar t.ex. i fråga om till vilken personkrets ersättning ges, för vilka slags kostnader och med vilka belopp. Vi ska vidare analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, vari ingår bedömning av om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Vi ska föreslå lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rätts säkerheten. Vid genomförandet av uppdraget bör vi sträva efter enkla och tydliga regler och en förutsebarhet i systemet. Reglerna bör vara till fördel för den enskilde och samtidigt vara praktiskt tillämpbara för myndigheterna. Myndigheternas ärende- och mål hanteing ska bara ökas om det bedöms vara nödvändigt.

11.2 Bakgrund

Frågan om ersättning för kostnader i skattemål var föremål för diskussion i många år innan lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättningslagen, infördes.

Förvaltningsprocessen karaktäriseras av att domstolarna har ansvar för att målen blir tillräckligt utredda och att domstolen, vid behov, ska anvisa parterna hur utredningen bör kompletteras. Enskilda parter ska normalt få den hjälp de behöver i processen utan att det uppstår några kostnader för dem. Detta i kombination med den enskilde medborgarens samhällsansvar i förvaltningsärenden ansågs garantera den enskildes rätts säkerhet.¹ Ombuds- och biträdes-

¹ Prop. 1989/90:126 s. 15 ff.

kostnader ersätts mot denna bakgrund inte enligt förvaltningsprocesslagen (1971:291).

När ersättningslagen slutligen infördes var huvudregeln fortfarande att den skattskyldige själv skulle stå för sina kostnader i ärenden och mål om skatt. Reglerna om ersättning utformades som undantagsbestämmelser. Ersättning kunde beviljas endast om det med hänsyn till vissa angivna förutsättningar var oskäligt att kostnaderna bars av den enskilde själv.²

Ersättningsreglerna sågs över 1993 och då stod den skattskyldiges rättssäkerhet i centrum. Det ansågs inte acceptabelt att den skattskyldige inte hade tillgång till juridisk sakkunskap om sådan var nödvändig för att tillvarata dennes rätt.³ Reglerna fick en generösare utformning och kravet på att ersättning fick beviljas endast till den del det var oskäligt att kostnaden bars av den enskilde togs bort.

I samband med införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, upphävdes ersättningslagen och bestämmelserna fördes, i princip oförändrade men med ett något större tillämpningsområde, in i 43 kap. denna lag. Det föll sig naturligt att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning skulle ha samma tillämpningsområde som själva lagen. Det innebar att rätten till ersättning utvidgades till att omfatta även bl.a. ärenden och mål om kontrollavgifter och undantag av avgifter och handlingar från kontroll. De områden som tidigare omfattades av ersättningslagen omfattas fortfarande genom att det i respektive lag föreskrivs att 43 kap. SFL gäller i ärenden och mål som handläggs enligt dessa lagar. En sådan hänvisning finns i t.ex. tullagen (2000:1281), lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och kupongskattelagen (1970:624).⁴

² Prop. 1988/89:126 s. 15 ff.

³ Prop. 1993/94:151 s. 132 f.

⁴ Prop. 2010/11:165 s. 417 f.

11.3 Nuvarande regler

11.3.1 Inledning

Enligt reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. SFL har den som haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, under vissa förutsättningar och efter ansökan, rätt till ersättning. Rätt till ersättning för kostnader som sökanden skäligen har behövt föreligger om dennes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § SFL).

Enligt 43 kap. 2 § SFL får ersättning inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklARATION, lämna föreskrivna uppgifter eller genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet. Av 43 kap. 3 § framgår att inte heller eget arbete eller egen tidspillan eller i övrigt för kostnader för sådant arbete som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet berättigar till ersättning. Ersättning beviljas inte heller för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal (43 kap. 4 §). Ersättningen får vidare minskas enligt 43 kap. 5 § om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls bara delvis, såvida inte övriga yrkanden bara är av ringa betydelse eller om den sökande har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit och ska ha kommit in innan ärendet eller målet avgörs. Kommer ansökningen in för sent kan den ändå prövas om förseningen beror på ett ursäktligt misstag (43 kap. 6 och 7 §§ SFL).

Av tabell 11.1 framgår utbetald ersättning från Skatteverket och Tullverket under åren 2008–2012. Att notera är att utbetald ersättning från Skatteverket ökade med knappt 50 procent mellan 2010 och 2011 för att sedan minska igen. Skatteverket har inte någon förklaring till ökningen.

Även vad gäller utbetalningar avseende ersättning från Tullverket kan noteras stora skillnader i utbetald ersättning under åren utan någon särskild förklaring.

Tabell 11.1 Utbetalad ersättning, belopp i tkr, från Skatteverket och Tullverket enligt ersättningslagen och 43 kap. SFL 2008–2012

| År | Skatteverket | Tullverket |
|------|--------------|------------|
| 2012 | 15 217 | 72 |
| 2011 | 20 769 | 184 |
| 2010 | 13 921 | 343 |
| 2009 | 14 535 | 566 |
| 2008 | 12 108 | 483 |

11.3.2 Grundläggande förutsättningar för att ersättning ska kunna beviljas

Den som ”skäligen har behövt”

Den som har haft kostnader för ombud som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har enligt 43 kap. 1 § SFL rätt till ersättning för sina kostnader. Vad är innebörden av uttrycket ”skäligen har behövt”?

I prop. 1993/94:151 uttalades bl.a. följande.⁵ Skattelagstiftningen har fortlöpande blivit alltmer komplicerad, särskilt för näringsidkare. Allt fler skattskyldiga har därför funnit för gott att anlita skatteexpertis i ärenden och mål om skatt. Det framstår då som angeläget att den enskilde inte ställs utan ekonomiskt stöd i en situation där det under vissa omständigheter skulle framstå som stötande att han eller hon själv skulle svara för sina kostnader. Av rättviseskäl är det också viktigt att skattskyldiga så långt det är möjligt bereds samma möjligheter att oberoende av olika förutsättningar kunna föra en framgångsrik process. Däremot är det inte meningsfullt från rätts-säkerhetssynpunkt att ge ersättning till en enskild som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Om man emellertid uppställer villkoret att kostnaderna för ombud, biträde, utredning eller annat skäligen har behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt, dvs. samma rekvisit som i nuvarande 3 § ersättningslagen, kan skattemyndigheten respektive domstolen pröva om sådant behov förelegat eller ej.

Av författningskommentaren framgår vidare avseende ”skäligen har behövt” att det ska vara fråga om ett verkligt behov av sakkunnig hjälp för att ersättning ska beviljas.⁶ Här avses i första hand

⁵ Prop. 1993/94:151 s. 134 f.

⁶ Prop. 1993/94:151 s. 174 f.

objektiva omständigheter, men i vissa fall kan även subjektiva omständigheter vägas in. Till de objektiva förutsättningarna hör främst sakens beskaffenhet, dvs. hur svår den skatterättsliga problemställningen är. Subjektiva omständigheter som kan vägas mot skattefrågans beskaffenhet är frågan om den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet och liknande förhållanden. Ärenden och mål av enklare beskaffenhet eller där myndigheten i tillräcklig utsträckning redovisat gällande rätt och sakomständigheter bör falla utanför ersättningsfallen. Vidare bör man kunna ställa högre krav på personer som driver någon form av näringsverksamhet beträffande uppgifter som de till följd av detta kan antas ha större kunskap om. Skälighetsbedömningen innefattar även kostnadernas storlek.

Sammanfattningsvis kan uttrycket ”skäligen har behövt” sägas avgränsa kretsen ersättningsberättigade till dem som, i förhållande till sin egen kapacitet, har en svår skatterättslig fråga att ta ställning till. Även kostnadernas storlek begränsas av uttrycket ”skäligen har behövt”.

Utöver den grundläggande förutsättningen att den sökande skäligen har behövt juridiskt biträde eller ombud för att ersättning ska kunna beviljas krävs att en av tre alternativa förutsättningar är uppfyllda.

Helt eller delvis bifall

En omständighet som berättigar till ersättning är att den sökande vinner bifall till sin talan helt eller delvis. Det kan finnas flera anledningar till att den sökande vinner bifall till sitt yrkande. Ett ärende kan ha handlagts felaktigt av Skatteverket. Det förekommer även att den sökande vinner målet eftersom Skatteverket intagit en alltför fiskal hållning, utan att för den skull ha gjort något fel. Vidare kan ny utredning eller ändrad praxis medföra att saken ställs i ett annat läge än tidigare. Om deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt och Skatteverket avviker från deklarationen, men avvikelsen sedan ändras av Skatteverket eller av domstol, får det anses rimligt från rättssäkerhetssynpunkt att ersätta den sökande för en process som leder till en beskattning i enlighet med deklaration. Var och ens allmänna skyldighet sträcker sig endast till att dekla-

rera, inte att driva en process mot skattemyndigheten om deklara-
tionens riktighet.⁷

Har yrkandena helt eller delvis bifallits föreligger i princip en
rätt till ersättning, dock under förutsättning att det inte är fråga om
kostnader som den sökande är skyldig att svara för själv under skatte-
utredningar eller andra liknande utredningar för fastställande av
skatt, tull eller avgift eller att det finns anledning att minska ersätt-
ningen.⁸

Betydelse för rättstillämpningen

Vidare finns det ett stort antal fall där rättsläget är oklart eller sak-
omständigheterna är komplicerade. Inte minst antalet prejudikatfall
hos Högsta förvaltningsdomstolen visar detta. Det bör rimligen även
finnas ett antal fall som inte når Högsta förvaltningsdomstolen,
men som har samma karaktär och kanske dessutom avgörs med
ledning av att ett sådant fall under tiden prövats av Högsta förvalt-
ningsdomstolen. Prejudikatfallen innefattar normalt svåra rättsfrågor
och karaktäriseras ofta av att man måste få fram en stor mängd
argument för att hitta en rimlig lösning. Denna process tjänar på
att två parter argumenterar för sin mening. I dessa fall är det därför
till fördel för rättssäkerheten att den enskilde har tillgång till juri-
diskt biträde eller ombud, på samma sätt som Skatteverket före-
träds av sakkunniga tjänstemän. Det är då rimligt att det allmänna
bekostar en verksamhet som ofta orsakas av den komplicerade
skattelagstiftningen och som kommer ett större antal skattskyldiga
till del. Ersättning bör således utgå i dessa mål under förutsättning
att målet inte haft en sådan enkel karaktär att talan kunnat föras
utan juridisk kunskap.⁹

Synnerliga skäl

Den tredje och sista alternativa möjligheten att erhålla ersättning
för kostnader är att det finns synnerliga skäl för ersättning. Det
kan avse sådana fall där processen på grund av myndighetens age-
rande blivit onödigt omfattande eller komplicerad. Det kan vara
fråga om ett revisionsärende där Skatteverket har orsakat den revi-

⁷ Prop. 1993/94:151 s. 135.

⁸ Prop. 1993/94:151 s. 173 f.

⁹ Prop. 1993/94:151 s. 135 f.

derade större kostnader än nödvändigt. Det måste dock vara fråga om sådana extraordinära fall där man i efterhand kan konstatera att utredningen utan den skattskyldiges eller reviderades förskyllan gått för långt eller där man i vart fall kan konstatera att kraven på den skattskyldige eller reviderade varit oproportionerligt stora. Synnerliga skäl kan även anses föreligga enbart med beaktande av målets beskaffenhet i förhållande till den skattskyldiges personliga förhållanden. Dessa fall måste dock bedömas med stor restriktivitet.¹⁰

11.3.3 Ersättningsbara kostnader

Kostnader som ersätts

Av de ursprungliga förarbetena till ersättningslagen framgår att kostnaden, för att vara ersättningsgill, ska avse något som den skattskyldige skäligen behövt för att ta till vara sin rätt. Efter mönster från 9 § första stycket i 1972 års rättshjälpslag får kostnaden avse ombud, biträde, utredning eller något annat. Ersättning kan främst avse arvode till ombud eller biträde men också avse kostnader för exempelvis bevisning.

En förutsättning för att ersättning ska medges är också att den sökande verkligen har haft kostnader i ärendet eller målet. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en precisering av ett framställt ersättningsyrkande lämnas genom en specifikation eller genom att ombudet eller biträdet vid en muntlig förhandling informerar om vad som ingår i det yrkande som framställts. Oavsett om faktura eller kvitto finns behövs en specifikation av de kostnader som den sökande begär ersättning för. Specifikationen behövs som underlag vid bedömningen av vad som utgör skäligen kostnad. Om ett skatte- eller avgiftsärende avser flera sakfrågor bör specifikationen vara sådan att det framgår vilken kostnad som är hänförlig till varje sakfråga.¹¹

Kostnader som inte ersätts

I 43 kap. 2–4 §§ SFL anges vilka kostnader som inte ersätts och i 5 § anges när ersättningen ska minskas. Åtgärder som normalt ligger på den sökande, exempelvis att lämna deklARATION, räkenskaper, anteck-

¹⁰ Prop. 1993/94:151 s. 174.

¹¹ Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen, 2006 s. 26.

ningar eller annat som ska finnas som underlag till deklARATIONEN, berättigar inte till ersättning för eventuella kostnader. Om till exempel en sökande på grund av allvarliga brister i sin deklARATION eller i sin bokföring påförs en skönsmässig beskattning men sedan i en process får skönsbeskattningen nedsatt eller undanröjd bör ersättning normalt inte lämnas. Inte heller bör full ersättning beviljas när ärendet eller målet komplicerats på grund av oskicklig processföring från den sökandes sida.¹²

Ersättning beviljas inte för den sökandes arbete eller tidspillan eller annars för kostnad som avser vad den sökande utfört med anledning av ärendet eller målet. Med den sökande avses här också ställföreträdare och anställda.¹³

Ersättning får inte heller betalas ut avseende kostnader som ersätts genom rättshjälp; 43 kap. SFL är subsidiär till rättshjälplagen (1996:1619).¹⁴

Av prop. 1988/89:126 framgår att kostnadsersättning inte bör medges om en sökande vidtagit åtgärder av skatteplaneringskaraktär som kan ifrågasättas och som därför lett till en skatteprocess.¹⁵ Kammarrätten i Stockholm har i några avgöranden ansett att grund för att vägra ersättning i fall av skatteplanering inte kan utläsas av ersättningslagen.¹⁶ Skatteverket överklagade några av domarna till Högsta förvaltningsdomstolen men prövningstillstånd beviljades inte.

11.3.4 Ersättningsnivåer

En skälighetsbedömning ska göras av kostnadernas storlek. Att den sökande behövt hjälp i tvisten med myndigheten får alltså inte medföra att ersättning beviljas för högre kostnader än som skäligen varit påkallade. I fråga om arvoden till biträde eller ombud bör viss ledning kunna hämtas från Domstolsverkets taxa på den allmänna rättshjälpens område.¹⁷

Av praxis på området framgår att det inte råder någon strikt uppfattning att ersättning ska beviljas enligt rättshjälpstaxan. I RÅ 2001 ref. 10 beviljades ersättning med 2 250 kr/timme och i

¹² Prop. 1993/94:151 s. 137.

¹³ Prop. 1993/94:151 s. 174 f.

¹⁴ Prop. 1988/89:126 s. 30.

¹⁵ Prop. 1988/89:126 s. 16.

¹⁶ Dom den 10 oktober 2008 i mål nr 2907-08 och 2908-08 m.fl. samt dom den 21 april 2010 i mål nr 8468-08, 8469-08 och 8471-08.

¹⁷ Prop. 1993/94:151 s. 174 f.

RÅ 2001 ref. 25 accepterades en ersättning motsvarande 1 562,50 kr/timme.

Skatteverkets uppfattning är att det finns anledning att beakta prop. 2004/05:41, Förbättrad kontroll av rättsliga biträdens ersättningsanspråk, m.m., trots att den inte direkt avser ersättningslagen.¹⁸ I propositionen uttalas beträffande ersättning för arbete följande. Ersättningen ska bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av den timkostnadsnorm som regeringen fastställer. Det innebär att ett rättsligt biträde normalt får debitera timkostnadsnormen för varje timme som lagts ner på uppdraget och att timersättningen får avvika från timkostnadsnormen under speciella omständigheter. Enligt Skatteverkets uppfattning är således taxan det ”normala”. Endast när det finns en påtaglig grund ska jämkning ske – uppåt eller nedåt.¹⁹

Rättshjälpsförordningen (1997:404) gäller inte ärenden enligt skatteförfarandelagen. Skatteverket anser emellertid att det saknas anledning att inte utgå från de krav som gäller enligt 20 § rättshjälpsförordningen på hur rättshjälpsbiträdens kostnadsräkningar ska utformas även i fråga om kostnadsräkningar enligt 43 kap. SFL eftersom det är fråga om ersättning från allmänna medel.²⁰

11.4 Rättshjälpslagen

Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt kan också beviljas enligt rättshjälpslagen. När det gäller skatter, tullar, avgifter eller betalningssäkring för skatter, tullar eller avgifter får rättshjälp, enligt 11 § rättshjälpslagen, beviljas endast om det finns särskilda skäl. Bestämmelsen avsåg enligt förarbetena att kodifiera gällande praxis som innebar att allmän rättshjälp beviljades med stor restriktivitet i ärenden hos förvaltningsmyndighet och förvaltningsdomstol.²¹ Rättshjälp hade beviljats i mer invecklade mål eller när det annars funnits särskilda omständigheter, främst där den rättssökande trots domstolens utredningsskyldighet själv måste göra en bedömning.

¹⁸ Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen, 2006 s. 32.

¹⁹ Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen, 2006 s. 36.

²⁰ Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen, 2006 s. 59 f.

²¹ Prop. 1993/94:151 s. 141.

Förutsättningarna för att erhålla rättshjälp anges i 6–8 §§ rättshjälpslagen. Rättshjälp kan, efter ansökan, beviljas till en fysisk person vars ekonomiska underlag inte överstiger 260 000 kr.²² Rättshjälp får beviljas om det finns behov av juridiskt biträde. Vid behovsbedömningen ska ärendets svårighetsgrad vägas mot den rättssökandes personliga kvalifikationer. Rättshjälp får beviljas endast om det är rimligt att staten bidrar till kostnaderna med hänsyn till angelägenhetens art och betydelse, tvisteföremålets värde och omständigheterna i övrigt. Ytterligare en förutsättning för att rättshjälp ska kunna beviljas är att rådgivning lämnats enligt 4 § i minst en timme men med sammanlagt högst två timmar. Rådgivning sker mot en avgift motsvarande timkostnadsnormen som betalas av den enskilde själv.²³ Har rådgivning lämnats med mer än en timme och rättshjälp därefter beviljas kan ersättning lämnas för kostnaden för överstigande rådgivning.

Rättshjälp beviljas inte till andra juridiska personer än dödsbon, och då endast om det finns synnerliga skäl. Inte heller den som är eller har varit näringsidkare i en angelägenhet som har uppkommit i näringsverksamhet får beviljas rättshjälp om det inte finns särskilda skäl.²⁴ Rättshjälp får inte heller beviljas om den sökande har en rättsskydds försäkring eller annat liknande rättsskydd som omfattar angelägenheten. Om rättsskydd saknas men den sökande, med hänsyn till sitt övriga försäkringsskydd eller sina ekonomiska och personliga förhållanden, borde ha haft sådant skydd får ersättning endast beviljas om det finns särskilda skäl. Om det finns särskilda skäl bedöms med hänsyn till angelägenhetens art och betydelse för den rättssökande.²⁵ Rättsskydds försäkringar gäller normalt aldrig vid tvister som prövas vid förvaltningsdomstolar. Skillnaden i förhållande till rättshjälpen är dock inte så stor med tanke på att rättshjälp beviljas med stor restriktivitet i sådana fall.²⁶

Om rättshjälp beviljas förordnas ett rättshjälpsbiträde som erhåller skälig ersättning för arbete, tidspillan och utlägg som uppdraget krävt.²⁷ Ersättningen motsvarar en timkostnadsnorm som

²² Det ekonomiska underlaget beräknas med hänsyn tagen till årsinkomst, försörjningsbörda, tillgångar och skulder enligt 38 §§ rättshjälpslagen.

²³ Timkostnadsnormen uppgår till 1 242 kr exkl. mervärdesskatt för år 2013 enligt förordning (2009:1237) om timkostnadsnorm inom rättshjälpsområdet.

²⁴ 13 § rättshjälpslagen.

²⁵ 9 § rättshjälpslagen.

²⁶ Renfors, Sverne Arvill, Rättshjälpslagen och annan lagstiftning om rättsligt bistånd En kommentar, 3 uppl. 2012 s. 70.

²⁷ 26 § rättshjälpslagen.

regeringen meddelar föreskrifter om.²⁸ Den sökande betalar en rättshjälpsavgift som beräknas med hänsyn till det ekonomiska underlaget och kostnaden för rättshjälpsbiträdet. Timkostnadsnormen är avsedd att innefatta ersättning för lönekostnader, kontorskostnader, fortbildning och andra kostnader för en advokatbyrå.²⁹

11.5 Rätt till kostnadsfritt biträde

Enligt artikel 6 i Europakonventionen för mänskliga rättigheter har var och en som blivit anklagad för brott vissa minimirättigheter. Av p. 3 c framgår att den som saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde har rätt att erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar. Frågan om kostnadsfritt biträde kan således bli aktuell när det är aktuellt med skattetillägg eftersom skattetillägg i Europakonventionens mening utgör ett straff.³⁰ Frågan om kostnadsfritt biträde skulle eventuellt också kunna bli aktuell i de fall då det gäller tulltillägg.

När bedömningen görs om rätt till kostnadsfritt biträde finns enligt Europakonventionen ska hänsyn tas till storleken av det uttagna skattetillägget och målets art och beskaffenhet. Endast om det är fråga om en särskilt betungande påföljd och en komplicerad rättsfråga bör fri biträdes hjälp i mål om skattetillägg kunna beviljas med stöd av konventionen.³¹

Ersättning enligt 43 kap. SFL beviljas först efter avslutad process och rätten till kostnadsfritt biträde enligt Europakonventionen inträder från och med att åtal väcks.³² Ersättning kan emellertid beviljas enligt 11 § 3 rättshjälpslagen i angelägenhet om bl.a. tull eller skatt om det finns särskilda skäl, jfr RÅ 2003 ref. 56 där frågan i målet dock inte ansågs tillräckligt komplicerad varför ersättning inte beviljades.

En begränsning i rättshjälpslagen i förhållande till rätten till kostnadsfritt biträde enligt Europakonventionen är att endast fysiska personer med ett ekonomiskt underlag som understiger ett visst belopp har rätt till ersättning (se avsnitt 11.4). Ytterligare en

²⁸ 27 § rättshjälpslagen.

²⁹ Renfors, Sverne Arvill, Rättshjälpslagen och annan lagstiftning om rättsligt bistånd En kommentar, 3 uppl. 2012 s. 149.

³⁰ RÅ 2000 ref. 66 I.

³¹ Van Dijk/van Hoof, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 4 uppl. 2006 s. 642 f.

³² Lorenzen, m.fl., Den europeiske Menneskerettighedskonvention, 3. udgave s. 587.

begränsning i rättshjälpslagen är att det enligt 13 § krävs särskilda skäl för näringsidkare att få ersättning.

Frågan om rätt till kostnadsfritt biträde i ett skattemål avseende skönsbeskattning och skattetillägg har varit föremål för prövning i Europadomstolen.³³ Förhållandena i målet var följande. Barsom och Varli drev en restaurang och skönsbeskattades till följd av att Skatteverket vid revision upptäckte allvarliga brister i bokföringen och att nödvändiga verifikationer inte hade sparats. I länsrätten (numera förvaltningsrätten) ansökte Barsom och Varli om rättshjälp för att kunna låta sig företrädas av en advokat med stöd av artikel 6.3 c i Europakonventionen. De hävdade att de saknade ekonomiska möjligheter att anlita en advokat, att de var invandrare som saknade full kännedom om det svenska språket och det svenska rättssystemet samt att deras mål var komplicerat och gällde stora belopp för dem. Länsrätten avlog deras ansökan och framhöll att möjligheterna för en näringsidkare att få rättshjälp i ett skattemål var ytterst små. Trots det omfattande materialet i målet var de rättsliga frågorna i målet inte av sådan karaktär att rättshjälp kunde beviljas vare sig enligt svensk lag eller enligt Europakonventionen. Kammarrätten fastställde länsrättens beslut och Högsta förvaltningsdomstolen vägrade slutligen prövningstillstånd.

I Europadomstolen klagade Barsom och Varli över att deras rätt till kostnadsfritt biträde enligt Europakonventionen hade kränkts genom att de trots sitt behov av rättshjälp hade vägrats detta. I sitt beslut betonade Europadomstolen att det endast var fråga om skattetillägg som föll inom tillämpningsområdet för artikel 6. Domstolen framhöll att utebliven betalning av skattetilläggen enligt svensk lag inte kunnat medföra att de omvandlades till ett fängelsestraff och att Barsom och Varli därför inte hade riskerat att bli berövade friheten. Europadomstolen ansåg med hänsyn till de klagandes personliga förhållanden, och noterade därvid att båda hade varit bosatta i Sverige i nära 30 år samt att de var näringsidkare som ägde och drev restaurangverksamhet, att det var högst osannolikt att de inte skulle kunnat föra sin egen talan i de svenska domstolarna på ett bra sätt utan rättegångsbiträde. Men även om de skulle ha svårigheter att göra detta betonade domstolen de svenska förvaltningsdomstolarnas skyldighet enligt förvaltningsprocesslagen att se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att vid behov anvisa hur utredningen bör kompletteras. Rättvisans intresse

³³ Europadomstolens beslut (2008-01-04) *Barsom och Varli mot Sverige*.

hade således inte krävt att de kostnadsfritt skulle få rättegångsbiträde och de svenska domstolarnas avslagsbeslut kränkte inte de klagandes rättigheter enligt artikel 6.3 c. Klagomålet var därför uppenbart ogrundat.

11.6 Hur tillämpas reglerna om ersättning av Skatteverket, Tullverket och domstolarna i praktiken?

11.6.1 Utredningens undersökning

Enligt våra direktiv ska vi bl.a. analysera om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Även Skatteförfarandeutredningen skulle överväga denna fråga enligt direktiven 2005:129. Skatteförfarandeutredningen grundade sitt förslag om ändring av ersättningsreglerna på en undersökning som Svenskt Näringsliv låtit göra.³⁴ Svenskt Näringsliv gick igenom alla domar i skattemål från Kammarrätten i Stockholm under perioden januari–juni 2008. Med utgångspunkt i undersökningen drog utredningen slutsatsen att nuvarande förutsättningar för rätt till ersättning inte fångar upp alla ärenden och mål där enskilda har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Mot denna bakgrund ansåg utredningen att det fanns två problem med att ersättning normalt enbart beviljas om den enskilde vinner ärendet eller målet. Det första problemet var att den enskilde inte kan få besked i ersättningsfrågan förrän ärendet eller målet har avgjorts slutligt och därför kanske avstår från att ta den ekonomiska risk som det innebär att anlita ett biträde. Det andra problemet var att enskilda som har behövt ett biträde och som för en befogad process inte får någon ersättning vid en förlust, vilket innebär att det finns nödvändiga kostnader som inte ersätts.

Regeringen godtog inte utredningens förslag utan konstaterade att utredningens slutsats vilade på en undersökning som i stort sett bara har gett statistiska uppgifter om mål hos en domstol under en period om sex månader. Enligt regeringens mening var denna undersökning ensam inte tillräcklig för att besvara de två viktiga frågorna om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Det saknades tillräckligt underlag för att bedöma före-

³⁴ SOU 2009:58 s. 478.

komsten, och i så fall arten och omfattningen, av problemen med gällande ersättningsregler.³⁵

För att ta reda på hur ersättningsreglerna tillämpas i praktiken har vi undersökt Skatteverkets, Tullverkets och domstolarnas tillämpning av ersättningslagen under november 2011, dvs. vi har tittat på hur reglerna tillämpas av olika instanser under samma period. November valdes som en representativ månad under året, mitt i en termin och utan större ledigheter. Vi har valt att undersöka endast en månad för att få ett hanterbart underlag att undersöka. Detta har emellertid medfört att serier av mål kan ha påverkat resultatet av undersökningen.

Det har inte varit möjligt att söka fram de aktuella domarna direkt hos domstolarna eftersom domstolarna i målhanteringen registrerar ersättningsfrågan olika. Vi har därför använt oss av uppgifter från JP Skattenet när vi har tagit fram det underlag som undersökningen vilar på. JP Skattenet är en del av JP Infonet förlag. JP Skattenet bevakar domar och avgöranden inom det skatterättsliga området. Innehållet i tjänsten är sökbart med Googles sökmotor. Resultatet av undersökningen finns i sin helhet i bilaga 10.

11.6.2 Våra slutsatser och bedömningar på grundval av undersökningen

Undersökningen ger inte svar på frågorna om ”rätt” personer får ersättning för ”rätt” kostnader. Vår undersökning visar vem som får ersättning, huvudsakligen de som vinner bifall till sitt överklagande, och att ersättning oftast medges med ett skäligt belopp utan närmare beskrivning av vilka kostnader som ersätts eller inte ersätts. Vidare visar undersökningen att i de fall då ersättning har beviljats med hänvisning till en timtaxa är det stor skillnad på vilken timtaxa som tillämpas, i vissa fall tillämpas timkostnadsnormen och i andra fall medges ersättning med ett betydligt högre belopp.

³⁵ Prop. 2010/11:165 s. 422.

Vem får ersättning

Av undersökningen framgår att främst fysiska personer och aktiebolag ansökte om och beviljades ersättning för kostnader. Dessa två grupper är antagligen också de som överklagar flest skattemål.

Vi har svårt att se att behovet av ersättning styrs av vilken kategori sökande man tillhör. Behovet torde styras av de specifika omständigheterna i varje enskilt fall. Vi har inte närmare undersökt eller bedömt om det funnits ett verkligt behov i de fall då ersättning har beviljats. Vi har svårt att se hur en sådan undersökning skulle låta sig göras. Vi är också tveksamma till om en annan undersökning skulle kunna ge ett mer användbart underlag.

Av de undersökta domarna framgår att ersättning beviljats med stöd av 3 § 1 ersättningslagen (nuvarande 43 kap. 1 § första stycket 1 SFL), dvs. på grund av att huvudfrågan i målet helt eller delvis har bifallits. Inte i något fall har ersättning beviljats med stöd av punkterna 2 (frågan är av betydelse för rättstillämpningen) eller 3 (synnerliga skäl finns) i 3 § ersättningslagen (nuvarande 43 kap. 1 § 2 och 3 SFL). Av detta kan man dra slutsatsen att punkterna 2 och 3 tillämpas mycket sparsamt, även om punkt 2 i och för sig torde ha sin huvudsakliga tillämpning i Högsta förvaltningsdomstolen (Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde inte något mål som innehöll fråga om ersättning under november 2011).

Sammanfattningsvis kan sägas att de som beviljas ersättning huvudsakligen är de som vinner bifall, helt eller delvis, till skattefrågan i målet. Någon prövning av om den sökande har ett verkligt behov av hjälp för att kunna ta till vara sin rätt synes inte ske. Med denna rättstillämpning ges reglerna närmast en skadeståndskaraktär. Om en sökande tvingas slita en skattetvist med staten och dessutom vinner får den sökande som regel viss ersättning för besväret. Frågan är om detta är en rimlig tillämpning av reglerna.

Vilka kostnader ersätts

När ersättning beviljas sker det oftast med ett belopp som domstolen anser den sökande "skäligen" tillgodosedd med. Genom motiveringen uttalar domstolen inte något om vilka kostnader som ersättningen avser, hur många arbetade timmar som ersätts, enligt vilken timtaxa ersättningen beräknas eller varför ersättningen sätts

ned. Det yrkade ersättningsbeloppet sätts ofta ned med betydande belopp, oavsett helt eller delvis bifall.

Att besluten inte motiveras tillräckligt är inte tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt. Avsaknaden av motivering gör det svårt att förstå varför utgången blev som den blev i målet och det är svårt för den sökande att formulera ett välgrundat överklagande. Det är inte förutsebart för den sökande vilka kostnader som eventuellt kan ersättas och med vilka belopp.

I några fall har domstolarna uttalat vilken timkostnadsnorm som använts vid beräkningen av ersättningsbeloppet. Den slutsats som kan dras av uttalandena är att accepterad timtaxa varierar mellan timkostnadsnormen och ett belopp som överstiger 4 000 kr/timme. Domstolarna accepterar således vitt skilda timtaxor utan närmare motivering om varför den ena eller andra valts.

11.7 Överväganden och förslag

11.7.1 Förutsebarhet

| |
|---|
| <p>Bedömning: Ett överklagbart förhandsbesked om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning bör inte införas.</p> |
|---|

En grundläggande förutsättning för rättssäkerhet är enligt vår uppfattning förutsebarhet. En stor brist i systemet med ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning är att ett beslut om ersättning fattas först efter det att ärendet eller målet har avgjorts slutligt, dvs. man vet inte vid processens inledande om man får ersättning för de kostnader som man lägger ned i ärendet eller målet.

Skatteförfarandeutredningen föreslog att den sökande skulle få ett slags överklagbart förhandsbesked om ersättning skulle beviljas eller inte i ärendet eller målet. Själva ersättningsbeloppet skulle dock inte bestämmas förrän ärendet eller målet avgjordes.

Flera remissinstanser såg stora problem med förhandsbesked i ersättningsfrågan. Handläggningstiden för ett skatteärende skulle kunna dra ut på tiden och värdet av ett positivt förhandsbesked ifrågasattes eftersom ersättningsbeloppet skulle bestämmas först när ärendet var avgjort. Förhandsbeskedet om ersättning skulle också innebära mycket merarbete för domstolarna som först måste överpröva förhandsbeskedet och sedan eventuellt också det slutliga beslutet om ersättnings storlek. Samtidigt ansågs det positivt att

fler processer förs med ombud eller biträde eftersom processen då kan bli mer effektiv och handläggningstiden kortas.

För att ett förhandsbesked ska stärka rättssäkerheten för den sökande krävs att den sökande garanteras viss ersättning genom beskedet eller i varje fall kan beräkna en högsta kostnad för processen med ledning av beskedet.

Både vid ersättningslagens tillkomst och senare har den sökandes rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning begränsats av förvaltningsmyndigheternas och förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet samt domstolarnas materiella processledning.³⁶ Myndigheternas utredningsansvar innebär att den sökande som huvudregel inte ska behöva anlita ombud eller biträde i skatteprocessen men i vissa fall har det ansetts, trots detta, kunna finnas behov av ombud eller biträde.

Att myndigheternas utredningsansvar och den enskildes eget ansvar i skatteprocessen ska begränsa den sökandes rätt till ersättning enligt 43 kap. SFL är en grundtanke som vi anser ska ligga fast.

Ersättningsfrågor enligt 43 kap. SFL är svårbedömda. De grundar sig ofta på komplicerade skattefrågor som det är svårt att uttala något om innan en ordentlig genomgång har gjorts av omständigheterna i målet. Dessutom begränsas den enskildes möjligheter till ersättning av skyldigheten att själv bidra till en korrekt beskattning och av domstolarnas utredningsansvar.

Vår uppfattning är att det är mycket svårt att uttala sig om en sökande ska vara berättigad till ersättning enligt 43 kap. SFL eller inte innan ärendet eller målet är avgjort. Det är först då som helhetsbilden av ärendet eller målet och processföringen finns och en bedömning av ersättningens skälighet kan göras.

I de andra situationer då staten betalar ut ersättning till ombud eller biträden i en process, t.ex. genom att offentligt biträde har förordnats, bedömer rätten biträdets insats och ärendets eller målets art och beskaffenhet i slutet av processen och beviljar skälig ersättning med beaktande av hur processen har förts. I dessa situationer står biträdet risken för att kostnader inte ersätts eftersom det är staten som är uppdragsgivaren och inte den sökande. Risken att inte erhålla full ersättning för nedlagt arbete är ett incitament för det offentliga biträdet att utföra sitt arbete så tidseffektivt och bra som möjligt. Ersättningsreglerna i 43 kap. SFL är speciella

³⁶ Prop. 1989/90:126 s. 7 och prop. 1993/94:151 s. 129.

eftersom den sökande själv har en skyldighet att bidra till att riktiga beslut kan fattas och domstolarna har en utredningsskyldighet i målen. Mot bakgrund av bl.a. detta anser vi att det inte är ett alternativ att överväga en ordning med offentliga biträden i ärenden och mål som omfattas av 43 kap. SFL.

Sammanfattningsvis anser vi att det är svårt att göra ersättnings-systemet mer förutsägbart genom ett förhandsbesked eftersom det är mycket svårt att i förväg uttala något om hur stort belopp som ska betalas ut när ärendet eller målet är avslutat.

Att införa ett förhandsbesked skulle också leda till ökade kostnader för de berörda myndigheterna. Att sätta sig in i ett skatteärende eller skattemål tar tid och resurser i anspråk. För att i viss mån spara resurser skulle den myndighet som slutligen ska avgöra ärendet eller målet inledningsvis kunna bedöma svårighetsgraden och rätten till ersättning. Även en sådan lösning skulle emellertid innebära en betydande resursåtgång för den myndighet som ska göra prövningen och den myndighet som eventuellt ska överpröva ärendet eller målet. Våra direktiv föreskriver att myndigheternas ärende- och målhantering endast får ökas om det är nödvändigt.

Den ökade ärende- och målhanteringen för att den sökande ska få ett förhandsbesked i ersättningsfrågan måste sättas i relation till den ökade rättssäkerhet det innebär för den sökande. Vi anser att så länge den sökande inte på förhand vet hur stort belopp han eller hon riskerar att få betala efter att ärendet eller målet har avslutats, stärker ett förhandsbesked inte rättssäkerheten i sådan utsträckning att det skulle motivera den ökade ärende- och målhanteringen.

11.7.2 Rätt person

Förslag: Den som har behövt hjälp för att ta till vara sin rätt i ett ärende eller mål har rätt till skälig ersättning för nedlagda kostnader.

Rätt till ersättning finns om den sökande är en fysisk person och har en fastställd förvärvsinkomst som inte överstiger 8 prisbasbelopp (för närvarande 356 000 kr) eller om den sökande är en juridisk person och den redovisade nettoomsättningen inte överstiger 3 miljoner kr.

Bedömning: Den sökande ska fortfarande kunna få ersättning om dennes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Som ersättningsreglerna i 43 kap. SFL är utformade finns rätt till ersättning för kostnader för ombud m.m. som den sökande skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt i en process. Vår uppfattning är att någon egentlig behovsprövning inte görs vid prövningen av om ersättning ska medges eller inte. Domstolarna synes i stor utsträckning bevilja en ansökan om ersättning om ett mål bifalls, helt eller delvis. I några enstaka fall har yrkandet om ersättning avslagits trots att huvudfrågan har bifallits. Motiveringen har då bl.a. varit att kostnader nedlagda i målet inte har visats eller att yrkandet har bifallits på någon annan grund än den som den sökande har argumenterat för och därför har något behov av ombud eller biträde inte funnits. Även praxis från Högsta förvaltningsdomstolen tyder på att ersättning beviljas utan bedömning av den sökandes behov när talan i huvudfrågan bifalls.³⁷ Avsikten med ersättningsreglerna var inte att bifall till huvudfrågan i målet ensamt skulle vara en grund för bifall till ersättningsyrkandet.³⁸

Utöver de omständigheter som i dag kan medföra att rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns, dvs. helt eller delvis bifall, betydelse för rättstillämpningen eller synnerliga skäl, anser vi att även behovet av hjälp ska kunna vara en omständighet som medför att rätt till ersättning kan finnas. Att den som har behov av hjälp även ska kunna få hjälp är en grundläggande förutsättning för att ersättningssystemet i 43 kap. SFL ska vara rättssäkert.

Behovet av hjälp torde i första hand styras av den sökandes ekonomiska ställning. En sökande med god ekonomi har bättre förutsättningar att föra en bra process och ta reda på förutsättningarna att vinna framgång i processen. En sökande utan egna medel vågar kanske inte processa av rädsla för att dra på sig ytterligare kostnader eller väljer att överklaga själv och för en sämre process eftersom de juridiska kunskaperna är bristfälliga. Vi anser därför att ytterligare en bifallsgrund bör införas som innebär att den sökandes ekonomiska ställning ska beaktas vid bedömningen

³⁷ RÅ 2002 ref. 56 och HFD 2012 ref. 40.

³⁸ Ds Fi 1986:20 s. 64, prop. 1988/89:126 s. 15 och 29 samt prop. 1993/94:151 s. 133 och 135.

av om rätt till ersättning finns. Rättssäkerhet innebär att alla ska ha lika möjligheter att ta till vara sin rätt i en process.

Den sökandes ekonomiska ställning – fysiska personer

Vår uppfattning är att den sökandes ekonomi är avgörande för dennes möjligheter att ta till vara sin rätt i en process. Paralleller kan möjligen dras med när rättshjälp beviljas enligt rättshjälplagen då ett ekonomiskt underlag fastställs för den rättssökande (38 § rättshjälplagen och DVFS 2012:15). Begreppet ekonomiskt underlag infördes i och med den nuvarande rättshjälplagen. Avsikten är att den rättssökandes hela ekonomiska situation ska beaktas. Det ekonomiska underlaget ska därför beräknas med utgångspunkt i den rättssökandes beräknade årsinkomst. Inkomsten ska sedan minskas med 15 000 kr för varje barn (dock högst fyra) som den rättssökande bidrar till underhållet för. Eventuell förmögenhet och skuldsättning kan sedan höja eller sänka beloppet. Resultatet av räkneoperationen utgör den rättssökandes ekonomiska underlag. Detta ska användas vid bedömningen av om den rättssökande är berättigad till rättshjälp. För näringsidkare är utgångspunkten nettointäkten enligt den senaste taxeringen. Från denna inkomst kan avvikelser göras med hänsyn till den utveckling som kan väntas i näringsverksamheten under det år rättshjälp söks.³⁹

Genom att införa en ekonomisk gräns som ytterligare en bedömningsgrund för om ersättning ska kunna beviljas enligt 43 kap. SFL får reglerna mer karaktär av skyddslagstiftning, som ger även den utan god ekonomi möjlighet att driva en skatteprocess. Det skulle då kunna vara lämpligt att det ekonomiska underlaget bestäms enligt samma regler som i rättshjälplagen.

Vissa omständigheter talar dock emot att det ekonomiska underlaget ska användas som bedömningsgrund. Reglerna är inte lätta att tillämpa och förstå för den sökande samtidigt som det är resurskrävande för myndigheterna att utföra beräkningarna.

Ett alternativ till att använda det ekonomiska underlaget i rättshjälplagen är att använda mer schabloniserade ekonomiska gränser, t.ex. den senast fastställda förvärvsinkomsten vid tidpunkten för prövningen. Denna uppgift är lätt att ta fram och stämma av för både den sökande och Skatteverket. Beroende på om den beskattade

³⁹ Renfors, Sverne Arvill, Rättshjälplagen och annan lagstiftning om rättsligt bistånd. En kommentar, 3 uppl. 2012 s. 191 f.

inkomsten överstiger eller understiger ett visst antal prisbasbelopp kan den sökande själv bedöma om en första grundläggande förutsättning för att erhålla ersättning är uppfylld. En nackdel med en mer schabloniserad regel är att vissa tillgångar inte kommer att beaktas vid bedömningen, vilket medför att en person med låg inkomst men med stor förmögenhet, dvs. utan egentligt skyddsbehov, kan få rätt till ersättning. En schabloniserad regel kan också medföra att t.ex. delägare i fåmansföretag, som kan styra sina förvärvsinkomster, inte tar ut full lön ett år för att en skattetvist är under uppsegling. En schabloniserad regel innebär också tröskel-effekter, små skillnader i inkomster mellan de sökande får stora konsekvenser för den som hamnar ovanför brytpunkten.

Vi vill emellertid åstadkomma klara och tydliga regler som kräver minimalt med extraarbete för myndigheterna. Vi vill också att den sökande med enkla medel på egen hand ska få bättre förutsättningar för att kunna förutse om ersättning kommer att beviljas eller inte. Vi anser därför att den ekonomiska gränsen bör bestämmas genom en schablonartad bedömning trots de nackdelar som det medför. Rätten till ersättning bör därför bestämmas med hjälp av den senast fastställda förvärvsinkomsten vid tidpunkten för prövningen. Eftersom avsikten med förslaget är att hjälpa dem som befinner sig i en begränsad ekonomisk situation är det av vikt att den fastställda förvärvsinkomsten som prövas ligger nära i tiden. Med fastställd förvärvsinkomst avses detsamma som i 1 kap. 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskat med allmänna avdrag avrundat nedåt till helt hundratal kronor (jfr 3 kap. 2 § SFL).

Frågan är då var den ekonomiska gränsen ska gå. Enligt rätts-hjälpslagen får rätts hjälp beviljas den vars ekonomiska underlag inte överstiger 260 000 kr. Beloppsgränsen sattes 1999 och höjdes från 210 000 kr.⁴⁰ För att motsvara en rimlig nivå och fånga upp de fysiska personer som kan behöva hjälp att driva en skatterättslig process där frågeställningen är av viss svårighetsgrad anser vi att den ekonomiska gränsen i 43 kap. SFL bör sättas till 8 prisbasbelopp för fysiska personer.⁴¹ År 2013 uppgår ett prisbasbelopp till 44 500 kr. Det innebär att den ekonomiska gränsen skulle vara

⁴⁰ Renfors, Sverne Arvill, Rätts-hjälpslagen och annan lagstiftning om rättsligt bistånd En kommentar, 3 uppl. 2012 s. 46.

⁴¹ Med prisbasbelopp avses enligt 2 kap. 27 § inkomstskattelagen det prisbasbelopp som enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken gällde för det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Detta gäller även enligt skatteförfarandelagen (3 kap. 2 §).

356 000 kr. Vi anser att en sådan gräns är rimlig. Den fastställda förvärvsinkomsten i det senaste beslutet om slutlig skatt vid den tidpunkt ersättningsbeslutet fattas bör vara avgörande.

Hur ett dödsbo ska behandlas inkomstskatterettsligt framgår av 4 kap. 1–3 §§ inkomstskattelagen. Som huvudregel gäller för dödsboet de regler som enligt inkomstskattelagen skulle ha gällt för den dode under dödsåret. För senare beskattningsår ska, för ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig, de regler som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer tillämpas, om det inte finns särskilda regler för dödsbon. För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag. Samma regler bör gälla när ett dödsbo ansöker om ersättning för kostnader, dvs. ett dödsbo ska som huvudregel behandlas som en fysisk person.

Den sökandes ekonomiska ställning – juridiska personer

För att hitta en lämplig ekonomisk gräns för att avgöra när en juridisk person bör vara berättigad till ersättning kan olika faktorer beaktas.

En möjlighet att avgränsa vilka juridiska personer som bör vara berättigade till ersättning enligt 43 kap. SFL är att bestämma en omsättningsgräns så att de allra minsta företagen, i princip ensamföretagaren där en ensam ägare själv står för att arbeta ihop hela inkomsten i företaget, försäkras rätt till ersättning i en eventuell skatteprocess. En ensamföretagare kan tänkas ha mindre möjligheter att kontinuerligt hålla sig uppdaterad med alla förändringar i skattelagstiftningen och skattefrågorna kan verka mycket svåra, medan de för en mer insatt person inte är särskilt komplicerade. Mot denna bakgrund skulle en omsättningsgräns på 1 miljon kr per år vara rimlig.

Frågan är om de juridiska personer där behovet av hjälp är som störst fångas in med denna avgränsning. Skattefrågorna torde vara förhållandevis enkla i dessa företag och risken att dras in i en skatteprocess relativt liten. Om man går till segmentet strax ovanför denna grupp, så hamnar man i företag som inte är särskilt stora men som ändå kan komma i kontakt med mer komplicerade regler i skattelagstiftningen, t.ex. reglerna om fåmansföretag. Med mer komplicerade regler är risken större att fel begås som kan medföra en process. En omsättningsgräns som används i andra sammanhang är

den tremiljonersgräns som är ett av kriterierna kopplat till den slopade revisionsplikten i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551). Den används också bl.a. för att få möjlighet att lämna förenklat årsbokslut⁴², för att få tillämpa kontantredovisning vid bokföring⁴³ och vid redovisning av mervärdesskatt⁴⁴. Genom att sätta en sådan gräns för omsättningen skulle man kunna bygga på de särskilda regler som gäller för företag med en nettoomsättning som understiger 3 miljoner kr.

Sammanfattningsvis anser vi att en nettoomsättningsgräns på 3 miljoner kr för juridiska personer är väl avvägd och lätt att tillämpa både för den sökande och inblandade myndigheter. Den valda nettoomsättningsgränsen omfattar 98,5 procent av de enskilda näringsidkarna, 93,6 procent av handelsbolagen och 70,9 procent av aktiebolagen. Den valda omsättningsgränsen knyter dessutom an till de särskilda regler som redan finns för mindre aktiebolag enligt bl.a. 9 kap. 1 § aktiebolagslagen och stärker således dessa företags ställning ytterligare. Den senast redovisade nettoomsättningen vid den tidpunkt då ersättningsbeslutet fattas bör vara avgörande.

För att en så, trots allt, relativt hög omsättningsgräns inte ska få oönskade konsekvenser vid tillämpningen i ett ersättningssystem som bygger på ett tydligt ekonomiskt behov av hjälp skulle omsättningsgränsen kunna kombineras med den ekonomiska gräns som gäller för fysiska personer i de fall då det är fråga om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. En delägare eller företagsledare enligt definitionen i 56 kap. 6 § inkomstskattelagen skulle då inte få ha en fastställd förvärvsinkomst som överstiger 8 prisbasbelopp för den period som motsvarar företagets räkenskapsår vid prövningen. Att föra in ytterligare en begränsning i ersättningsrätten skulle emellertid komplicera reglerna betydligt. Vi anser därför att vid bedömningen av en juridisk persons ekonomiska ställning ska enbart den redovisade nettoomsättningen vara avgörande.

⁴² 6 kap. 3 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078).

⁴³ BFNAR 2008:1.

⁴⁴ 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Ersättningsgrunder utöver ekonomisk ställning

Som nämnts tidigare anser vi att de nuvarande möjligheterna att få ersättning enligt 43 kap. SFL ska finnas kvar.

Detta innebär att om den sökande får helt eller delvis bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet bör liksom i dag ersättning kunna beviljas.

Det är också rimligt att ersättning beviljas för kostnader om en fråga är av betydelse för rättstillämpningen, förutsatt att den sökande har haft behov av hjälp för att ta till vara sin rätt i processen. Det kan inte anses vara den enskildes ansvar att driva rättstillämpningen framåt.

Även bifallsgrunden synnerliga skäl bör finnas kvar. Vi föreslår att fysiska och juridiska personers ekonomiska ställning ska vara en bedömningsgrund för om rätt till ersättning finns eller inte. Den ekonomiska ställningen bedöms schablonmässigt för att systemet ska vara så enkelt och förutsebart som möjligt. Den schablonmässiga bedömningen kan emellertid medföra tröskeeffekter som innebär att små skillnader i den ekonomiska situationen får stora konsekvenser för den sökande. I vissa sådana fall kan det finnas skäl att bevilja ersättning trots att de ekonomiska förutsättningarna inte är uppfyllda.

Förslaget genomförs i 43 kap. 1 § SFL.

11.7.3 Bedömning av hjälpbehovet

Förslag: Vid bedömningen av hjälpbehovet ska särskilt beaktas om prövningen är enkel, om beloppet som är föremål för prövning är obetydligt och om den sökande själv genom sitt handlande har förorsakat ärendet eller målet.

Om den sökande kan antas ha egen möjlighet eller kompetens att föra sin talan i processen finns inte något behov av hjälp. Vid bedömningen av hjälpbehovet bör högre krav ställas på t.ex. näringsidkare som kan antas ha större kännedom avseende de aktuella reglerna än vad en sökande i allmänhet kan förväntas ha. Vidare får stora företag med egna juristavdelningar normalt anses ha kompetens att föra sin egen talan i en skatteprocess utan behov av juridiskt biträde utifrån.

Prövningen är enkel

Ersättning bör inte beviljas om prövningen är enkel. De enklaste ärendena och målen där rättsläget är klart ska inte berättiga till ersättning. Vid bedömningen av om en prövning är enkel ska beaktas både rättsfrågor och bevisfrågor. Ledning för vad som ska avses vara en prövning som är enkel kan hämtas avseende situationer då en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska ompröva vissa beslut enligt 66 kap. 5 § SFL.⁴⁵

Om prövningen är enkel får avgöras från fall till fall. Rättsläget ska vara klart; finns det oklarheter som rör innebörden av gällande rätt är prövningen inte enkel. Tillämpning av mer komplicerade bestämmelser är vanligtvis inte enkel. Om ärendet innefattar bevisfrågor ska bedömningen av dem vara självklar för att prövningen ska anses vara enkel. Det ska alltså vara helt klart att den enskilde inte har lyckats visa med tillräcklig styrka att han eller hon t.ex. har haft en viss kostnad. En prövning som innefattar skälighetsbedömningar kan inte anses vara enkel. Prövningen av ett omfattande ärende bör inte heller betraktas som enkel.

Beloppet är obetydligt

Eftersom ersättningsreglerna i och med förslaget får en tydlig skyddskaraktär bör också storleken på det omtvistade beloppet spela roll vid bedömningen av om ersättning ska beviljas eller inte. Ersättning ska inte beviljas om skatte- eller avgiftsbeloppet som är föremål för prövning är obetydligt.

Vid bedömningen av om beloppet är obetydligt skulle beloppet som är föremål för prövning kunna sättas i relation till den sökandes ekonomiska situation, t.ex. genom en viss procentsats av den sökandes tillgångar eller inkomst. En sådan lösning skulle emellertid leda till att olika beräkningar behöver göras.

Ett alternativ är att bestämma ett belopp som anses vara obetydligt i detta sammanhang och låta det utgöra gränsen för om prövningen rör ett obetydligt belopp.

Enligt 66 kap. 28 § SFL får efterbeskattning inte beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp. Med obetydligt skattebelopp avses enligt Skatteverkets rättsliga ställningstagande om beloppsgränser att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbas-

⁴⁵ Prop. 2010/11:165 s. 1077.

beloppet. En motsvarande beloppsgräns bör enligt förarbetena till skatteförfarandelagen vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp eller avgiftsbelopp är obetydligt.⁴⁶ Motsvarande reglering finns i 49 kap. 10 § 3 SFL beträffande skatte-tillägg.

För att ersättningsreglerna ska vara lätta att tillämpa och knyta an till gällande regler anser vi att samma gräns för obetydligt belopp ska gälla vid tillämpning av ersättningsreglerna i 43 kap. SFL.

Den sökandes eget handlande har förorsakat ärendet eller målet

Vid bedömningen av den sökandes behov bör också beaktas att den som ska betala skatt eller avgift är skyldig att bidra med korrekta och tillräckliga uppgifter för att fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Som en följd av detta bör en sökande som själv har orsakat tvisten, t.ex. genom att ha åsidosatt sina skyldigheter i fråga om deklaration, bokföring eller anteckningar, normalt inte beviljas ersättning.⁴⁷ I enlighet med detta bör ärenden och mål som har sin grund i skönsbeskattning, där den sökande inte har lämnat fullständiga uppgifter i sin deklaration eller inte lämnat deklaration alls, normalt inte berättiga till ersättning. Inte heller kan en sökande anses ha ett behov av hjälp när denne har vidtagit omfattande åtgärder och komplicerade transaktioner utan annat syfte än att undgå skatt och sedan yrkar ersättning för kostnader enligt 43 kap. SFL i samband med ett sådant ärende eller mål.

Förslaget genomförs i 43 kap. 1 b § SFL.

11.7.4 Rätt kostnader

Förslag: Skälig ersättning kan beviljas för kostnader nedlagda i ett ärende eller mål. I de fall då ersättningen avser nedlagt arbete av ombud eller biträde ska ersättning beviljas med en timtaxa som motsvarar timkostnadsnormen i rättshjälpslagen. Avvikelse från timkostnadsnormen får ske om det finns anledning till det. I de fall då ersättning beviljas avseende kostnader för utredning eller annat ska skälig ersättning utgå.

⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s. 1117.

⁴⁷ Prop. 1989/90:126 s. 17 och prop. 1993/94:151 s. 133.

Ersättningsrätten ska, liksom hittills, begränsas till skälig ersättning. I likhet med vad som gällt tidigare får det faktum att den sökande behövt hjälp för att ta till vara sin rätt inte medföra att ersättning beviljas för högre kostnader än som skäligen varit påkallade.⁴⁸ Vid bedömningen av skälig ersättning ska både antalet arbetade timmar och priset per arbetad timme bedömas. För att betona att endast skälig ersättning kan påräknas anser vi att ordet skälig ska stå tillsammans med ordet ersättning.

Av vår undersökning framgår att ersättning beviljas med skilda ersättningsnivåer, i vissa fall accepteras höga timkostnader medan timkostnadsnormen, dvs. den timkostnadsnorm som fastställs årligen enligt förordningen om timkostnadsnorm inom rättshjälpsområdet, tillämpas i andra fall (se bilaga 10, avsnitt 1.6). Skatteverket förespråkar att timkostnadsnormen ska tillämpas (se avsnitt 11.3.4). Att olika myndigheter tillämpar olika taxor för ersättning är inte tillfredsställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Vikten av att en fast timtaxa ska tillämpas bör dock inte överdrivas eftersom beviljad ersättning styrs av två parametrar, arbetade timmar och timkostnad. En högre timtaxa kanske ger färre antal arbetade timmar eller tvärtom. Med en fast timtaxa ges den sökande bättre förutsättningar att beräkna kostnaden för processen. Ombudet eller biträdet bör kunna ange en ungefärlig tidsåtgång för att driva ärendet eller målet och med en fast timtaxa kan den sökande beräkna hur stor kostnad processen kan medföra.

Att bestämma ett rimligt ersättningsbelopp för ombud och biträden i fråga om ersättning är svårt. Skatterätt är ett komplicerat rättsområde som ställer höga krav på ett ombud eller biträde. I förarbetena till ersättningslagen nämns att viss ledning kan hämtas från Domstolsverkets taxa på rättshjälpsområdet och denna timkostnadsnorm har också använts i rättstillämpningen.⁴⁹ Vi har tidigare (se avsnitt 11.7.2) dragit vissa paralleller med rättshjälpslagen eftersom reglerna nu får en tydligare skyddskaraktär. Vi anser därför att det inte finns anledning att en annan timtaxa ska gälla beträffande ersättning i skattemål.

Vi anser dock att det ska finnas en möjlighet att avvika från timkostnadsnormen. Ett ombud eller biträde som är särskilt skicklig, t.ex. genom att han eller hon är särskilt förtrogen med rättsområdet, och som därför kan antas ha arbetat snabbare än ett ”normalskickligt” ombud eller biträde, kan ersättas med ett tim-

⁴⁸ Prop. 1988/89:126 s. 26 och prop. 1993/94:151 s. 175.

⁴⁹ Prop. 1989/90:126 s. 26.

arvode som överstiger timkostnadsnormen. Hänsyn ska också tas till vad det normalt sett kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver.⁵⁰ I likhet med rättshjälpslagen bör ett system eftersträvas som gynnar skicklighet och effektivitet varför detta måste beaktas vid bestämmandet av ersättning.⁵¹

I de fall då ersättning medges för utredning eller annat bör skälig ersättning beviljas.

Förslaget genomförs i 43 kap. 1 och 5 a §§ SFL.

11.7.5 Kostnadsräkning

Förslag: Den som yrkar ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska lämna en specificerad kostnadsräkning där det framgår när arbetet påbörjades, hur många timmar som har lagts ned i ärendet eller målet, vad arbetet har avsett, specificerat i arbetsmoment och tidsåtgång samt till vilken timkostnad arbetet har utförts.

Bedömning: Om den beslutande myndigheten helt eller delvis avslår ett yrkande om ersättning är det av stor vikt att den beslutande myndigheten tydligt motiverar sitt beslut samt i förekommande fall anger varför den nedlagda tiden inte anses skälig i förhållande till uppdragets art och omfattning.

Skyldigheten för myndigheter och domstolar att motivera sina beslut behöver inte förtydligas.

Av vår undersökning framgår att domstolarna, i de fall då ersättning beviljas, motiverar sina beslut om ersättning ytterst kortfattat. Ett yrkande om ersättning sätts ofta ned med motiveringen att den sökande är skäligen tillgodosedd med ett visst lägre belopp, se bilaga 10, avsnitt 1.5. Vi anser detta otillfredsställande.

De kostnader som den sökande yrkar ersättning för bör specificeras i en kostnadsräkning. Den beslutande instansen bör tydligt motivera grunden för sitt beslut i det fall ett yrkande om ersättning helt eller delvis avslås.

I de fall då en myndighet avser att sätta ned det yrkade ersättningsbeloppet kan viss ledning hämtas från prop. 2004/05:41 där

⁵⁰ Prop. 1989/90:126 s. 26.

⁵¹ Renfors, Sverne Arvill, Rättshjälpslagen och annan lagstiftning om rättsligt bistånd En kommentar, 3 uppl. 2012, s. 150.

bl.a. följande framgår. Ett ersättningsanspråk kan sättas ned av i huvudsak tre skäl. För det första på grund av att den påstådda arbetsmängden, dvs. den nedlagda tiden, helt enkelt är oriktig. För det andra på grund av att den nedlagda tiden inte är skälig i förhållande till uppdragets art och omfattning. För det tredje på grund av att uppdraget utförts mindre skickligt.⁵²

Den vanligaste orsaken till att ett ersättningsanspråk sätts ned är att den tid som lagts ned på arbetet inte anses skälig. Det är nödvändigt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att den sökande vet för vad ersättning har beviljats, med hur mycket och varför. Om det inte klart framgår av ett beslut vad ersättning har eller inte har beviljats för är det svårt att vid ett överklagande argumentera för sin sak. Det är därför särskilt viktigt att den beslutande myndigheten tydligt motiverar i sitt beslut varför den nedlagda tiden inte anses skälig i förhållande till uppdragets art och omfattning.

Att myndigheter och domstolar ska motivera sina beslut framgår av 20 § förvaltningslagen (1986:223) och 30 § förvaltningsprocesslagen. Vi ser därför inte några skäl att ytterligare förtydliga denna skyldighet genom tillägg i skatteförfarandelagen.

En förutsättning för ett välgrundat beslut om ersättning är att det finns en specificerad och utförlig kostnadsräkning. Av kostnadsräkningen ska framgå när arbetet inleddes, hur många timmar ombudet eller biträdet har arbetat med ärendet, vad arbetet har avsett och till vilken timkostnad arbetet har utförts. Kostnadsräkningen ska vara så specificerad att domstolen ska kunna bedöma varje arbetsmoment individuellt och bedöma om nedlagd tid är rimlig eller inte. Om ersättning yrkas med en högre kostnad per timme än vad timkostnadsnormen medger ska detta motiveras.

Det kan framstå som betungande för den sökande att behöva lämna in en specificerad kostnadsräkning. Vi anser dock att en tydlig kostnadsräkning också underlättar för den sökande att argumentera för att ersättning ska beviljas och varför. Det är också den sökandes ansvar att visa att kostnaderna har varit påkallade.⁵³

Förslaget genomförs 43 kap. 5 a § tredje stycket SFL och i 10 a kap. skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

⁵² Prop. 2004/05:41 s. 11 f.

⁵³ RÅ 2002 ref. 56.

12 Tredjemanskontroll

12.1 Vårt uppdrag

Skatteverket får besluta om revision hos en näringsidkare inte bara för att kontrollera om denne har fullgjort sina lagstadgade uppgiftsskyldigheter (vanlig revision) utan också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision. Bestämmelserna finns i 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. På tullområdet finns det bestämmelser om revision och tredjemansrevision i 6 kap. tullagen (2001:1281), vilka i stort motsvarar bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

I direktiven anges att reglerna om tredjemansrevision ofta är föremål för diskussion. Synpunkterna gäller ofta integritetsaspekter som har att göra med att någon som inte är föremål för kontroll utsätts för revision och att den som kontrolleras inte känner till det. Skatteverket har kritiserats för att utföra tredjemansrevision där verket utan någon konkret misstanke om skatteundandragande eftersöker icke preciserade handlingar för att hitta något av intresse, ibland benämnt "fishing expeditions". Vidare har det ifrågasatts om insamling av stora mängder uppgifter är ett effektivt arbetssätt för Skatteverket och om det är ett proportionerligt ingrepp i relation till den som har handlingarna. Även förhållandet till reglerna om möjligheten att begära att vissa handlingar ska undantas från kontroll, reglerna om banksekretess och advokaters klientmedelskonton har diskuterats och problematiserats.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2012 ref. 12 bedömt frågor som gäller tredjemansrevision. Domstolen fann i det fallet att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision hos Skandinaviska Enskilda Banken AB (SEB), som gällde uppgifter om klientmedelskonton, får anses oproportionerliga efter-

som det saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser.

Det framgår också av direktiven att reglerna om tredjemansrevision inte har setts över på länge. Enligt regeringen har den tekniska utvecklingen förändrat sättet som både Skatteverket och företag arbetar på med bl.a. en kraftigt ökad elektronisk informationstillgång som följd.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten för såväl den som revideras som den som kontrolleras.

Utredaren ska därför kartlägga hur Skatteverket arbetar med tredjemansrevision, bl.a. vilka slag av revisioner som utförs, antalet revisioner per år och utfallet av dem i fråga om funna felaktigheter och beloppsmässiga beslutade höjningar på grund av gjorda revisioner. Vidare ska utredaren analysera reglerna om tredjemansrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv och undersöka olika alternativ samt lämna ett förslag inklusive författningsreglering som ytterligare stärker integritetsskyddet och rättssäkerheten för enskilda. Dessutom ska utredaren göra överväganden kring frågor som hänger nära samman med tredjemansrevision om sådana aktualiseras, såsom exempelvis frågor om tredjemansförelägganden. Uppdraget ska genomföras även gällande tredjemansrevision som Tullverket utför.

Regeringen anger att tredjemansrevision är ett mycket viktigt instrument i Skatteverkets och Tullverkets kontrollverksamhet som bör finnas kvar. Det är därför utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision som ska ses över. Vid utformningen av bestämmelserna ska kontrollintresset efter noggranna överväganden vägas mot integritets- och rättssäkerhetsintressena. Bestämmelserna som föreslås bör ges en klar och tydlig utformning och bör präglas av restriktivitet och urskillning. De ska syfta till att stärka rättssäkerheten samtidigt som en rimlig kontrollnivå bibehålls. Proportionalitetsprincipen måste beaktas i förslagen.

Enligt regeringen är en fråga som bör utredas förutsättningarna för att införa ett krav på att Skatteverket i första hand – om så är möjligt – ska söka information hos den som uppgifterna gäller, dvs. först uttömma möjligheten att få information hos den som kontrolleras och först därefter få utföra tredjemansrevision.

Utredaren bör vidare se över behovet av att skärpa kraven för under vilka förutsättningar som tredjemansrevision ska få göras.

Det kan t.ex. vara krav på närmare specificering av vad revisionen syftar till och motivering till varför efterfrågade uppgifter är relevanta för ändamålet med åtgärden. Det kan också gälla ändrade regler för beslutsordningen.

Enligt regeringen bör, som ett led i att stärka det rättsliga skyddet för den som kontrollen avser, undersökas om det bör införas ett krav på att underrättelse om beslut om revision som huvudregel ska ske till denne, med möjlighet till undantag i vissa fall, t.ex. om det finns en sabotagerisk.

Det bör enligt regeringen också utredas om det är möjligt och lämpligt att den som kontrollen avser t.ex. skulle kunna begära att vissa handlingar undantas från kontrollen.

12.2 Nuvarande regler om revision och andra kontrollmöjligheter

12.2.1 Allmänt om revision

Syftena med revision

Bestämmelser om revision finns i 41 kap. SFL och i 6 kap. tullagen.

Enligt de allmänna syftena för revision får Skatteverket besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL har fullgjorts. Revision kan också beslutas om det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma (41 kap. 2 § första stycket 1 och 2). De allmänna syftena tillåter alltså att revisionen avser period för vilken deklara- tions- eller annan uppgiftsskyldighet har inträtt, men också period för vilken sådana skyldigheter ännu inte har inträtt.¹ Revision får vidare beslutas för vissa speciella syften som anges särskilt i lagen (41 kap. första stycket 3–7). Revision får vidare ske om Skatte- verket behöver uppgifter för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Euro- peiska unionen i fråga om beskattning eller avtal som medför skyl- dighet att utbyta upplysningar i skatteärenden (41 kap. 2 a § SFL).

¹ Prop. 1996/97:100 s. 478–480.

Vem får revideras?

Revision innebär normalt en kontroll av den som revideras. Regeln om s.k. tredjemansrevision innebär dock att Skatteverket genom revision även kan kontrollera någon annan än den som revideras (41 kap. 2 § andra stycket och 2 a § andra stycket SFL). Syftet med tredjemansrevision är något snävare än med vanlig revision eftersom några av de speciella syftena inte omfattas.²

Revision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig och hos annan juridisk person än ett dödsbo. Revision får också göras i en del särskilt angivna specialfall (41 kap. 3 §).

Särskilt om revision på tullområdet

Tullagens bestämmelser om revision ser något annorlunda ut. Tullverket får besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklarations- eller uppgiftsskyldig samt hos den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Revisionen får avse kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagen har fullgjorts riktigt och fullständigt (6 kap. 28 § tullagen).

Beslut om revision

Ett beslut om revision ska bl.a. innehålla uppgift om syftet med revisionen. Det ska därför finnas uppgift om vilken person eller rättshandling som kontrollen avser (41 kap. 4 § första stycket 1 SFL och 6 kap. 29 § första stycket tullagen). Om det finns särskilda skäl behöver dock beslut om tredjemansrevision inte innehålla uppgift om person eller rättshandling (41 kap. 4 § andra stycket SFL och 6 kap. 29 § andra stycket tullagen).

Som regel ska den som ska revideras underrättas om beslutet innan en revision verkställs. Underrättelse får dock ske först i samband med att revisionen verkställs i fall då kontrollen vid en tidigare underrättelse skulle förlora sin betydelse (41 kap. 5 § SFL). En sen underrättelse ska alltså användas bara när kontrollen annars skulle te sig meningslös, t.ex. vid kassakontroller och dylikt.³ På

² Prop. 1996/97:100 s. 473 f. och prop. 2010/11:165 s. 413.

³ Prop. 1996/97:100 s. 483.

tullområdet finns en liknande bestämmelse i 6 kap. 29 § fjärde stycket tullagen.

Underrättelse i förväg får vidare underlåtas vid en sådan begränsad revision av handlingar som rör personalen i samband med kontroll av personalliggare samt då det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring i 45 kap. 16 § andra stycket SFL. Sistnämnda bestämmelse anger att underrättelse om beslut om bevissäkring får ske när åtgärden verkställs om det finns påtaglig risk för sabotage om personen underrättas i förväg.

Samverkan

En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten (41 kap. 6 § SFL). Motsvarande bestämmelse för tullområdet finns i 6 kap. 30 § första stycket tullagen. Revision är alltså inte något tvångsmedel (se avsnitt 12.3). Om den reviderade inte samverkar kan vite (44 kap. 1 § SFL och 10 kap. 4 § tullagen) och bevissäkring (45 kap. SFL och 6 kap. 30 § tredje stycket tullagen) användas. På skatteområdet finns även en uttrycklig bestämmelse om att kravet att revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade inte gäller när bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 § SFL (41 kap. 6 § andra stycket SFL).

Revisorns befogenhet

Vid revisionen får revisorn granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten, om de inte ska undantas (se avsnitt 12.2.2). Begreppet handling omfattar framställning i skrift eller bild och upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas bara med tekniskt hjälpmedel (3 kap. 9 § SFL). Revisorn har också ett antal särskilt angivna revisionsbefogenheter; han får exempelvis inventera kassan, granska lager maskiner och besiktiga verksamhetslokaler (41 kap. 7 § SFL). För tull finns en liknande bestämmelse i 6 kap. 31 § tullagen. Vid revision enligt tullagen får revisorn ta prov på varor och granska tullager.

Den reviderades skyldigheter

Den reviderade är i vissa fall skyldig att lämna revisorn tillträde till verksamhetslokalerna. Sådan skyldighet föreligger vid tillträde för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Skyldighet föreligger också för åtgärder enligt 41 kap. 7 § 2–6 SFL, t.ex. inventering av kassan (41 kap. 8 § första stycket 1–2). Om den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar får revision genomföras där om den reviderade medger det (41 kap. 8 § andra stycket). Det som avses är således sådana fall där granskningen av handlingarna utan svårighet hade kunnat genomföras på annan plats än i verksamhetslokalerna.⁴

Enligt motsvarande reglering i tullagen får revisionen verkställas hos den reviderade, om den reviderade medger det. Revisionen ska ske hos den reviderade, om den reviderade begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Verkställs inte revisionen hos den reviderade, ska handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto (6 kap. 30 § andra stycket tullagen).

Den reviderade ska tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Om handlingarna ska granskas på annan plats än i verksamhetslokalerna, ska den reviderade på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn (41 kap. 9 § SFL). Den reviderade har också en skyldighet att tillhandahålla upptagningar som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel (41 kap. 10 §). Den reviderade har även i övrigt en skyldighet att ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen (41 kap. 11 §). För tullområdet finns liknande regler om den reviderades skyldighet att tillhandagå revisorn i 6 kap. 32 § tullagen och artikel 14 i tullkodex.

Revisionens avslutande

En revision får inte pågå längre än nödvändigt. Skatteverket ska därför snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade (41 kap. 13 § SFL). Skatteverket ska också återlämna räkenskapsmaterial och andra handlingar till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen har avslutats (41 kap. 14 §). För tull finns liknande bestämmelser om

⁴ Prop. 2010/11:165 s. 873.

revisionens avslutande och återlämnande av handlingar i 6 kap. 33 § tullagen.

Beslut om revision får inte överklagas (67 kap. 5 § första stycket 3 SFL och 9 kap. 2 § andra stycket tullagen).

12.2.2 Handlingar som ska undantas från kontroll

Vid revision⁵ får Skatteverket inte granska en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken eller en handling som inte omfattas av revisionen (47 kap. 2 § SFL). Bestämmelsen gäller också vid bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök. Granskningsförbudet vid revision avser alltså bara handlingar. Granskningsförbudet för uppgifter gäller enbart vid föreläggande (47 kap. 1 § SFL).⁶ Skatteverket får vid revision inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. För tull finns en bestämmelse med i princip motsvarande innehåll i 6 kap. 34 § tullagen.

En handling som inte får granskas ska på begäran av den som är föremål för revisionen undantas från kontrollen (47 kap. 3 § SFL). Vid tredjemansrevision avses med ”den som är föremål för revision” den hos vilken revisionen görs.⁷ Rätten att begära undantag gäller inte förelägganden. Sådana får i stället överklagas. Den som vid en revision har förelagts vid vite får alltså i stället överklaga vitesföreläggandet och anföra att uppgifterna som efterfrågas inte får granskas.⁸ Enligt tullagens bestämmelser gäller dock rätten till undantag också förelägganden (6 kap. 34 § tullagen).

I fall där Skatteverkets granskning av en uppgift eller en handling har påbörjats innan den enskilde begär att den ska undantas har den enskilde med stöd av 47 kap. 7 § SFL möjlighet att hindra Skatteverket från att använda sig av denna. Av paragrafen framgår att om en uppgift eller handling har undantagits från kontroll, får Skatteverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen. Detsamma gäller om Skatteverket efter en begäran om undantagande men utan beslut av förvaltningsrätten har återlämnat

⁵ Med revision avses även tredjemansrevision, jfr prop. 2010/11:165 s. 922.

⁶ Prop. 2010/11:165 s. 922.

⁷ Prop. 2010/11:165 s. 923.

⁸ Prop. 2010/11:165 s. 923.

en handling.⁹ En bestämmelse med motsvarande innehåll för tull finns i 6 kap. 38 § tullagen.

Beslut om undantag av handling från kontroll och, avseende tull, begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift fattas av förvaltningsrätten (47 kap. 4 § SFL och 6 kap. 35 § tullagen).

12.2.3 Kontroll genom föreläggande

I skattelagstiftningen och tullagstiftningen finns bestämmelser om att Skatteverket och Tullverket i kontrollsyfte får utfärda förelägganden. Sådana s.k. kontrollförelägganden kan i vissa fall förenas med vite (se avsnitt 12.3.2). Exempelvis får Skatteverket enligt 37 kap. 6 § SFL förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. På motsvarande sätt får Tullverket förelägga den som är eller kan antas vara deklarations- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen eller för vars räkning en vara importerats eller exporterats, att lämna uppgift som behövs för kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt (6 kap. 25 § tullagen).

Skatteverket har även befogenhet att besluta om s.k. tredjemansförelägganden, dvs. förelägganden som syftar till kontroll av någon annan än den som föreläggandet riktas mot. Av 37 kap. 9 § SFL framgår att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet. Något krav på att föreläggandet ska avse en namngiven person har inte ställts upp.¹⁰ Det finns även en bestämmelse om när Skatteverket får förelägga fysiska personer och dödsbon att lämna kontrolluppgift om tredje man (37 kap. 8 och 11 §§).

Även Tullverket får utfärda tredjemansförelägganden. Den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen kan hämtas ur handlingar som rör verk-

⁹ Prop. 2010/11:165 s. 926.

¹⁰ Prop. 1993/94:151 s. 92, 178 och 198.

samheten får enligt 6 kap. 26 § tullagen föreläggas av Tullverket att lämna uppgift rörande rättshandling mellan den som föreläggs och den andra personen.

Vid revision har Skatteverket befogenhet att förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter enligt 41 kap. 8–11 §§ SFL att lämna tillträde till verksamhetslokalerna, tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen (41 kap. 12 §). Tullverket har med stöd av artikel 14 i tullkodex¹¹ befogenhet att förelägga den reviderade att ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen. Föreläggandet kan enligt 10 kap. 4 § andra stycket tullagen förenas med vite.

12.3 Tvångsåtgärder

12.3.1 Allmänt

Utgångspunkten är att Skatteverkets och Tullverkets kontroll av deklarations- och uppgiftsskyldigheten genom förelägganden och revision ska bygga på samverkan med den enskilde som berörs. Så länge kontrollen sker i samverkan kan tvångsåtgärder inte användas. I vissa fall måste dock tvång användas för att få tillgång till räkenskapsmaterial och annat som behövs för myndighetens arbete. Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet. Därför bör möjligheten att använda vitesinstitutet övervägas innan andra tvångsåtgärder vidtas.¹² Myndigheterna har enligt bestämmelserna om bevissäkring därutöver möjlighet att besluta om vissa andra tvångsåtgärder än vite, exempelvis s.k. tvångsrevision.

12.3.2 Vite

Enligt den allmänna regeln för skatteområdet får förelägganden förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (44 kap. 2 § SFL). Vidare får ett föreläggande enligt 41 kap. 12 §, t.ex. om att ge revisorn behövlig hjälp, förenas med vite (44 kap. 1 §). Det ställs här inget krav på att det ska finnas anledning att anta att föreläggandet annars inte följs, eftersom kravet regelmässigt är uppfyllt när frågan om vitesföreläggande

¹¹ Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

¹² Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 12.1.2.

väcks under revision.¹³ Kravet ställs av samma skäl inte heller vid förelägganden rörande kontrollbesök och tillsyn enligt 42 kap.

För tullområdet anges i 10 kap. 4 § tullagen att Tullverkets förelägganden enligt tullagstiftningen att vidta åtgärd som behövs för förtullning eller annan tullklarering eller för Tullverkets kontrollverksamhet, får förenas med vite. Vite får också sättas ut om någon inte fullgjort skyldigheten enligt 6 kap. 32 § tullagen att tillhandagå revisorn vid revision.

Både på skatte- och tullområdet gäller att förelägganden inte får förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbar eller kan leda till skattetillägg/tulltillägg eller kontrollavgift och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (44 kap. 3 § SFL och 10 kap. 4 § tredje stycket tullagen). Syftet med reglerna om vitesförbud är att säkerställa den s.k. passivitetsträtten enligt artikel 6 Europakonventionen. Artikel 6 anses nämligen uppställa ett krav på att den enskilde inte får tvingas att faktiskt medverka i brottsutredningen mot sig själv. Eftersom skattetilläggsprocessen omfattas av artikel 6 Europakonventionen och osäkerhet råder om tulltilläggsprocessen omfattas av artikeln, får vite inte heller användas när det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg eller tulltillägg.¹⁴ Förbudet att förena ett föreläggande med vite gäller även vid föreläggande att lämna uppgift om tredje man, s.k. tredjemansföreläggande samt förelägganden mot juridiska personer.¹⁵

Frågan om utdömande av vite prövas av förvaltningsrätt (44 kap. 4 § SFL och 6 § lagen [1985:206] om viten).

12.3.3 Bevissäkring

Bestämmelserna om bevissäkring finns i 45 kap. SFL. Reglerna gäller också vid revision enligt tullagen och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen har fullgjorts riktigt och fullständigt (1 kap. 8 § tullagen).¹⁶ I 45 kap. 2 § SFL anges att med bevissäkring avses dessa tvångsåtgärder:

¹³ Prop. 2010/11:165 s. 882.

¹⁴ Prop. 2002/03:106 s. 178 ff. och 216 f.

¹⁵ Prop. 2010/11:165 s. 884.

¹⁶ Prop. 2010/11:165 s. 886.

- Revision i den reviderades verksamhetslokaler, s.k. tvångsrevision (45 kap. 3 §).
- Eftersökande och omhändertagande av handlingar (45 kap. 4 §).
- Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (45 kap. 12 §).

Beslut om bevissäkring får enligt den allmänna proportionalitetsregeln i skatteförfarandelagen fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den enskilde (2 kap. 5 § SFL, jfr 6 kap. 1 § tullagen). Kravet på proportionalitet gäller både för om åtgärden överhuvudtaget ska få vidtas och för hur den ska bedrivas samt den tid åtgärden får pågå.¹⁷

Tvångsrevision

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även när den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det om den reviderade enligt 41 kap. 8 § första stycket SFL är skyldig att lämna tillträde till lokalerna och inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid revisionen enligt 41 kap. 8–11 §§, eller det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 3 §).

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

När en tvångsrevision genomförs med stöd av 45 kap. 3 § SFL får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning (45 kap. 4 § första stycket). Är grunden för tvångsrevisionen bristande medverkan, dvs. har beslut om tvångsrevision fattats enligt 45 kap. 3 § 1, krävs det att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 4 § andra stycket).

Om den reviderade har medgett att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna får handlingar som påträffas eller tillhandahålls och som behövs för revisionen tas om hand för granskning (45 kap. 5 § SFL). Ingen eftersökning får ske utan det är bara handlingar som påträffas och tillhandahålls som får tas om hand.¹⁸

¹⁷ SOU 1996:79 s. 53.

¹⁸ Prop. 2010/11:165 s. 892.

Det finns en möjlighet att eftersöka och ta om hand handlingar som omfattas av revisionen i den reviderades verksamhetslokaler även om revisionen inte verkställs där. Enligt 45 kap. 6 § SFL får detta ske om föreläggande enligt 45 kap. 12 § om att lämna ut handlingen inte följts eller det finns en påtaglig risk för sabotage.

Handlingar förvaras inte alltid i verksamhetslokalen. Räkenskaperna kanske förvaras hos revisorn eller i företagsledarens bostad. Enligt 45 kap. 7 § SFL får därför handlingar som omfattas av revisionen, under de förutsättningar som anges i 45 kap. 6 §, eftersökas och omhändertas i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning anta att handlingen finns där man vill söka. Det ska alltså finnas något som talar för att handlingen finns där och det får inte vara fråga om något planlöst letande.¹⁹ Till skillnad från situationerna som regleras i 45 kap. 6 § avser 7 § även tvångsrevision.

Skatteverket kan – utan att det är fråga om revision – förelägga om att en handling ska lämnas ut. Om ett sådant föreläggande inte följs och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts, får handlingen eftersökas och tas om hand för granskning (45 kap. 8 § SFL).

Dödsbon och fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet får inte revideras men kan, om det finns särskilda skäl, föreläggas enligt 37 kap. 10 § SFL att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Hos dessa får handlingar som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande. För detta krävs att det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen, en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs och ett betydande intresse av att handlingen granskas (45 kap. 9 §). Bestämmelsen möjliggör eftersökning och omhändertagande av handlingar som Skatteverket hade kunnat få uppgift om genom ett föreläggande. Själva granskningen bör dock alltid ske hos Skatteverket.²⁰ Om det finns särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de handlingar som eftersöks inte anges i beslut om åtgärd enligt 45 kap. 9 § (45 kap. 10 §). Beslut om åtgärd enligt 45 kap. 9 § får inte meddelas för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som kontrolleras (45 kap. 11 §).

¹⁹ Prop. 1993/94:151 s. 156.

²⁰ Prop. 2010/11:165 s. 895.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

Skatteverket får enligt 45 kap. 12 § SFL försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme för att skydda tre kategorier av handlingar. Till att börja med omfattas handlingar som ska granskas enligt 45 kap. 3 § eller tas om hand för granskning enligt 45 kap. 4 §. Här handlar det alltså om försegling av utrymmen i verksamhetslokaler vid tvångsrevision. Vidare omfattas handlingar som tas om hand för granskning enligt 45 kap. 5 §. I denna del innebär bestämmelsen att om den reviderade har medgett att revision genomförs i verksamhetslokalerna och det därefter uppkommer behov av tvång får försegling ske för att skydda handlingar om dessa inte kan föras från platsen och risk för sabotage kan befaras. Slutligen omfattas handlingar som tas om hand för granskning enligt 6–9 §§, om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen. Det rör sig här om granskning vid tvångsrevision på andra ställen än verksamhetslokalerna.

Beslut om bevissäkring

Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av förvaltningsrätten. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren²¹ fatta beslut. Granskningsledaren får därför enligt 45 kap. 13 § SFL fatta beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar när tvångsrevision har beslutats, omhändertagande av handlingar som revisorerna redan har tillgång till, och försegling.

Granskningsledaren har i vissa fall rätt att fatta interimistiska beslut om vissa åtgärder som enligt huvudregeln i 45 kap. 13 § SFL ska beslutas av förvaltningsrätten. Granskningsledaren får fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 3 och 6–8 §§ om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal (45 kap. 14 § första stycket). Ett sådant beslut får inte överklagas (67 kap. 5 § andra stycket). Om granskningsledaren fattar ett interimistiskt beslut ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten (45 kap. 14 § andra stycket).

²¹ Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare (3 kap. 8 § SFL).

Ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll samt om vad som gäller vid verkställighet (45 kap. 15 § SFL).

Kommunicering av beslut om bevissäkring

Den som ett beslut om bevissäkring gäller ska omedelbart underrättas om beslutet (45 kap. 16 § första stycket SFL). Uttrycket ”den som beslutet gäller” omfattar den hos vilken åtgärden ska verkställas och, när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade, även denne.²² Underrättelse får dock ske först i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 16 § andra stycket).²³

I 69 kap. 5 § SFL finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring utan att den som beslutet gäller har underrättats om beslutet (45 kap. 16 § tredje stycket). Beslut om att omhänderta handlingar under tvångsrevision och under en revision i samverkan med den reviderade får verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg. Även beslut om försegling får verkställas utan underrättelse i förväg. Underrättelse ska i dessa fall ske omedelbart efter verkställigheten.

12.4 Inhämtande av uppgifter från tredjeman genom föreläggande

12.4.1 Allmänt

Skatteverket och Tullverket kan genom föreläggande och revision inhämta uppgifter från tredjeman. Uppgifterna inhämtas i dessa fall för kontroll av någon annan än den som revideras eller föreläggandet riktas mot. Uppgifter kan också inhämtas från tredjeman genom förfrågan. Sådan kan användas även i de fall tredjeman inte har någon lagstadgad upplysningsplikt, t.ex. avseende fysiska personer. En förfrågan som går utöver lagstadgad upplysningsplikt måste dock innehålla en uttrycklig uppgift om att besvarandet är frivilligt.²⁴

²² Prop. 2010/11:165 s. 899.

²³ Jfr vidare 10 § andra stycket 4 förvaltningsprocesslagen (1971:291).

²⁴ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 7.1.

12.4.2 Föreläggande om tredjemansuppgifter

Skatteverket och Tullverket har rätt att begära in kontrolluppgifter genom förelägganden (se avsnitt 12.2.3). Syftet med att förelägga tredjeman är att kontrollera någon annan än den som föreläggs genom att hämta in information om rättshandlingar som ingåtts mellan den som föreläggs och en annan person.²⁵

Tredjemansföreläggande kan användas på flera olika sätt. Föreläggandet kan avse lämnandet av en kontrolluppgift för en viss bestämd typ av rättshandling. Ett sådant föreläggande behöver inte innehålla namnet på den eller de som kontrollen avser. Däremot måste det klart framgå vilka handlingar som avses. Gäller föreläggandet kontrolluppgift avseende rättshandling med viss bestämd person behöver rättshandlingen inte specificeras.²⁶

Föreläggandet kan också avse en s.k. generell kontroll. Syftet med en generell kontroll är att uppgifter hämtas in som en förberedande åtgärd för kontroll av andra. Det som skiljer generell kontroll från andra typer av kontroll är att uppgifterna hämtas in i förberedande syfte, t.ex. inför en kontrollaktion, och att det inte är klart att det ska ske en kontroll av alla de personer som omfattas av de uppgifter eller handlingar som hämtas in.²⁷ Det finns ingen reglering i lag om hur omfattande ett föreläggande får vara. De uppgifter om rättshandling som hämtas in i form av en förberedande åtgärd för kontroll av andra kan användas dels för urval av granskningsvärda objekt, dels för detaljvinstämning mot uppgifter som andra lämnat.²⁸

12.5 Tredjemansrevision

12.5.1 Allmänt om tredjemansrevision

Enligt reglerna om revision i skatteförfarandelagen och tullagen får revision göras även för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras, s.k. tredjemansrevision (se avsnitt 12.2.1). Tredjemansrevision kan avse kontroll av till namnet kända personer eller någon som ingått en viss bestämd rättshandling med den som ska revideras. Tredjemansrevision kan vidare, i

²⁵ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 7.3.1.

²⁶ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 7.3.1.

²⁷ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 7.3.1.

²⁸ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 7.3.1.

likhet med förelägganden, ske i en särskild form som brukar benämnas generell kontroll. Med generell kontroll avses ett uppgiftsinsamlade som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras. Syftet med en generell kontroll är att hämta in uppgifter som underlag för vidare kontroller, exempelvis s.k. urvalsrevisioner.²⁹ Det handlar här om ett uppgiftsinhämtande där det inte står klart att en närmare kontroll ska göras av alla personer som omfattas av de uppgifter som hämtas in.³⁰

Ett beslut om tredjemansrevision måste innehålla uppgift om syftet med revisionen (41 kap. 4 § SFL och 6 kap. 29 § tullagen). Kravet att ange syftet innebär bl.a. att myndigheten måste ange vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Myndigheten behöver inte uppge både person och rättshandling. Den kan därför hämta in samtliga uppgifter om en viss angiven person. De rättshandlingar som söks bör vara så preciserade att den reviderade får klart för sig vilka rättshandlingar som avses.³¹

Kravet på att person eller rättshandling ska anges gäller dock inte vid tredjemansrevisioner om det föreligger särskilda skäl eller om kontrollen utförs som en förberedande åtgärd för kontroll av annan.

Det är i första hand myndigheten som avgör om särskilda skäl föreligger. Vid bedömningen ska en avvägning göras mellan myndighetens intresse av att kunna använda den insamlade informationen på ett relevant sätt och den reviderades intresse av att få reda på vem eller vad informationen avser.³² Bedömningen ska alltså avse den reviderade hos vilken tredjemansrevisionen görs och inte knyts till den person, det företag eller den rättshandling som de inhämtade uppgifterna avser. Ett skäl för att utesluta uppgift om personer, företag eller rättshandlingar är att den reviderade medvetet eller omedvetet kan äventyra utredningen genom att underrätta den som granskas.³³ Bedömningen att särskilda skäl föreligger ska dokumenteras som en revisionsanteckning. Myndighetens beslut om de särskilda skälen kan inte överklagas. Frågan kan dock, om den reviderade motsätter sig revision, bli föremål för domstolsprövning i ett mål om bevissäkring.³⁴

²⁹ Prop. 1987/88:65 s. 39.

³⁰ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 3.3.5.

³¹ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 3.3.5.

³² Prop. 1996/97:100 s. 476.

³³ Prop. 1996/97:100 s. 475.

³⁴ Prop. 1996/97:100 s. 477.

12.5.2 Överskottsinformation

Med överskottsinformation menas att iakttagelsen är ett resultat av granskningen och inte av ett aktivt sökande. För att aktivt leta efter information som inte omfattas av revisionsbeslutet fordras ett tillägg till revisionsbeslutet som ska ange vilka nya uppgifter som myndigheten vill hämta in. Detta gäller oavsett om det av revisionsbeslutet framgår vilken person/vilka personer eller rättshandlingar som söks eller om särskilda skäl har förelegat för att inte uppge detta.³⁵

Skatteverket får alltså använda sig av information som ligger utanför beslutet och som inhämtats spontant som ett resultat av granskningen. Enligt tidigare gällande föreskrifter skulle överskottsinformation som huvudregel förstöras senast när revisionen avslutades. Detta gällde dock inte om uppgifterna hade inhämtats genom en generell tredjemansrevision eller om granskningen av den som uppgifterna avsåg hade påbörjats innan revisionen avslutades. Skatteverket tillämpar fortfarande det som i denna del framgick av de nu upphävda föreskrifterna.³⁶

Sedan den 29 maj 2012 finns en promemoria inom Skatteverket om hanteringen av överskottsinformation: "Nya riktlinjer för hantering av överskottsinformation". Enligt promemorian ska överskottsinformation från en revision som huvudregel registreras i myndighetens tipsadministrationssystem (TASS). Vidare framgår det av promemorian att överskottsinformation i TASS kan användas för kontroll under 36 månader varefter uppgifterna gallras. Undantag från huvudregeln kan göras t.ex. när överskottsinformation lämnas direkt till någon som har en pågående utredning. Undantag kan även göras om överskottsinformationen legat till grund för en internpromemoria som översänds till berörd region. I de fall undantag görs från att registrera uppgifterna i TASS ska de förstöras senast när revisionen avslutas om inte granskningen av den som uppgifterna avser har påbörjats.

³⁵ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 3.3.5.

³⁶ Skatteverkets föreskrifter RSFS 2002:33 om revision m.m., som upphörde att gälla genom SKVFS 2011:21.

12.5.3 Arkivering, förvaring och gallring

Arkivering

Av 3 § arkivförordningen (1991:446) följer att sedan ett ärende hos en myndighet har slutbehandlats ska de allmänna handlingarna i ärendet arkiveras; i samband därmed ska myndigheten pröva i vilken omfattning sådana handlingar som avses i 2 kap. 9 § tryckfrihetsförordningen ska tas om hand för arkivering. Sistnämnda lagrum avser hos myndighet tillkomna handlingar.

Enligt Skatteverkets handledning för skatterevision³⁷ ska överskottsinformation som avser kontroll av annan än den reviderade inte arkiveras i dennes revisionsärende. Om granskning inte påbörjats av den som uppgifterna avser ska de förstöras senast när revisionen avslutas.

Från överskottsinformation får skiljas uppgifter som inhämtats i enlighet med revisionsbeslutet och efter aktivt sökande, men som sedan inte används av Skatteverket. Sådana uppgifter ska förstöras.

I Skatteverkets handledning för skatterevision³⁸ anges att om information avseende annan än den som revideras har hämtats in genom ett aktivt sökande behöver Skatteverket inte arkivera uppgifterna. Däremot måste dokumentation ske enligt de krav som ställs, t.ex. att det ska gå att följa revisionens gång. Enligt handledningen ska kopior av de uppgifter som hämtats in genom ett aktivt sökande förstöras när de inte används eller om de inte bedöms komma att användas inom en nära framtid. Det anses inte vara acceptabelt att myndigheten samlar uppgifterna på hög med hänvisning till att de kan vara bra att ha i framtiden.

Förvaring och gallring

Statliga myndigheter får gallra allmänna handlingar i enlighet med föreskrifter eller beslut av Riksarkivet eller särskilda gallringsföreskrifter i lag eller förordning (14 § arkivförordningen [1991:446]).

Bestämmelser om förvaring och gallring finns i 20 kap. skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

Enligt 20 kap. 1 § SFF ska bl.a. uppgifter i handlingar som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av Skatteverket vid tillämpning av skatteförfarandelagen förvaras hos verket

³⁷ Skatteverkets handledning för skatterevision, 2006, avsnitt 7.5 Kontrollinformation.

³⁸ Skatteverkets handledning för skatterevision, 2004 avsnitt 11.

på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem och om möjligt hållas skilda från andra uppgifter. Uppgifterna ska enligt 20 kap. 2 § SFF gallras sju år eller, i fråga om uppgifter och handlingar som avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första stycket 6 eller 7 SFL samt tillsyn eller kontrollbesök enligt 42 kap. SFL ska gallras tre år efter utgången av det kalenderår då beslutet om revision, tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första stycket 1–5 SFL får dock, enligt 20 kap. 3 § SFF, bevaras under längre tid än vad som följer av 2 § om det behövs med hänsyn till omständigheterna.

12.5.4 Tredjemansrevision – en omdiskuterad kontrollmöjlighet

Möjligheten till kontroll genom tredjemansrevision infördes redan år 1955. Efter att Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att bestämmelserna om taxeringsrevision inte tillät revision utan anknytning till en kontroll av viss skattskyldig persons taxering (se RÅ 1986 ref. 69) infördes en uttrycklig regel som möjliggjorde revision för insamling av uppgifter för annan än den som reviderades. I förarbetena till bestämmelsen, prop. 1987/88:65, betonades att tredjemansrevisioner var nödvändiga för en effektiv skattekontroll och därför borde finnas även i framtiden. Det hade dock från vissa håll gjorts gällande att generella uppgiftsinsamlingar skulle innebära en avsevärd utvidgning av kontrollmöjligheterna. I propositionen diskuterade man därför särskilt ingående frågan om tillåtligheten av generella kontroller. Regeringen erinrade om att vissa kontroller hos tredje man redan kunde ske med stöd av förelägganden, men man ansåg att ett sådant förfarande – ofta med förelägganden i flera omgångar – skulle uppfattas som synnerligen opraktiskt jämfört med ett system där Skatteverket gör revision direkt hos den som har uppgifterna. Bland annat mot den bakgrunden ansåg regeringen att behovet av generella kontroller inte skulle lösas genom förelägganden och påbyggnader av uppgiftsskyldigheten utan inom ramen för revisionsinstitutet. Regeringen kom därför fram till att revisionsinstitutet borde medge uppgiftsinsamling om ej namngivna personer hos den som var bokförings- eller räkenskaps-

skyldig. Revision borde även få ske, ansåg regeringen, hos juridisk person som inte var bokföringsskyldig, under förutsättning att det inte var fråga om ett dödsbo.³⁹

Lagrådet pekade i sitt yttrande på skyddet mot husrannsakan och liknande intrång i 2 kap. 12 § regeringsformen och underströk vikten av att revisionsinstitutet skulle ges en klar och tydlig utformning samt att tillämpningen av reglerna skulle präglas av restriktivitet och urskillning. Lagrådet ansåg det vidare vara väsentligt att vid en taxeringsrevision endast sådana handlingar blir genomgångna som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver.⁴⁰ Regeringen ansåg dock att det inte fanns någon konflikt med bestämmelsen i regeringsformen eftersom revisionsförfarandet i sig inte kunde anses vara ett tvångsmedel.⁴¹

Bestämmelserna om tredjemansrevision blev på nytt föremål för översyn i samband med rättssäkerhetsreformen år 1994. Översynen resulterade i att bestämmelserna om tredjemansrevision slopades. Regeringen uttalade i propositionen att tredjemanskontrollen är ett oundgängligt instrument i skattekontrollen, men att det inte är nödvändigt att revidera en hel verksamhet för att få fram de intressanta uppgifterna. Regeringen anförde att det normalt räcker att kontrollera vissa uppgifter eller handlingar och att kontrollen utan risk för effektivitetsförluster kan ske genom förelägganden mot tredjeman. Reglerna om tredjemansrevision framstod därför enligt regeringen som mer omfattande än nödvändigt. Regeringen uttalade vidare att nödvändigheten av revision är ännu otydligare vid generella revisioner, eftersom sådana normalt sker hos väletablerade företag där Skatteverket inte behöver ha tillgång till alla handlingar eller tillträde till verksamhetslokalerna.⁴²

Tredjemansrevisionen ersattes med en befogenhet för skattemyndigheten att förelägga den som är bokförings- eller räkenskapskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och annan person. Regeln, som utformades som en kontrolluppgiftsskyldighet, finns nu i 37 kap. 9 § SFL (se avsnitt 12.2.3).

Från och med den 1 november 1997 har tredjemansrevisionen återinförts. De nu gällande reglerna om tredjemansrevision avviker

³⁹ Prop. 1987/88:65 s. 41.

⁴⁰ Prop. 1987/88:65 s. 120.

⁴¹ Prop. 1987/88:65 s. 42.

⁴² Prop. 1993/94:151 s. 80.

något från de revisionsbestämmelser som gällde före 1994 års ändringar. Enligt de tidigare reglerna fick revision göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som ska revideras. Bestämmelsen kompletterades dock med en föreskrift enligt vilken revision också fick avse insamlande av uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras, s.k. generell kontroll, utan krav på att dessa andra personer ska vara kända till namnet eller att det skulle ha ingåtts en rättshandling. Uppdelningen på två olika typer av tredjemansrevisioner var motiverad av att en tredjemansrevision som omfattade generell kontroll fick ske endast hos bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon och att befogenheten att fatta beslut om sådan tredjemansrevision låg hos Riksskatteverket, om inte den reviderade var skyldig att lämna uppgifter rörande personen i form av kontrolluppgift.

Det nuvarande andra stycket i 41 kap. 2 § SFL täcker hela tredjemansinstitutet, således också den generella kontrollen. Det ansågs inte finnas någon anledning att särskilja de båda situationerna åt eftersom revisionsinstitutet numera är begränsat till att avse bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon och det finns en skyldighet att efter föreläggande lämna kontrolluppgift om rättshandling.⁴³

I propositionen inför 1997 års lagstiftning fördes resonemang rörande underrättelser i samband med revision. Regeringen ansåg att föreskrifterna om att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om ändamålet med revisionen, även skulle omfatta tredjemansrevision. Det borde dock, menade regeringen, även utan att det blir fråga om en tvångsåtgärd finnas möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att underrätta tredjeman om vem eller vilken rättshandling revisionen avser.⁴⁴ Det ansågs nämligen i vissa fall kunna vara olämpligt att ta in sådana uppgifter i beslutet om revision, eftersom den reviderade då, medvetet eller omedvetet, kunde äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. Det ställdes krav på att uppgift om vilken person eller rättshandling som granskningen avser skulle få uteslutas endast om det fanns särskilda skäl.⁴⁵

⁴³ Prop. 1996/97:100 s. 474 f.

⁴⁴ Prop. 1996/97:100 s. 475 och 476.

⁴⁵ Prop. 1996/97:100 s. 477.

Reglerna om tredjemansrevision överfördes oförändrade i sak till skatteförfarandelagen. Regeringen anförde i propositionen att tredjemansrevisionen är ett mycket viktigt kontrollverktyg, inte minst i det myndighetsgemensamma arbetet mot grov organiserad brottslighet och vid utredningar av s.k. aggressiva skatteupplägg. Regeringen bedömde dock att den bakomliggande utredningen, Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet (SOU 2009:58), inte gav tillräckligt underlag för att kunna utvärdera och eventuellt ändra reglerna om tredjemansrevision och att reglerna därför borde föras över oförändrade. Regeringen ansåg dock att det fanns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten.⁴⁶

De flesta remissinstanserna hade inte några synpunkter på Skatteförfarandeutredningens förslag om att reglerna om tredjemansrevision skulle överföras oförändrade i sak.⁴⁷

Sveriges Advokatsamfund ansåg att det finns tungt vägande skäl från integritets- och rättssäkerhetssynpunkt att på nytt avskaffa tredjemansrevisionen. Far menade att nuvarande regler om tredjemansrevision måste utredas vidare. Näringslivets skattedelegation, till vars yttrande Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige samt IT & Telekomföretagen anslöt sig, ansåg att den reglering som finns i dag när det gäller tredjemansrevision inte är godtagbar och därför inte kan behållas i sin nuvarande utformning. Svenska Bankföreningen ansåg för sin del att målsättningen vid en sådan utredning bör vara att tredjemansrevisionen avskaffas snarast möjligt.

I remissvaren har det bl.a. anförts följande.

- Tredjemansrevision avser normalt kunder, leverantörer och andra intressenter i företagets verksamhet, men det finns inte några särskilda begränsningar för vem som kan granskas genom tredjemansrevision (Sveriges Advokatsamfund).
- Tredjemansrevision får enligt proportionalitetsprincipen anses förutsätta att revisionen i fråga om art, styrka, räckvidd och varaktighet står i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden. Detta torde kunna sättas ur spel om den reviderade inte får reda på vem som ska kontrolleras eller vilka rättshandlingar som eftersöks. En sådan ordning torde vidare omöj-

⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s. 413 f.

⁴⁷ Remissammanställning, Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet. (SOU 2009:58), Fi2009/4718.

liggöra invändningar från tredje man med åberopande av ändamåls- och behovsprinciperna eftersom han eller hon då inte har någon möjlighet att avgöra om revisionen används i något annat syfte än det avsedda eller om åtgärden är nödvändig med hänsyn till det bakomliggande syftet (Sveriges Advokatsamfund).

- Bruket av elektroniska betalnings- och kommunikationsmedel har ökat avsevärt sedan tredjemansrevision återinfördes mot slutet av 1990-talet. I dag kan en persons privata levnadsvanor i princip helt och hållet kartläggas genom att ta del av de uppgifter som finns tillgängliga hos tredje man såsom banker, kreditkortsinstitut samt leverantörer av Internet och telefoni. Att ge en undersökande myndighet den fria tillgång till sådana uppgifter som nuvarande regler om tredjemansrevision i praktiken innebär, förefaller inte vara förenligt med en rimlig integritetsskydds- och rättssäkerhetsnivå för den enskilde (Sveriges Advokatsamfund).
- Det finns en risk att tredjemansrevisionen används för att bedriva rena s.k. fishing expeditions, dvs. eftersökande av icke specificerade uppgifter utan tydligt angivet syfte och utan någon misstanke om oegentligheter eller fel. Ett förfarande som enligt Europadomstolen står i strid med Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna (Sveriges Advokatsamfund).
- Tredjemansrevision kan jämföras med Konkurrensverkets möjligheter till undersökning hos företag enligt konkurrenslagen. Undersökning hos företag på konkurrensrättens område får endast göras under vissa förutsättningar och då efter beslut av Stockholms tingsrätt. För undersökning hos tredje man uppställs särskilda krav och inte i något fall kan Konkurrensverket ägna sig åt "fishing expeditions" (Sveriges Advokatsamfund).
- Tredjemansrevisioner är otillåtna i närliggande länder som exempelvis Norge, Tyskland och Storbritannien (Sveriges Advokatsamfund).
- Frågan om avskaffande av tredjemansrevisionsinstitutet har även väckts från riksdagshåll, se motion 2008/09:Sk394 samt skriftliga frågor 2008/09:328 och 2009/10:209 (Sveriges Advokatsamfund).

- Reglerna om tredjemansförelägganden/revisioner är så konstruerade att den enskilde som egentligen är föremål för Skatteverkets granskningsintresse i praktiken inte ges möjlighet att åberopa reglerna om undantagande av handlingar. Erhåller den granskade kännedom om åtgärden är denne inte part i processen och har inte heller någon interventionsrätt. Detta integritetsskydd blir därför i dessa fall många gånger illusoriskt och frågan bör utredas i syfte att säkerställa att den granskades rätt till skydd för den personliga integriteten säkerställs på samma sätt som i de fall fråga hade varit om föreläggande/revision riktad direkt mot den granskade. I denna del hänvisas bland annat till rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 13 i Europakonventionen (Svenska Bankföreningen).
- Ett omfattande tredjemansföreläggande som avser uppgifter om hundratals personer bör föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning medan någon sådan avvägning knappast behöver göras alls i samband med ett föreläggande om fullgörande av deklaraskyldighet. För en sådan situation kan vara lämpligt att ytterligare överväga hanteringen av de tredjemansförelägganden som har samma innebörd som den ”generella tredjemansrevisionen”. I detta sammanhang kan det också finnas skäl att närmare se över bevisbördans fördelning mellan Skatteverket och den förelagde (Svenska Bankföreningen).
- Bestämmelserna om tredjemansrevisioner är inte helt i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. Detta gäller i synnerhet för den ”generella tredjemansrevisionen” som typiskt sett utformas som ”fishing expeditions”, dvs. undersökningar där Skatteverket som kontrollmyndighet utan misstankar om överträdelse går igenom företags handlingar för att se om man hittar något av intresse. Det typiska för denna form av revisioner är att det tas in ett mycket omfattande uppgiftsunderlag för s.k. urvalsrevisioner. Denna typ av långtgående befogenheter synes inte ha getts någon annan svensk myndighet i sin myndighetsutövning, exempelvis Konkurrensverket (Svenska Bankföreningen).
- Genom tredjemansrevisioner samlar Skatteverket in stora mängder generell information. Ett konkret exempel på ”fishing expedition” är den generella tredjemansrevision som Skatteverket påbörjade hos SEB under 2006 och som prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2012 ref. 12. Den som utsätts för

Skatteverkets kontroll på detta sätt är helt utlämnad till tredjemans intresse och möjlighet att ge ett rättsligt skydd. Den som Skatteverket kontrollerar har ingen kännedom om att han eller hon utsätts för kontroll och saknar rättssäkerhetsgarantier (Näringslivets skattedelegation).

- Regleringen om tredjemansrevision är inte godtagbar. Den som kontrolleras saknar möjligheter att ta tillvara sin rätt. Det blir den tredjeman genom vilken Skatteverket utför kontrollen som har i sin hand att försöka sätta sig in i den kontrollerades situation och exempelvis begära att vissa handlingar undantas från kontroll. Det är naturligtvis nära nog en omöjlig uppgift för tredjeman och definitivt ingen rättssäkerhetsgaranti för den som är föremål för Skatteverkets kontroll. Bristen på rättssäkerhetsgarantier gör att det svenska systemet även sannolikt strider mot Europakonventionens artikel 8, som syftar till att skydda den enskilde mot intrång i privatlivet (Näringslivets skattedelegation).
- Reglerna om tredjemansrevision kan liknas vid den s.k. FRA-lagen, vilken kritiserats av en lång rad tunga remissinstanser för starkt bristande integritetshänsyn. I båda fallen handlar det om insamlande av data om en stor mängd individer, utan närmare vetskap om brott begåtts eller ej. Den insamlade informationen skapar också stora mängder överskottsinformation (IT och Telekomföretagen).
- Proportionaliteten mellan kostnaden för företaget som utsätts för tredjemansrevision och nyttan för Skatteverket beaktas inte för närvarande. Den principiella utgångspunkten måste vara att de kostnader som revisionen för med sig för företaget ska synliggöras och bäras av Skatteverket. Kostnader och nytta kan då vägas mot varandra. En kostnadsersättning till de företag som utsätts för tredjemansrevision kan dessutom verka återhållande på myndighetens krav på utlämnande utan annat tydligare syfte än att den ”kan vara bra att ha” (IT och Telekomföretagen).

12.5.5 HFD 2012 ref. 12 – ett rättsfall om tredjemansrevision

Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet HFD 2012 ref. 12 bedömt frågor som gäller tredjemansrevision.

Bakgrunden i målet var att Skatteverket hade fattat beslut om revision av SEB för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade. Uppgiftslämnandet skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB (en s.k. generell tredjemansrevision). Revisionen avsåg samtliga transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter avseende dessa konton.

Sedan SEB meddelat att man inte lämnade ut det begärda materialet, förelade Skatteverket vid vite, med återopande av besluten om revision, SEB att komma in med uppgifter avseende sådana klientmedelskonton med slutsiffra fem som påbörjats före 2006 och som fanns kvar vid utgången av 2005 eller hade avslutats under 2005. Föreläggandet omfattade transaktioner under 2005 och avsåg bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp.

Med anledning av att SEB inte följde vitesföreläggandet ansökte Skatteverket hos förvaltningsrätten om utdömande av vitet. SEB bestred ansökan.

Sedan Skatteverkets talan vunnit bifall i förvaltningsrätten och SEB:s överklagande avslagits i kammarrätten, överklagade SEB till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att underinstansernas domar skulle undanröjas. SEB:s yrkande bestreds av Skatteverket.

Högsta förvaltningsdomstolen började med att bedöma om revisionsbesluten som vitesföreläggandet grundade sig på var lagligen grundade.

Generell tredjemansrevision

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att ordalydelsen i 3 kap. 8 § andra stycket taxeringslagen (1990:324) – numera 41 kap. 2 § andra stycket SFL – inte, såsom SEB gjorde gällande, förutsätter att det redan finns någon annan identifierad person som är föremål för kontroll och att bestämmelsen därför omfattar även generella tredjemansrevisioner.

Högsta förvaltningsdomstolen anförde vidare att de fall från Europadomstolen som SEB hänvisat till var avgöranden där den enskilde varit föremål för någon form av tvångsmedel. Rätten konstaterade att beslut om revision i sig inte utgör ett tvångsmedel och därför inte, såsom SEB gjorde gällande, kunde anses strida mot vare sig Europakonventionen eller EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

Ändamålet med revisionen

Högsta förvaltningsdomstolen behandlade sedan ändamålet med revisionen, vilket SEB hade invänt mot. Domstolen uttalade att det hade klargjorts att det var fråga om en generell tredjemansrevision för kontroll av att föreskriven uppgiftsskyldighet har fullgjorts och att Skatteverket ville ha del av uppgifter om vissa angivna transaktioner på klientmedelskonton. Dessa ändamål uppfyllde enligt domstolen de krav som lagstiftningen ställer.

Bankers tystnadsplikt

SEB hade invänt att banksekretessen hindrade banken från att lämna ut uppgifterna. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att enskildas förhållande till kreditinstitut, enligt 1 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, inte får röjas obehörigen. Rätten konstaterade att det inte kunde anses som obehörigt handlande att en bank lämnar ut uppgifter om en kund på grund av ett revisionsbeslut som det i målet aktuella. Bankens tystnadsplikt hindrade därför inte att uppgifter som omfattades av revisionen lämnades till Skatteverket.

Advokaters tystnadsplikt

SEB hade invänt att utlämnandet av uppgifter kom i konflikt med advokaters tystnadsplikt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det i materialet hos SEB kunde förekomma sådana uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och därför kan omfattas av reglerna om undantagande av handlingar vid revision. Däremot

kunde övriga uppgifter om kontona inte utan vidare anses vara skyddsvärda enligt dessa regler.

Är revisionsbesluten förenliga med proportionalitetsprincipen?

Högsta förvaltningsdomstolen anförde att det enligt proportionalitetsprincipen ålegat Skatteverket att redan i samband med beslutet om generell tredjemansrevision väga intresset av de aktuella uppgifterna mot det intrång eller men i övrigt som uppgiftslämnandet kan innebära för den reviderade eller andra motstående intressen.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det uppenbart att revisionen medförde olägenheter i form av merarbete m.m. för banken. Av större vikt var dock enligt rätten att det sannolikt i materialet fanns uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. SEB hade, menade rätten, inte kännedom om vilka uppgifter som kunde vara sådana att de skulle undantas från granskning enligt reglerna om detta i taxeringslagen. Även om banken genom en betydande arbetsinsats skulle kunna skaffa sig sådan kunskap kunde, enligt rätten, den enskilde klientens intresse av att uppgifter förblir konfidentiella inte tillräckligt väl tillgodoses genom att SEB för talan om undantagande. Rätten konstaterade mot den bakgrunden att reglerna om undantagande i ett fall som det i målet aktuella inte erbjuder ett effektivt rättsskydd.

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde slutligen en sammantagen bedömning av beslutets proportionalitet. Rätten fann, med hänsyn till den vikt som måste tillmätas den enskildes möjlighet att i skydd av advokaters tystnadsplikt söka råd och biträde, att besluten om generell tredjemansrevision fick anses vara oproportionerliga eftersom det saknades effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. Revisionsbesluten hade därför inte kunnat läggas till grund för ett vitesföreläggande. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde därför underinstansernas domar.

12.6 Särskilt om tredjemansrevision och tredjemansföreläggande på skatteområdet⁴⁸

12.6.1 En allmän redogörelse för Skatteverkets arbete med tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden

Skatteverket har möjlighet att hämta in uppgifter om tredjeman genom föreläggande eller genom revision (tredjemansföreläggande och tredjemansrevision). Tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner ska föregås av en bedömning utifrån proportionalitetsprincipen, vilket innebär att skälen för åtgärden ska uppväga det intrång eller men i övrigt som beslutet för med sig för den som omfattas av och påverkas av beslutet. Detta innebär bl.a. att det arbetssätt ska väljas som innebär minst olägenhet för den som uppgifterna hämtas från.

Syftet med en tredjemansrevision är att hämta in uppgifter för kontroll av någon annan än den som revideras. Uppgifter kan hämtas in för avstämning i specifika utredningar och utgör då en naturlig del i utredningen. Syftet med ett tredjemansföreläggande är vanligtvis att hämta in uppgifter för avstämning i en pågående utredning. Det kan t.ex. röra sig om en avstämning av bankkontoutdrag som påträffats i en revision. För att verifiera riktigheten kan banken föreläggas att lämna ut kontoutdrag för den som kontrolleras. Avstämning kan också göras av inköp för att verifiera att det som framgår av fakturan stämmer med vad som verkligen köpts.

Möjligheten finns också att hämta in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av annan än den reviderade, s.k. generell tredjemansrevision och generellt tredjemansföreläggande, där det inte är klart att kontrollen ska omfatta alla de som uppgifterna rör.

12.6.2 Användningen av tredjemansrevision

Skatteverket anser att inhämtning av uppgifter bara ska omfatta sådana uppgifter som är nödvändiga i kontrollen. Det kan t.ex. röra sig om uppgifter från banker eller andra betalningsförmedlare och då avse uppgifter om någons konton och transaktioner i de fall dessa uppgifter inte går att få på annat sätt. Det kan även röra sig om att hämta in uppgifter för att det ska vara möjligt att identifiera och kontrollera näringsidkare som bedriver handel på nätet.

⁴⁸ Avsnittet bygger på uppgifter lämnade av Skatteverket.

Skatteverkets möjligheter att kunna hämta in tredjemansuppgifter är ett oundgängligt instrument i skattekontrollen i de fall uppgifter inte kan fås på annat sätt. Det är viktigt att möjligheten utnyttjas så att skattekontrollen kan bedrivas effektivt. Samtidigt är det viktigt att iaktta en restriktivitet och endast utnyttja möjligheten när det finns ett specifikt kontrollsyfte och när informationen är nödvändig för att kontrollen ska kunna genomföras framgångsrikt. Tredjemansrevisionen är enligt Skatteverkets uppfattning målinriktad till sin natur eftersom den avser att hämta in uppgifter för kontroll av annan än den som revideras i ett specifikt syfte. Det ska aldrig vara fråga om något planlöst letande efter skattefuskare.

Restriktivitet vid användningen gäller även mängden uppgifter som hämtas in vid en tredjemansrevision. Handlingar och uppgifter av liten eller ingen betydelse för kontrollen ska så långt möjligt undvikas, bl.a. eftersom de orsakar en onödig merkostnad i hanteringen utan att tillföra något i kontrollen. Särskilt viktigt är det att begränsa informationsinhämtningen om det är fråga om uppgifter som är av integritetskänslig natur som företaget ogärna lämnar ut.

Det normala är att det av beslutet om tredjemansrevision framgår vilken person eller rättshandling kontrollen avser. Dessa uppgifter kan dock utelämnas om det finns särskilda skäl. Ett särskilt skäl kan vara att kontrollen kan mista sin betydelse om uppgifterna framgår av beslutet. Så kan vara fallet om det finns intressegemenskap mellan den reviderade om den som revisionen avser. En bedömning ska alltid göras i det enskilda fallet. Vid bedömningen ska en avvägning göras mellan myndighetens intresse av att kunna använda den insamlade informationen på ett relevant sätt och den reviderades intresse av att få veta vem eller vad informationen avser.

När uppgift om rättshandling lämnas i revisionsbeslutet ska den vara så preciserad att den reviderade får klart för sig vilka rättshandlingar som avses. För att undvika missförstånd bör det av beslutet framgå att det, förutom själva rättshandlingen, även omfattar uppgifter som har samband med aktuell rättshandling.

Beträffande generell tredjemansrevision gäller att den kan avse tredjemansuppgifter hänförliga till ett visst riskområde. Det innebär inte ett obegränsat inhämtande av uppgifter utan en avvägning görs så att inte mer information inhämtas än vad som behövs för kontrollen.

Uppgifter om antalet tredjemansrevisioner m.m.

Skatteverket utför både generella tredjemansrevisioner och tredjemansrevisioner som avser uppgifter om person eller en typ av transaktion. Skatteverkets uppgifter om antalet tredjemansrevisioner utgår från myndighetens diarium, där uppgifter kan tas fram för olika ärendetyper. Generella tredjemansrevisioner regleras inte särskilt i lagstiftningen och tillhör samma ärendegrupp som övriga tredjemansrevisioner. Någon uppföljning hos Skatteverket av antalet revisioner med fördelning på de olika typerna av tredjemansrevisioner kan därför inte göras utifrån verkets diarium. Skatteverket har dock utifrån uppgifter inhämtade från handläggare inom olika insatser som genomförts under åren 2007–2012 gjort en uppskattning av antalet generella tredjemansrevisioner. De generella tredjemansrevisioner som rör stora mängder uppgifter är få, cirka 5–10 per år.

Antalet tredjemansrevisioner hos Skatteverket 2007–2012

| År | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------|------|------|------|------|------|
| Antalet avslutade tredjemansrevisioner | 409 | 366 | 305 | 268 | 294 | 185 |
| Varav generella tredjemansrevisioner (uppskattning) | 41 | 46 | 42 | 40 | 32 | 40 |

Källa: Skatteverket.

Allmänt gäller att antalet generella tredjemansrevisioner inom Skatteverkets kontrollinsatser är lågt. Antalet generella tredjemansrevisioner är dock högre i de insatser som avser utredning av grov ekonomisk brottslighet. Utredningarna omfattar här ofta en stor mängd företag som har kopplingar till varandra, s.k. härvor. För att kunna prioritera rätt utredningsobjekt behöver Skatteverket tredjemansuppgifter. Insatser som utreder grov ekonomisk brottslighet uppskattas svara för 80–90 procent av alla generella tredjemansrevisioner hos Skatteverket.

Effekten av generella tredjemansrevisioner

Skatteverket gör inte någon systematisk uppföljning av effekterna av de generella tredjemansrevisionerna. De beloppsmässiga effekterna kan dröja många år innan de visar sig. Den preventiva verkan av tredjemansrevisioner är även den svår att mäta och värdera. För en del större uppgiftsinsamlingar i projekt och riksplaninsatser finns dock vissa uppgifter om effekter av generella tredjemansrevisioner.

Nedan presenteras uppgifter om några projekt och insatser samt exempel på områden där möjligheten till generell tredjemansrevision utnyttjats av Skatteverket. Uppgifterna avser till någon del också tredjemansförelägganden.

Skatteverkets insats för granskning av kontokort utfärdade i skatteparadis

I en insats rörande kontokort utfärdade i skatteparadis som ägde rum för åren 1999–2002 har Skatteverket hämtat in uppgifter från tredjeman. Totalt inhämtades uppgifter om totalt 1,7 miljarder transaktioner. Uppgifterna klarlade 48 miljoner transaktioner med 7 miljoner utländska kort från 123 länder. Under åren 2000–2003 gjordes databearbetningar av materialet. År 2004 gjordes kontroller som resulterade i 2 905 identifierade kort för 2 638 personer. Beslut om efterkontroll fattades avseende 342 personer som resulterade i beslutade höjningar motsvarande 512 miljoner kronor i skatt och 175 miljoner kronor i skattetillägg. Utöver beloppsmässiga höjningar bedöms kontrollen ha lett till stora preventiva effekter.

Skatteverket har under 2010 gjort en ny inhämtning av tredjemansuppgifter för tiden 2003–2009 som rör kontokort utfärdade i skatteparadis. De inhämtade uppgifterna avsåg 48,6 miljoner transaktioner och 12,6 miljoner kontokort. Ett identifieringsarbete har skett under 2010–2012 för att klarlägga vem ett visst kontokort tillhör. Generell tredjemansrevision har då använts som knutit 1 743 kort till 1 605 personer. Grovgallring och förgranskningar har skett under 2011–2012 och kontroller har skett under 2012.

Kontrollerna av kontokort har framför allt omfattat tre kategorier: personer med företagskoppling, skenutvandrare och övriga (oredovisade kapitalinkomster).

Skatteverkets insats för utredning av s.k. betalningsplattformar

Skatteverket har använt sig av generella tredjemansrevisioner i en insats avseende företag som verkar som s.k. betalningsplattformar.

Syftet med betalningsplattformarna är att försvåra upptäckt och möjligheten att följa penningströmmar i samband med s.k. karusellbedrägerier. Plattformarna kan sägas fungera som servicefunktioner åt den organiserade brottsligheten. De hade inledningsvis formen av sparkassor, men har senare lagts även i svenska aktiebolag. Betalningsplattformarna visade sig ha bankkonton, såväl svenska som utländska, genom vilka in- och utbetalningar skedde. Betalningarna för de transaktioner som genomförts mellan de företag som deltog i bedrägerierna avräknades mellan dem.

Genom generell tredjemansrevision hos bank har uppgifter inhämtats bl.a. om insättare och mottagare av pengar från betalningsplattformens bankkonto. Uppgifterna avser 525 företag och betalningarna uppgår till närmare 3 miljarder euro. Uppgifterna har kommit samtliga EU-länder till del genom samarbetsorganet Eurofisc. Sverige har fått återkoppling från 10 medlemsländer avseende 86 av företagen som utvisar att i princip samtliga företag på ett eller annat sätt har deltagit i karusellbedrägerier. Insatsen har sammantaget inneburit att Sverige har kunnat hjälpa andra medlemsländer att upptäcka omfattande mervärdesskatteförluster.

Utredningar avseende s.k. missing traders

En viktig åtgärd för att uppfylla de åtaganden Sverige har gentemot andra medlemsländer och kommissionen, vad gäller aktivt bekämpande av bedrägerier på mervärdesskatteområdet, är att förhindra att skenföretag (s.k. missing traders) över huvud taget kommer in i mervärdesskattsystemet. I de fall de redan är registrerade till mervärdesskatt är det av yttersta vikt att de upptäcks så snabbt som möjligt. Motsvarande gäller i tillämpliga delar även avseende sådana företag som har anknytning till skenföretag och som kan antas vara involverade i mervärdesskattebedrägeri, t.ex. karusellbedrägeri.⁴⁹

För att upptäcka skenföretagen använder sig Skatteverket bl.a. av generella tredjemansrevisioner. I de fall det är möjligt att hitta kunder till skenföretagen, som inte kan beskattas på grund av god

⁴⁹ Skatteverkets ställningstagande, Särskilda skäl för redovisning av mervärdesskatt för en redovisningsperiod om en kalendermånad, 2007-12-20, Dnr 131 746687-07/111.

tro, kan Skatteverkets ambition ibland vara att hitta inköp från andra skenföretag. Detta sker genom generella tredjemansrevisioner, och denna form av revision är därför, enligt Skatteverket, ett mycket viktigt hjälpmedel för att identifiera nya skatteundandraganden.

Generell tredjemansrevision har även använts för att upptäcka mottagare till uppgivna leveranser av varor till skenföretag. Det har då varit fråga om en fastighet vars lokaler hyrs ut till många olika företag. Då det finns flera hyresgäster inom samma bransch har det inte varit möjligt för Skatteverket att få fram mottagaren av leveranserna på något annat sätt.

Utredningar avseende guld och andra metaller

Enligt Skatteverket har den generella tredjemansrevisionen gjort det möjligt för verket att spåra leveranser av guld och andra metaller i samband med omfattande mervärdesskattefusk och gjort det möjligt att välja ut vilka som behöver kontrolleras.

Utredningar avseende utländska företag

Granskningen av utländska bemanningsföretag är en viktig del av Skatteverkets arbete mot svartjobb och organiserad brottslighet. Skatteverket har använt generell tredjemansrevision för att inhämta uppgifter från företag som har anlitat utländska bemanningsföretag i sin verksamhet. Genom revisionerna har Skatteverket fått kunskap om att ett stort antal utländska bemanningsföretag – registrerade och oregistrerade – är verksamma här.

Generella tredjemansförelägganden har använts av Skatteverket beträffande ett stort byggföretag som sedan 2005 anlitat samma ägarsfär i Sverige som underentreprenörer vid stora byggnationer. För att få uppgifter om och kunna identifiera dessa skilda företag inom samma ägarsfär har Skatteverket behövt använda sig av generella tredjemansförelägganden. Flera av bolagen har saknat registrering i Sverige. Den generella kontrollen har avsett frågan hur det varit möjligt att undgå beskattning enligt den s.k. byggregeln i skatteavtalen.

12.6.3 Användningen av tredjemansförelägganden

Ett tredjemansföreläggande ska vara skriftligt. Föreläggandet ska ange det lagrum som åberopas, ordet föreläggande och en uppmaning att följa föreläggandet inom viss tid. Ett föreläggande om tredjemansuppgifter måste vara så preciserat att den förelagde har möjlighet att fullgöra föreläggandet.

För att få en likformig handläggning av tredjemansförelägganden har Skatteverket tagit fram blanketter med olika inriktning; föreläggande till bank, föreläggande till Bankgirocentralen och föreläggande till andra typer av företag.

Ett tredjemansföreläggande ska inte omfatta fler uppgifter än vad som är nödvändigt för att uppfylla syftet med kontrollen. Skatteverkets begäran ska ske utifrån en riskbedömning och begränsas till den information som är nödvändig. Detta kan innebära att uppgifter behöver inhämtas i två steg för att undvika att man hämtar in uppgifter som inte behövs.

En stor del av tredjemansföreläggandena (ca 80 procent) avser inhämtande av bankuppgifter. Dessa uppgifter används i enskilda kontroller för att stämma av redovisade intäkter men kan också utgöra underlag för urval av kontrollobjekt i härvor där ett stort antal företag figurerar.

Uppgifter som företag lämnar i samband med deklaration är förhållandevis få och det finns därför ett behov av ytterligare information när en kontroll genomförs inom ett riskområde.

Uppgifter om antalet tredjemansförelägganden m.m.

Skatteverket beslutar både om generella tredjemansförelägganden och tredjemansförelägganden som avser uppgifter om en viss person eller en typ av transaktion. Det sker ingen uppföljning hos Skatteverket av antal med fördelning på de olika typerna av tredjemansförelägganden. Enligt Skatteverket är det svårt att slå fast om en uppgift från ett tredjemansföreläggande har varit avgörande för att nå framgång i en utredning. I utredningen ingår oftast många andra uppgifter som är av betydelse för utgången i ärendet.

När det gäller generella tredjemansförelägganden som syftar till att utgöra underlag för urval bidrar de till att kartlägga betalningsströmmar i härvor och gör det möjligt att välja ut de mest kon-

trollvärda objekten. Alternativet kan vara att många kontrolleras som inte borde kontrolleras.

Skatteverket uppskattar att ungefär hälften av antalet tredjemansförelägganden är generella tredjemansförelägganden.

Antalet tredjemansförelägganden hos Skatteverket 2007–2012

| År | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Tredjemansförelägganden | 30 803 | 30 097 | 28 962 | 27 844 | 27 499 | 28 600 |

Källa: Skatteverket.

12.6.4 Beslutsfattande vid tredjemanskontroll

Skatteförfarandelagen innehåller inte några regler om vilka personalkategorier inom Skatteverket som får fatta beslut om tredjemanskontroll. Bestämmelser om detta finns dock i Skatteverkets arbetsordning.⁵⁰

Av arbetsordningen för verkets regioner framgår att beslut om tredjemansrevision fattas på olika beslutsnivåer beroende på om det rör sig om en generell tredjemansrevision eller tredjemansrevision avseende en viss person eller rättshandling. Beslut om generell tredjemansrevision fattas av regionskattechef eller särskilt förordnad tjänsteman. Beslut om andra former av tredjemansrevision fattas på kontorschefsnivå eller av särskilt förordnad tjänsteman.⁵¹

För beslut om tredjemansförelägganden gäller samma uppdelning. Generella tredjemansförelägganden beslutas av regionskattechef eller särskilt förordnad tjänsteman. Beslut om andra former av tredjemansförelägganden fattas på kontorschefsnivå eller av särskilt förordnad tjänsteman.⁵²

Vem som kan ha rollen som särskilt förordnad tjänsteman skiljer sig åt något mellan de olika regionerna inom Skatteverket. Det är vanligt att regionskattechefen delegerar sin beslutanderätt vid generella kontroller till en kontorschef, som då får rollen som särskilt förordnad tjänsteman. I andra typer av tredjemanskontroller är det vanligt att kontorschefen delegerar rätten att besluta

⁵⁰ Arbetsordning för Skatteverket, version 1-2013.

⁵¹ Arbetsordning för Skatteverket, version 1-2013, bilaga 2 nr 5511.

⁵² Arbetsordning för Skatteverket, version 1-2013, bilaga 2 nr 5572.

till underliggande chefsled, dvs. sektionschef, som då utgör särskild förordnad tjänsteman.⁵³

12.7 Rättssäkerhetsgarantierna

12.7.1 Allmänt

Det har från flera håll förts fram att de svenska reglerna om tredjemanskontroll i vissa delar riskerar att komma i konflikt med grundläggande rättssäkerhetsgarantier i regeringsformen och Europakonventionen (se avsnitt 12.5.4). Det finns därför skäl att redogöra för några av de rättssäkerhetsgarantier som kan antas ha betydelse vid bedömningen av hur tredjemanskontrollen bör vara utformad.

I det följande anges något om innehållet i regeringsformens och Europakonventionens regler till skydd för den personliga integriteten.

12.7.2 Integritetsskyddet i regeringsformen och Europakonventionen

Integritetsskyddet i regeringsformen

Enligt 2 kap. 6 § första stycket regeringsformen är var och en skyddad bl.a. mot husrannsakan och liknande intrång, mot undersökning av brev eller annan förtrolig försändelse samt mot hemlig avlyssning eller upptagning av telefonsamtal eller annat förtroligt meddelande. Därtill gäller numera – enligt paragrafens andra stycke – gentemot det allmänna ett skydd mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden.

När reglerna om tredjemansrevision infördes uttalade regeringen, efter påpekanden från Lagrådet, att revisionsförfarandet inte kunde anses vara ett tvångsmedel och att skyddet i 2 kap. 6 § regeringsformen därför inte var tillämpligt. Regeringen hänvisade till vad Tvångsmedelskommittén hade anfört i frågan i sitt betänkande Tvångsmedel – Anonymitet – Integritet (SOU 1984:54). Följande hade anförts.

⁵³ Uppgifter från Skatteverket.

För att en författningsstadgad befogenhet skall kunna betraktas som tvångsmedel och inordnas under tvångsmedelslagens regler bör krävas att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag. Befogenheten att verkställa taxeringsrevision hos en skattskyldig kan t.ex. inte betraktas som ett tvångsmedel i sig, oaktat den kan genomföras med tvång om den skattskyldige motsätter sig åtgärden. Själva tvångsåtgärderna men inte revisionsbeslutet som sådant bör falla under lagen. En annan ordning skulle föra alltför långt. En befogenhet att ställa krav på den enskilde förekommer i många olika sammanhang och innebär förvisso en tvångsutövning – kanske under straffhot – men kravet som sådant kan gärna inte för den skull behandlas som ett tvångsmedel. Tillämpningsområdet är alltså begränsat till åtgärder av tvångsnatur som används som hjälpmedel i det allmännas verksamhet.⁵⁴

Regeringen ansåg att även om revisionsinstitutet inte var ett tvångsmedel och därför inte inkräktade på 2 kap. 6 § regeringsformen, fanns det ändå anledning att vid utformningen av revisionsreglerna hålla i minnet att revisionen kan genomföras med tvångsåtgärder.⁵⁵

Andra stycket i 2 kap. 6 § regeringsformen infördes genom 2010 års lagändringar och innebär att skyddet i regeringsformen mot integritetskränkningar har förstärkts. Bestämmelsen innebär att enskilda, vid sidan av vad som redan följer av första stycket, är skyddade mot åtgärder från det allmännas sida som innefattar betydande intrång i den personliga integriteten, om intrånget sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden.⁵⁶

Bestämmelsen i 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen tar sikte på att skydda information om enskildas personliga förhållanden. Regleringen kan därför omfatta vitt skilda slag av information som är knuten till den enskildes person, t.ex. uppgifter om namn och andra personliga identifikationsuppgifter, adress, familjeförhållanden, hälsa och levnadssätt.

Det utvidgade integritetsskyddet tar sikte på sådana åtgärder som den enskilde själv inte kan få kännedom om eller påverka genom ett krav på frivilligt godkännande. Om åtgärderna däremot förutsätter den enskildes godkännande, anses det intrång som åtgärden innebär normalt inte vara av så allvarlig beskaffenhet att det bör omfattas av ett starkt grundlagsskydd.⁵⁷ Sådan informationshantering som det allmänna ansvarar för och som sker i hemlighet

⁵⁴ SOU 1984:54 s. 72.

⁵⁵ Prop. 1987/88:65 s. 43.

⁵⁶ Prop. 2009/10:80 s. 176.

⁵⁷ Prop. 2009/10:80 s. 178 f.

torde normalt inte kunna anses utförd med den enskildes samtycke i den mening som avses i 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen.⁵⁸

Varje slags behandling av uppgifter om enskildas personliga förhållanden som sker utan samtycke är inte så integritetskänslig att den omfattas av integritetsskyddet i 2 kap. 6 § regeringsformen. Skyddet omfattar enbart åtgärder som innebär kartläggning eller övervakning av enskildas personliga förhållanden. En åtgärd från det allmännas sida som vidtas primärt i syfte att ge myndigheterna underlag för beslutsfattande i enskilda fall, exempelvis insamling av uppgifter av visst slag för beslut om t.ex. beskattning eller liknande, kan – även om avsikten inte är att kartlägga enskilda – i många fall anses innebära kartläggning av enskildas förhållanden.⁵⁹ Så torde vara fallet i fråga om ett stort antal uppgiftssamlingar som det allmänna förfogar över.

För att 2 kap. 6 § regeringsformen inte ska innebära ett hinder mot sådan lagstiftning som behövs till skydd för viktiga samhällsintressen avgränsas det grundlagsskyddade området på ett sådant sätt att det enbart omfattar de mest ingripande intrången. Skyddet avser därför bara betydande intrång. Vid bedömningen av vad som kan anses utgöra ett betydande intrång bör flera omständigheter vägas in. Uppgifternas karaktär och omfattning utgör endast två faktorer att beakta. Därutöver kan mängden uppgifter vara en betydelsefull faktor i sammanhanget.⁶⁰

Det är inte enkelt att peka ut vilka specifika företeelser som är av sådant slag att de innebär ett betydande intrång i integriteten. Vad som utgör ett betydande integritetsintrång får bedömas utifrån de samhällsvärderingar som råder vid varje givet tillfälle. I sista hand är det riksdagen som får avgöra vilka företeelser som är av så ingripande karaktär att de inte bör kunna begränsas på annat sätt än genom lag.⁶¹

Skyddet enligt 2 kap. 6 § regeringsformen kan begränsas endast genom lag. Begränsningen får göras endast för att tillgodose ett ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. En begränsning får inte heller gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den och inte heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar (2 kap. 20 och 21 §§).

⁵⁸ Prop. 2009/10:80 s. 179.

⁵⁹ Prop. 2009/10:80 s. 180.

⁶⁰ Prop. 2009/10:80 s. 183.

⁶¹ Prop. 2009/10:80 s. 185.

Ett förslag till lag om begränsning i rättigheterna enligt 2 kap. 6 § ska beslutas enligt det särskilda kvalificerade förfarandet vid inskränkningar av de grundläggande fri- och rättigheterna (2 kap. 22 §).

Europakonventionen artiklarna 8 och 13

Regleringen av tredjemanskontroll berör rättigheter i Europakonventionen, bl.a. de som framgår av artiklarna 8 och 13 i Europakonventionen, men även till viss del av artikel 6.

Enligt artikel 8 har var och en rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. Rättigheter enligt artikel 8 får inskränkas endast om vissa förutsättningar är uppfyllda. En inskränkning kräver stöd i lag. Den ska dessutom vara nödvändig i ett demokratiskt samhälle för att tillgodose något av vissa särskilt angivna intressen. Bland dessa intressen finns statens säkerhet, den allmänna säkerheten och förebyggande av oordning eller brott.

Enligt artikel 13 ska var och en som fått sina i konventionen angivna fri- och rättigheter kränkta ha tillgång till ett effektivt rättsmedel inför en nationell myndighet, och detta även om kränkningen förövats av någon under utövning av offentlig myndighet.

I Europadomstolen hanteras normalt mål som väcker frågor inom ramen för artikel 8 på följande sätt. Först tar domstolen ställning till om den åtgärd som prövas faller inom ramen för den aktuella rättigheten och om rättigheten kränkts. Om så är fallet, går man vidare till frågan om åtgärden har vidtagits för att främja något av de legitima syften som faller under artikeln. Därefter prövar domstolen huruvida överträdelsen kan sägas ha skett ”med stöd i lag”. Slutligen kommer domstolen till frågan om överträdelsen ” varit nödvändig i ett demokratiskt samhälle”.⁶²

Förhindrande av skatteundandraganden kan hänföras till de legitima ändamål för inskränkning av rättigheterna som beskrivs i artikel 8.⁶³

⁶² SOU 2012:44 s. 640.

⁶³ Europadomstolens dom (1993-02-25) i målet *Funke mot Frankrike*, punkt 52 och 56.

Europakonventionen artikel 6 – passivitetsrätten

Det är en grundläggande rättsstatsprincip att den som är misstänkt för en straffbar handling har rätt att förhålla sig passiv och inte har någon skyldighet att lämna uppgifter som är belastande för honom själv. Passivitetsrätten är av Europadomstolen intolkad i kravet på ”fair hearing” i artikel 6 (1). Straffbestämmelserna i skattebrottslagen är utan tvekan straff enligt artikel 6. Det har också slagits fast att det svenska skattetillägget är att anse som ett straff enligt artikel 6.

Rättssäkerhetsgarantiernas betydelse för de svenska reglerna om tredjemanskontroll

De svenska reglerna om tredjemanskontroll bygger på att den reviderade eller förelagde samtycker till kontrollåtgärden. Att kontrollen förutsätter samtycke medför att reglerna om integritetsskydd i 2 kap. 6 § regeringsformen och artikel 8 Europakonventionen inte är tillämpliga på fall där det påstådda integritetsintrånget avser den som lämnat sitt samtycke till åtgärden, dvs. den reviderade eller förelagde.

Vid tredjemanskontroll kan det emellertid göras gällande att det kan ske intrång i den personliga integriteten avseende den som tredjemanskontrollen avser. Kontrollen skulle då möjligen kunna betraktas som ett intrång i den personliga integriteten. Om ett sådant intrång är att betrakta som betydande skulle det kunna falla in under tillämpningsområdet för 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen. Ett inhämtande av integritetskänslig information rörande den som kontrollen avser skulle kunna ses som kartläggning eller övervakning av personliga förhållanden som skett utan samtycke från den som informationen avser.

Det torde inte heller kunna uteslutas att ett inhämtande av integritetskänslig information genom tredjemanskontroll efter samtycke från den reviderade eller förelagde – i förhållande till den som kontrollen avser – skulle kunna utgöra ett integritetsintrång i den mening som avses i artikel 8 Europakonventionen. Det finns dock inte, såvitt vi känner till, något avgörande från Europadomstolen som talar för att en kontrollåtgärd riktad mot tredjeman, som förutsätter samtycke från denne, kan utgöra ett integritetsintrång i förhållande till den som kontrollen avser.

Passivitetsrätten enligt artikel 6 Europakonventionen för med sig att bestämmelser som reglerar enskildas skyldighet att medverka i skatteutredningar måste utformas på ett sådant sätt att åtgärder inte kan vidtas i skatteutredningen som står i strid med den enskildes rätt att inte behöva belasta sig själv när det finns risk för att skattetillägg ska tas ut. Den enskilde får inte tvingas att lämna uppgifter i skatteutredningen som sedan kan användas mot honom i en skattetilläggsprocess.

Vitesföreläggande är för närvarande den möjlighet som myndigheterna har att under en skatteutredning tvinga den enskilde att själv lämna uppgifter. Det är därför förbjudet enligt svensk rätt att förelägga vid vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg/tulltillägg eller kontrollavgift och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (44 kap. 3 § SFL och 10 kap. 4 § tredje stycket tullagen). Förbudet att förena ett föreläggande med vite gäller även vid tredjemansförelägganden samt förelägganden mot juridiska personer.⁶⁴

Särskilt om tredjemanskontroll genom tvångsåtgärder

Om den som kontrolleras genom tredjemanskontroll motsätter sig kontrollen kan denna i vissa fall ändå komma till stånd genom att det allmänna tillgriper tvångsåtgärder i form av vite (se avsnitt 12.3.2) eller bevissäkring (se avsnitt 12.3.3). Bevissäkring kan bl.a. ske genom revision i den reviderades verksamhetslokaler, s.k. tvångsrevision (45 kap. 3 § SFL).

När en offentlig myndighet med tvång utför undersökningar och rannsakingar av bostäder och verksamhetslokaler föreligger det situationer som riskerar att komma i konflikt med rättigheterna i artikel 8 i Europakonventionen. Enligt andra stycket i artikel 8 får det allmänna göra ingrepp i rättigheterna enligt artikeln bara om det sker i överensstämmelse med lagen och är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle med hänsyn bl.a. till landets ekonomiska välfärd. Kravet på överensstämmelse med lagen kan sägas innefatta, dels ett krav på att förutsättningarna för beslutet ska vara tillgängliga, dels ett krav på att förutsättningarna för beslutet ska vara preciserade. Dessa aspekter kan sammantaget ses som ett krav på

⁶⁴ Prop. 2010/11:165 s. 884.

kvalitet i lagstiftningen.⁶⁵ Lagstiftningen ska vara preciserad i sådan grad att den skyddar mot missbruk av reglerna. Till kravet på beslutsförutsättningarna är också knutet ett processuellt skydd, eftersom artikel 8 förutsätter att det finns möjlighet att få ingreppet prövat av ett opartiskt organ som har kompetens att bedöma alla relevanta faktiska och rättsliga frågor i en process där den som tvångsåtgärden avser får tillfälle att yttra sig.⁶⁶

Kravet på att ingreppet ska vara nödvändigt i ett demokratiskt samhälle har av Europadomstolen i huvudsak tolkats som ett krav på proportionalitet, dvs. ett krav på att det ska vara en rimlig balans mellan ändamålet med ingreppet och de medel som tvångsåtgärden innebär.⁶⁷ Nödvändigheten måste avse något av de ändamål som anges i artikel 8 andra stycket, t.ex. med hänsyn till landets ekonomiska välfärd.

Europadomstolens prövningar av tvångsrannsakingar begränsas normalt till en prövning av om grunderna för ingreppet är relevanta och tillräckliga ("relevant and sufficient") och om den nationella processen har erbjudit ett adekvat och effektivt skydd mot missbruk ("adequate and effective safeguards against abuse").⁶⁸ Beträffande de allmänna principerna för bedömning av om en rannsaking varit i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen i artikel 8 andra stycket har domstolen uttalat att den, för att bedöma om åtgärderna är nödvändiga i ett demokratiskt samhälle, är tvungen att undersöka förekomsten av effektiva skydd mot missbruk och godtycke enligt nationell rätt och kontrollera hur skyddet fungerar i det enskilda fallet. Omständigheter att beakta är, enligt domstolen, bl.a. hur allvarlig överträdelsen är som ligger till grund för tvångsåtgärden, om åtgärden har föregåtts av ett beslut av domstol eller om rättslig prövning endast kan ske i efterhand, om beslutet grundar sig på en rimlig nivå av misstanke och om beslutets tillämpningsområde är avgränsat på ett rimligt sätt. Domstolen har också sagt sig vara tvungen att beakta hur tvångsåtgärden verkställs och vad åtgärden får för återverkningar på arbetet hos den som berörs av åtgärden och på dennes anseende.⁶⁹

Förutsättningarna för användande av de svenska tvångsåtgärderna vid tredjemanskontroll, vite och bevissäkring, regleras uttryckligen

⁶⁵ Lorenzen m.fl., Den Europaeiske menneskerettighedskonvention art. 1–9, 3. udgave s. 764.

⁶⁶ Lorenzen m.fl., Den Europaeiske menneskerettighedskonvention art. 1–9, 3. udgave s. 765 f.

⁶⁷ Lorenzen m.fl., Den Europaeiske menneskerettighedskonvention art. 1–9, 3. udgave s. 766.

⁶⁸ Europadomstolens dom (2005-04-28) i målet *Buck mot Tyskland*.

⁶⁹ Europadomstolens dom (2008-05-22) i målet *Ilya Stefanov mot Bulgarien* p. 38.

i 44 och 45 kap. SFL. En allmän förutsättning för tvångsåtgärderna är att de är förenliga med proportionalitetsprincipen. Skälen för tvångsmedelsbeslutet måste därför uppväga det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller något annat motstående intresse (2 kap. 5 §). Tvångsåtgärderna vid tredjemanskontroll får som huvudregel vidtas endast efter prövning av allmän förvaltningsdomstol (44 kap. 4 § och 45 kap. 13 §). Förvaltningsrättens beslut kan överklagas till kammarrätten (67 kap. 26 §). Det finns inte något krav på prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande av förvaltningsrättens beslut om vite och bevissäkring (67 kap. 27 §). Vidare är bestämmelserna om undantagande av uppgifter och handlingar från kontroll även tillämpliga vid bevissäkring och vid utdömande av vite.

Det finns såvitt vi känner till inte något avgörande från Europadomstolen som talar för att de svenska reglerna om tvångsåtgärder vid tredjemanskontroll skulle strida mot rättigheterna i artikel 8.

12.8 Internationella förpliktelser som berör Skatteverkets kontroller av tredjeman

12.8.1 Allmänt

Bestämmelser om berör Sveriges skyldigheter att bistå främmande stater vid handräckning i skatteärenden finns i överenskommelser med andra stater samt i EU-rättsliga regler.

Inom EU gäller rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, det s.k. handräckningsdirektivet. Vid genomförandet av direktivet har huvuddelen av bestämmelserna placerats i en särskild lag, lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Sverige har anslutit sig till två andra multilaterala avtal om handräckning: Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden. Avtalen regleras i svensk rätt i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna.

Sverige har vidare tecknat skatteavtal med ett 80-tal länder. I stort sett alla skatteavtal utom det multilaterala nordiska avtalet innehåller en artikel som reglerar informationsutbytet mellan myn-

digheterna. Skatteavtalen utformas vanligen enligt OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och OECD:s modell för överenskommelse om informationsutbyte i skatteärenden.

Tillämpningen i Sverige av Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och de övriga avtalen med andra stater om handräckning i skatteärenden styrs av lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Tillämpningen av handräckningsavtalet mellan de nordiska länderna styrs också av lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna.

12.8.2 Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, LÖHS, finns bestämmelser om bl.a. handräckning som ska tillämpas i varje fall som det finns en överenskommelse mellan Sverige och främmande stat om ömsesidig handräckning i skatteärenden. De är således tillämpliga på handräckning med stöd av exempelvis det nordiska skattehandräckningsavtalet, skatteavtal med utomnordiska stater eller Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.⁷⁰

Tidigare fanns i 21 § första stycket LÖHS även bestämmelser om handräckning inom EU. Sedan tillkomsten av det nya handräckningsdirektivet är regleringen i vissa avseenden så specifik och detaljerad att den särreglerats i en ny lag, lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (se avsnitt 12.8.3).⁷¹

En grundläggande princip i LÖHS är att handräckning i Sverige åt myndighet i främmande stat inte får innebära att svensk myndighet ska vidta åtgärd som avviker från lagstiftning eller administrativ praxis i Sverige (6 §). LÖHS innehåller inte heller några bestämmelser som pekar ut specifika åtgärder som ska användas för att få in begärda uppgifter. Några regler om att den anmodade staten ska kunna använda sig av exempelvis tredjemansförelägganden eller tredjemansrevision finns alltså inte.

⁷⁰ Prop. 2012/13:4 s. 24.

⁷¹ Prop. 2012/13:4 s. 23.

Detta synsätt är grundläggande också i de olika modellavtal som normalt läggs till grund för överenskommelser som omfattas av LÖHS. Av artikel 21.2 i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden framgår att bestämmelserna i konventionen inte medför skyldighet för den anmodade staten att t.ex. vidta åtgärder som avviker från lagstiftning eller administrativ praxis i den staten. Av artikel 21.3 i konventionen framgår att den anmodade staten ska använda de medel som denna stat förfogar över för att få in de begärda upplysningarna. Upplysningarna ska hämtas in även om den anmodade staten inte har behov av upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. En anmodad stat får inte vägra att lämna ut upplysningar enbart därför att upplysningarna innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant, eller förvaltare eller därför att upplysningarna gäller äganderätt i en person (artikel 21.4). Konventionen anger inte några särskilda åtgärder som staterna ska kunna använda sig av.

Principen att handräckningen ska ske i enlighet med lagstiftningen i den avtalsslutande staten finns också i avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden. Av artikel 10 i avtalet framgår att handräckning bara får ske i enlighet med lagstiftningen i den avtalsslutande stat till vilken framställningen riktats. Avtalet anger inte några särskilda åtgärder som staterna ska kunna använda sig av.

Artikel 26 i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal reglerar informationsutbyte mellan avtalsländerna. En grundläggande regel i artikeln är att informationsutbytet inte ska tvinga en avtalsslutande stat att vidta åtgärder som strider mot avtalslandets interna lagstiftning.⁷² Det finns ingen reglering som anger särskilda åtgärder som staterna ska kunna använda sig av.

Informationsutbytet enligt artikel 26 omfattar bara upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av den begärande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter som lagstiftningen gäller (information as is foreseeably relevant). Av kommentaren till artikel 26⁷³ framgår att konventionen inte omfattar informationsutbyte som innebär att staterna använder sig av ett planlöst informationsinhämtande, s.k. fishing expeditions.

⁷² Jfr även OECD, Agreement on Exchange of information on tax matters artikel 5.

⁷³ Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary.

12.8.3 EU:s handräckningsdirektiv och lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

Ett nytt handräckningsdirektiv⁷⁴ antogs den 15 februari 2011 och trädde i kraft i medlemsstaterna den 1 januari 2013. Direktivet ersätter det tidigare handräckningsdirektivet.⁷⁵ Båda direktiven behandlar administrativt samarbete i fråga om beskattning. Det nya direktivet innebär dock mer långtgående skyldigheter för medlemsstaterna, framför allt när det gäller att utföra utredningar för att få fram upplysningar som en annan medlemsstat begärt. Bestämmelserna om utbyte av upplysningar på begäran har på detta sätt fått en utformning som överensstämmer med artikel 26 i OECD:s modellavtal för beskattning av inkomst och kapital.⁷⁶

På samma sätt som enligt LÖHS bygger handräckningsdirektivet i grunden på att information ska inhämtas enbart med hjälp av de åtgärder som regleras i den nationella lagstiftningen. Direktivet anger således inte några särskilda åtgärder som staterna ska kunna använda sig av. Handräckningsdirektivet innebär därför ingen skyldighet för Sverige att kunna använda t.ex. tredjemansförelägganden och tredjemansrevision.

Handräckningsdirektivet har genomförts i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (handräckningslagen). I 8 § regleras skyldigheten för Skatteverket att lämna upplysningar på begäran från en annan medlemsstat. Av paragrafen framgår också att den behöriga myndigheten ska utföra utredningar. Denna skyldighet gäller alla sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av den begärande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter som lagen gäller (jfr uttrycket *forseeably relevant* i OECD:s modellavtal). Uttrycket ”kan antas vara relevant” syftar till ett utbyte av upplysningar i vidast möjliga omfattning men klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra s.k. ”fishing expeditions” eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende en viss bestämd skattskyldig eller grupp av skattskyldiga.⁷⁷

I 9 § handräckningslagen preciseras skyldigheten att utföra sådana utredningar som nämns i 8 §. Av bestämmelsen framgår att

⁷⁴ Rådets direktiv 2011/16/EU.

⁷⁵ Rådets direktiv 77/799/EEG.

⁷⁶ Prop. 2012/13:4 s. 21 f.

⁷⁷ Prop. 2012/13:4 s. 80.

Skatteverket ska utföra de utredningar som krävs för att få fram de upplysningar som avses i 8 § och tillämpa samma förfarande som om det hade gällt ett eget skatteärende. Detta innebär en skyldighet för Skatteverket att i den utsträckning som behövs för att inhämta de upplysningar som avses i 8 § utnyttja de möjligheter till utredning som finns enligt skatteförfarandelagen. De kapitel i skatteförfarandelagen som främst är aktuella att tillämpa vid sådana administrativa utredningar är 37 kap. om föreläggande, 41 kap. om revision, 44 kap. om vitesföreläggande och 45 kap. om bevissäkring. Vid tillämpningen av bestämmelserna i dessa kapitel ska proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § också tillämpas.

Av 9 § andra stycket handräckningslagen framgår att Skatteverket inte är skyldigt att utföra utredningar som det skulle strida mot lag att utföra för svenska beskattningsändamål. Om den begärande myndigheten begärt en särskild utredningsåtgärd som Skatteverket inte heller hade kunnat vidta i ett liknande ärende avseende den svenska beskattningen, t.ex. på grund av att det är fråga om en utredningsform som inte förekommer inom det svenska skatteförfarandet, kan Skatteverket alltså vägra att vidta den begärda åtgärden. Om upplysningarna kan inhämtas genom någon annan utredningsåtgärd som är tillåten är Skatteverket dock skyldigt att i stället vidta den åtgärden.⁷⁸

Av 10 § handräckningslagen framgår bl.a. att Skatteverket inte är skyldigt att tillhandahålla upplysningar om det skulle strida mot lag att för svenska beskattningsändamål inhämta de begärda upplysningarna. Vid tillämpningen av bestämmelsen saknar det betydelse på vilket sätt upplysningarna kan eller bör inhämtas. Bestämmelsen tillämpas när hindret i den nationella lagstiftningen är helt beroende av upplysningarnas art och gäller oavsett vilken eller vilka utredningsåtgärder Skatteverket väljer att vidta för att inhämta upplysningarna. Det framgår vidare att skyldigheten inte gäller om den begärande myndigheten av rättsliga skäl inte får lämna liknande upplysningar. Bestämmelsen ska tillämpas endast om Skatteverket utan vidare utredning kan konstatera att den begärande myndigheten av rättsliga skäl inte får lämna liknande upplysningar.⁷⁹

Slutligen framgår det av 10 § handräckningslagen att skyldighet att lämna ut upplysningar inte gäller om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i närings-

⁷⁸ Prop. 2012/13:4 s. 81.

⁷⁹ Prop. 2012/13:4 s. 82.

verksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna.

Bestämmelsen i 11 § handräckningslagen innebär bl.a. att Skatteverket inte kan vägra att utföra utredningar eller överlämna upplysningar endast med hänvisning till att nationell lagstiftning endast tillåter att upplysningar av betydelse för den svenska beskattningen inhämtas. Av 11 § andra stycket följer att bestämmelserna om rätt att inte lämna ut uppgift enligt 10 § 2–4 inte medför rätt för Skatteverket att vägra lämna upplysningar uteslutande därför att upplysningarna innehas av en bank, en annan finansiell institution, ett ombud, en representant eller en förvaltare, eller rör ägarintressen i en person.

11 § andra stycket handräckningslagen har i allt väsentligt utformats i enlighet med bl.a. Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och bestämmelsen om informationsutbyte i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen måste därför tolkas mot bakgrund av vad som avses i nämnda konvention och modellavtal. Det innebär bl.a. att det som sägs i andra stycket 1 om upplysningar som innehas av ett ombud inte inskränker det skydd för information som innehas av advokater, rättegångsombud, biträden eller försvarare som föreskrivs i 27 kap. 2 § och 36 kap. 5 § rättegångsbalken. Det står alltså medlemsstaterna fritt att vägra inhämta upplysningar för en annan medlemsstats räkning om det skulle strida mot nationella regler om s.k. advokatsekretess att för egna beskattningsändamål inhämta de begärda upplysningarna.

I motiven framhålls att proportionalitetsprincipen naturligtvis ska tillämpas även när Skatteverket inhämtar uppgifter för en annan medlemsstats räkning. Eftersom direktivet inte innebär något förbud mot att, med hänvisning till nationella regler om proportionalitet och advokatsekretess, vägra att inhämta uppgifter för en annan medlemsstats räkning står det således inte i strid med direktivets bestämmelser att beakta vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat i HFD 2012 ref. 12 även vid inhämtande av uppgifter för en annan medlemsstats räkning.⁸⁰

⁸⁰ Prop. 2012/13:4 s. 57.

12.8.4 Skatteverkets uppfattning om en effektiv tillämpning av reglerna i internationella överenskommelser om handräckning i skatteärenden

Som angetts bygger de multilaterala överenskommelserna om handräckning i skatteärenden på att information ska inhämtas enbart med hjälp av de åtgärder som regleras i den nationella lagstiftningen. Reglerna tar inte upp några särskilda åtgärder som staterna ska kunna använda sig av. Överenskommelserna innebär därför ingen uttrycklig skyldighet för Sverige att kunna använda sig av t.ex. tredjemansförelägganden och tredjemansrevision.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan det dock i flera situationer i praktiken krävas att Sverige har möjlighet att använda tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden för att säkerställa att reglerna i överenskommelserna ska kunna tillämpas på ett effektivt sätt.

OECD:s modellavtal

Av artikel 26 i OECD:s modellavtal framgår följande.⁸¹

Utbyte av upplysningar

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta vid tillämpningen av bestämmelserna i detta avtal eller för administration eller verkställighet av intern lagstiftning i fråga om skatter av varje slag och beskaffenhet som tas ut för de avtalsslutande staterna eller för deras politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, om beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artiklarna 1 och 2.
2. Upplysningar som en avtalsslutande stat tagit emot enligt punkt 1 ska behandlas som hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller driver in de skatter som åsyftas i punkt 1 eller handlägger åtal

⁸¹ Svensk översättning från prop. 2010/11:10 s. 5.

eller överklagande i fråga om dessa skatter eller som utövar tillsyn över nämnda verksamheter. Dessa personer eller myndigheter får använda upplysningarna bara för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden. Utan hinder av detta kan upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit användas för andra ändamål då sådana upplysningar kan användas för sådana andra ändamål enligt lagstiftningen i båda staterna och den behöriga myndigheten i den stat som lämnar upplysningarna tillåter sådan användning.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 medför inte skyldighet för en avtalsslutande stat att:
 - a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
 - b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
 - c) lämna upplysningar som skulle röja affärs-, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).
4. Då en avtalsslutande stat begär upplysningar enligt denna artikel ska den andra avtalsslutande staten använda de medel som denna stat förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna, även om denna andra stat inte har behov av upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Förpliktelsen i föregående mening begränsas av bestämmelserna i punkt 3, men detta medför inte en rätt för en avtalsslutande stat att vägra att lämna upplysningar uteslutande därför att denna stat inte har något eget intresse av sådana upplysningar.
5. Bestämmelserna i punkt 3 medför inte en rätt för en avtalsslutande stat att vägra att lämna upplysningar uteslutande därför att upplysningarna innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare eller därför att upplysningarna gäller äganderätt i en person.

Av kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal framgår att artikeln medger att utbyte av upplysningar sker på tre olika sätt; på begäran, automatiskt och spontant. Utöver dessa traditionella sätt att utbyta information finns bl.a. möjligheten att närvara vid skatteutredning i annat land.

De behöriga myndigheterna ska utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för en riktig tillämpning av bestämmelserna i avtalet eller inhemsk lagstiftning. I kommentarerna till artikel 26 anges bl.a. följande exempel för att klargöra denna princip:

Ett bolag i staten A säljer varor genom ett bolag i staten C till ett bolag i staten B. Bolagen kan men behöver inte ha intressegemenskap. Det finns inte något avtal mellan staten A och staten C och inte heller mellan staterna B och C. Enligt avtalet mellan A och B och för att på ett riktigt sätt kunna tillämpa bestämmelserna i sin inhemska lagstiftning i fråga om inkomst som har förvärvats av det bolag som finns inom dess område frågar staten A staten B vilket pris bolaget i staten B betalade för varorna.

Enligt Skatteverkets uppfattning måste man i situationer som dessa kunna få använda sig av verktygen tredjemansföreläggande och tredjemansrevision för att säkerställa att riktiga uppgifter inhämtas i form av avtal, prislistor, fakturor, kreditfakturor, betalningsallegat etc. Sådan information behövs för att man ska kunna lämna ett så fullständigt och korrekt svar som möjligt till det andra landet. Enligt Skatteverket är det vanligt att internationella förfrågningar om handräckning avser uppgifter som ska ligga till grund för bedömningar av frågor om internprissättning. I sådana ärenden är, enligt Skatteverket, tredjemanskontroll det enda effektiva kontrollinstrumentet.

Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden artiklarna 5 och 9 finns vissa bestämmelser om hur utbytet av upplysningar ska ske mellan staterna och om möjligheten för företrädare för skattemyndigheterna i en annan stat att närvara vid en skatteutredning i Sverige.

Artikel 5

Utbyte av upplysningar efter särskild framställning

1. Efter framställning av den ansökande staten ska den anmodade staten till den ansökande staten lämna sådana upplysningar som anges i artikel 4 och som gäller särskilda personer eller transaktioner.
2. Om de upplysningar i form av handlingar i skatteärenden som är tillgängliga för den anmodade staten inte räcker till för att tillmötesgå framställningen, ska denna stat vidta alla relevanta åtgärder som erfordras för att lämna de begärda upplysningarna till den ansökande staten.

Artikel 9

Utomlands utförda skatteutredningar

1. Efter framställning av den behöriga myndigheten i den ansökande staten kan den behöriga myndigheten i den anmodade staten medge, att företrädare för den behöriga myndigheten i den ansökande staten är närvarande vid lämpliga delar av en skatteutredning som utförs i den anmodade staten.

Enligt Skatteverkets uppfattning torde en effektiv tillämpning av reglerna i artikel 5 och 9 i vissa fall förutsätta att det kan fattas beslut om tredjemansrevision och att företrädare för det andra landet antingen följer med ut till företaget eller, om redovisningen tagits in till myndigheten, ges möjlighet att ta del av denna.

OECD:s modell för överenskommelser om informationsutbyte i skatteärenden.

En reglering liknande den i artikel 9 i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden finns i artikel 6 i OECD:s modell för informationsutbyte i skatteärenden.

Artikel 6

Utomlands utförda skatteutredningar

1. En avtalsslutande part får tillåta att företrädare för den behöriga myndigheten parten närvarar i den förstnämnda parten för att höra fysiska personer och granska handlingar efter skriftligt medgivande av de berörda personerna. Den behöriga myndig-

- heten i den sistnämnda parten ska meddela den behöriga myndigheten i den förstnämnda parten om tid och plats för mötet med dessa personer.
2. På begäran av den behöriga myndigheten i en av de avtalslutande parterna får den behöriga myndigheten i den andra avtalslutande parten tillåta att företrädare för den behöriga myndigheten i den förstnämnda parten är närvarande vid skatteutredning i den sistnämnda parten till den del detta anses lämpligt.

Enligt Skatteverket får en effektiv tillämpning av dessa regler i vissa fall anses förutsätta att det finns möjlighet att besluta om tredjemansrevision och att företrädare för det andra landet antingen är med vid revisionen hos företaget eller, om redovisningen tagits in till myndigheten, ges möjlighet att ta del av denna hos Skatteverket.

12.8.5 Internationella avtal om handräckning som ställer krav på revision

De multilaterala avtalen om handräckning innebär ingen formell skyldighet för Sverige att hämta in information med hjälp av vissa bestämda kontrollåtgärder. Däremot kan Sverige i enskilda avtal med visst land sägas ha åtagit sig en skyldighet att kunna genomföra revisioner. Av exempelvis överenskommelsen den 26 mars 1999 om administrativ assistans mellan Sverige och Spanien framgår att länderna ska kunna genomföra s.k. simultana revisioner. Hur sådana revisioner ska gå till och hur urvalet av revisionsobjekt ska ske framgår av en överenskommelse mellan Skatteverket i Sverige och motsvarande spanska myndighet. En motsvarande reglering finns också i andra överenskommelser, t.ex. i överenskommelsen den 28 april 1995 om administrativ assistans mellan Sverige och Estland.

De redovisade avtalsskrivningarna om simultana revisioner får anses innebära att Sverige måste ha lagliga möjligheter att besluta om revision. Det finns dock, såvitt vi känner till, inte några uttryckliga överenskommelser som uppställer krav på att revisioner ska kunna göras hos tredjeman.

12.9 Särskilt om tredjemansrevision och tredjemansförelägganden på tullområdet

12.9.1 Allmänt

Om Tullverket i en kontroll finner att det inte kan få alla uppgifter från den deklara-tions- eller uppgiftsskyldige kan verket genomföra en tredjemanskontroll. Detta kan ske hos exempelvis avtalspartner, revisionsbyrå, ombud och bank. Tredjemanskontroller används alltså hos Tullverket alltid inom ramen för en redan pågående revision eller kontroll. Tredjemanskontroller utförs aldrig utan att Tullverket redan har ett pågående ärende.

Under perioden 2007–2011 genomförde Tullverket tredjemanskontroller i 17 tullrevisioner, antingen som en revision eller som ett föreläggande. I de 17 tullrevisionerna har verket skickat ut 44 tredjemansförelägganden. Vidare har verket i 17 eftergranskningar skickat ut 32 tredjemansförelägganden.⁸²

I de flesta fall gör Tullverket mycket avgränsade kontroller hos tredjeman. Syftet med kontrollen är oftast att finna underlag som den reviderade saknar. Hur stora tullintäkter tredjemanskontrollerna har resulterat i går inte att uttala sig säkert om eftersom tredjemanskontrollen oftast bara är en del i en mycket större kontroll och då det Tullverket finner i tredjemanskontrollen oftast utgör en del av underlagen som ligger till grund för verkets tulltaxeringsbeslut. Det går inte särskilja hur mycket som bokförts i efterhand på grund av uppgift som kommer från en tredjemansrevision.⁸³

12.9.2 Internationella förpliktelser som berör Tullverkets kontroller av tredjeman

Sverige och det svenska Tullverket har sedan länge deltagit i det internationella samarbetet mellan tullorganisationer bl.a. i World Customs Organization (WCO) och EU.

Mellan EU:s medlemsstater består den rättsliga grunden för tullsamarbete främst av rådets förordning (EU) nr 515/97 av den 13 mars 1997 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas administrativa myndigheter och om samarbete mellan dessa och kommissionen för att säkerställa en korrekt tillämpning av tull- och

⁸² Uppgifter från Tullverket.

⁸³ Uppgifter från Tullverket.

jordbrukslagstiftningen. Rådsförordningen (EG) nr 515/97 syftar till att säkerställa att EU:s tull- och jordbruksregler tillämpas korrekt och att rätt tullbelopp kan fastställas och uppbäras av medlemsstaterna och EU. Förordningen innehåller bestämmelser om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas administrativa myndigheter och om samarbete mellan dessa och kommissionen för att säkerställa en korrekt tillämpning av tull- och jordbrukslagstiftningen.⁸⁴

Mellan EU och tredjeländ är det särskilda överenskommelser om tullsamarbete, t.ex. Nairobi-konventionen som är WCO:s samsamarbetskonvention. Det finns också ett antal specifika avtal mellan EU och tredjeländ. I allmänhet gäller för dessa att avtalsparterna är skyldiga att lämna bistånd vid begäran, t.ex. lämna ut upplysningar, intyg och dokument.

Inom ramen för arbetet inom WCO har ett flertal konventioner och rekommendationer om tullsamarbete, informationsutbyte m.m. överenskommit. Genom förordningen (1983:682) om tillämpning av en internationell konvention om ömsesidigt administrativt bistånd för att förhindra, utreda och beivra tullbrott m.m. är WCO:s konvention av den 9 juni 1977 om ömsesidigt administrativt bistånd för att förhindra, utreda och beivra tullbrott gällande i Sverige.⁸⁵

Lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete

Lagen om internationellt tullsamarbete, LITS,⁸⁶ ger den rättsliga grunden för tullmyndigheterna att fullgöra det samarbete med andra staters tullmyndigheter som Sverige åtagit sig i sina internationella överenskommelser. När Tullverket gör en revision efter begäran om bistånd på grundval av internationella avtal görs revisionen med stöd av LITS samt 6 kap. 26 eller 28 § tullagen. Tullverket ska nämligen enligt 1 kap. 2 § LITS bistå behörig utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation om det följer av en sådan internationell överenskommelse som omfattas av lagen. Enligt 1 kap. 3 § ska, för åtgärder enligt lagen, gälla samma förutsättningar som för en motsvarande åtgärd i ett svenskt ärende, om inte annat föreskrivs i lagen. En ansökan om bistånd ska avslås av Tullverket bl.a. om åtgärden strider mot svensk lag eller annan författning

⁸⁴ Prop. 1999/2000:122 s. 17.

⁸⁵ Prop. 1982/83:35.

⁸⁶ Tillämpningsföreskrifter finns i förordningen (2000:1222) om internationellt tullsamarbete.

eller strider mot svenska allmänna rättsprinciper, kränker Sveriges suveränitet, medför fara för rikets säkerhet, eller strider mot andra väsentliga intressen. Den ska vidare avslås om den avser en åtgärd som är uppenbart oproportionerlig i förhållande till den påstådda överträdelsens svårhetsgrad (2 kap. 4 § LITS).

Lagen innehåller vidare bl.a. bestämmelser om uppgiftsutlämnande. När det är nödvändigt för genomförande av internationellt tullsamarbete får Tullverket lämna ut uppgifter till behörig utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation, även om en uppgift är sekretessbelagd enligt offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Detta gäller dock endast uppgifter som är tillgängliga för myndigheten inom dess verksamhetsområde (2 kap. 6 § LITS). Utlämnandet av uppgifter får förenas med villkor för användandet om det krävs med hänsyn till enskilds rätt eller från allmän synpunkt. Villkoren får dock inte strida mot en sådan internationell överenskommelse som lagen avser (2 kap. 7 § LITS).

Om Tullverket har lämnat ut en uppgift måste verket, på begäran av den person som uppgiften rör, underrätta denna om vilken utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation uppgiften översänts till och för vilket ändamål. Underrättelse behöver inte lämnas, om det är uppenbart obehövt eller om det kan befaras att underrättelsen skulle försvåra genomförandet av utländsk myndighets eller mellanfolklig organisations utredning eller beslut i ärendet. Underrättelse behöver inte heller lämnas om uppgiften omfattas av sekretess enligt 18 kap. 1–3 §§ OSL (2 kap. 8 § LITS).

Internationella förpliktelsers påverkan på utformningen av svenska regler om tredjemansrevision på tullområdet

De internationella förpliktelserna kräver inte uttryckligen att Sverige kan besluta om tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner på tullområdet. Begäran om bistånd på grundval av internationella avtal är utformade på så sätt att myndigheten som begär biståndet t.ex. vill ha vissa upplysningar eller få ut vissa dokument. Det är sedan upp till Tullverket att bestämma hur man ska gå tillväga för att få fram informationen. För att kunna få fram informationen behöver Tullverket ibland göra en tredjemanskontroll.

Enligt Tullverkets uppfattning får det anses vara osäkert om verket kan uppfylla sina internationella förpliktelser i alla avseenden om möjligheten till tredjemansrevision skulle tas bort.

12.10 Tredjemanskontroll i andra nordiska länder

12.10.1 Norge⁸⁷

I Norge bygger fastställandet av beskattningen på den skattskyldiges egna upplysningar i inkomstdeklarationen. Den norska skattemyndigheten kan dock hämta in information bl.a. genom kontrollupplysningar och genom kontroll hos den upplysningskyldige, s.k. stedlig kontroll. Kontrollen kan rikta sig både mot den skattskyldige själv och mot tredjeman.

Nya regler om kontroll

I Norge gäller sedan den 1 juli 2013 nya regler om kontroll vid beskattningen.⁸⁸ Ändringarna omfattar bl.a. möjligheterna till tredjemanskontroll genom kontrollupplysningar och kontrollundersökning.

Huvudregeln är nu att varje tredjeman har skyldighet att lämna kontrollupplysningar som kan ha betydelse för någons skatt- eller avgiftsfastställelse.⁸⁹ Plikten för tredjeman att lämna kontrollupplysningar knyts till upplysningarnas innehåll och inte, som tidigare, till bestämda typer av dokument. Den nya regleringen innebär en utvidgning både av vem som är skyldig att lämna upplysningar och av vilka upplysningar som måste lämnas.

Skattemyndigheten kan kräva upplysningar också om icke namngivna aktörer. Det är vidare möjligt för skattemyndigheten att företa kontroller för att finna lämpliga kontrollobjekt (generella kontroller). Sådana kontroller får dock bara göras när det föreligger särskilda skäl. Särskilda skäl ska anses föreligga t.ex. när skattemyndigheten anser att det finns områden som det är önskvärt att undersöka närmare mot bakgrund av indikationer på möjliga skatteundandraganden.⁹⁰

Den föreslagna utvidgade skyldigheten att lämna tredjemansupplysningar ska inte gälla privatpersoner. Privatpersoner ska

⁸⁷ Avsnittet bygger på uppgifter hämtade från prop. 141 L (2011–2012) och Lovvedtak 45 (2012–2013), Vedtak till lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste).

⁸⁸ Lovvedtak 45 (2012–2013), Vedtak till lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste), prop. 141 L (2011–2012) och prop. 66 L (2012–2013).

⁸⁹ § 6-2 nr 1 ligningsloven och § 16-2 nr 1 merverdiavgiftsloven.

⁹⁰ § 6-2 nr 3 ligningsloven och § 16-2 nr merverdiavgiftsloven samt prop. 141 L (2011–2012) s. 27 och 28.

därför i enlighet med gällande regler bara vara skyldiga att lämna uppgifter om bygg- och anläggningsarbeten, tillgodohavande och skuld som namngiven person har, förhållanden som kan ha betydelse för frågan om uthyrare av fast egendom är skattepliktig, lön och annan ersättning för arbete, de mellanmän som vederbörande har gett uppdrag och storleken av vederlaget för uppdraget.⁹¹

Reglerna om kontrollundersökning hos skatte- och avgifts- pliktiga och tredjeman (stedlig kontroll) är samlade i en gemensam bestämmelse.⁹² Ramen för upplysningsplikt vid kontrollundersökningar följer bestämmelserna om skyldigheten att lämna kontrolluppgifter. Kontrollundersökning får göras hos den som är skyldig att lämna kontrolluppgifter enligt ligningsloven eller mervärdivgiftsloven. Även här har alltså kontrollmöjligheterna utvidgats.

Det preciseras i lagen att kontrollundersökningar inte ska innebära skyldighet att lämna tillträde till privata hem, med mindre de uppgiftsskyldiga utövar näringsverksamhet från hemmet.⁹³

Den norska regeringens motiv till de utvidgade möjligheterna att inhämta uppgifter från tredjeman

Enligt den norska regeringen har metoderna för skatteundandragande blivit allt mer komplexa och svårupptäckta, bl.a. som en följd av den snabba tekniska utvecklingen och en ökad aktivitet över nationsgränserna. För att möta denna utveckling anses det krävas att myndigheternas kontrollmetoder utvecklas löpande.⁹⁴

Det har ansetts nödvändigt för säkerställandet av en riktig beskattning att uppgifter kan hämtas in från tredjeman. Enligt regeringen visar erfarenheterna från skattemyndighetens kontrollarbete att möjligheterna att inhämta uppgifter från tredjeman måste utvidgas.

De nya reglerna innebär att envar tredjeman ska vara upplysningsskyldig. I begreppet tredjeman anses ligga att den upplysningsskyldige ska ha en koppling till den som kontrollen avser. Skyldigheten för tredjeman att lämna kontrolluppgifter knyts helt till upplysningarnas innehåll. Upplysningen ska vara av betydelse för fastställandet av någons beskattning. Frågan om en upplysning har sådan betydelse avgörs utifrån regelverket för det område som

⁹¹ § 6-2 nr 2 ligningsloven och § 16-2 nr mervärdivgiftsloven.

⁹² § 6-5 nr 1 ligningsloven och § 16-6 nr 1 mervärdivgiftsloven.

⁹³ § 6-5 nr 1 ligningsloven och § 16-6 nr 1 mervärdivgiftsloven.

⁹⁴ Prop. 141 L (2011–2012) s. 26.

skattemyndigheten vill kontrollera närmare. Det krävs inte att upplysningarna faktiskt kommer att få betydelse för fastställandet av någons beskattning, men de ska vara ägnade som kontrollmedel för det relevanta området. Utgångspunkten för bedömningen ska vara om de aktuella upplysningarna generellt får anses ha betydelse för skatte- och avgiftsplikten. Det behöver inte föreligga misstanke om skatteundandragande.

Utvidgningen av tredjemans upplysningsplikt innebär bl.a. att det inte ställs något krav på att upplysningarna ska avse namngivna aktörer. Att upplysningarna ska ha betydelse för fastställandet av någons beskattning anses också innebära att det finns möjlighet att inhämta upplysningar som kan leda till att skattemyndigheten senare kan upptäcka lämpliga kontrollobjekt (generell kontroll). Enligt regeringen är denna typ av generella kontroller viktiga verktyg för att stärka skattemyndighetens arbete med att förbättra målinriktningen av sina kontroller. Regeringen understryker att de generella kontrollerna skiljer sig från kontroller avseende bestämda aktörer eller rättshandlingar bl.a. genom att de kan avse stora informationsmängder och ta i anspråk betydande resurser hos tredjeman. Det anses därför i dessa fall vara särskilt viktigt att skattemyndigheten gör en proportionalitetsbedömning och väger statens nytta av upplysningarna mot den börda som läggs på den upplysningskyldige. Det krävs därför särskilda skäl för att en generell kontroll ska få göras. Särskilda skäl anses föreligga t.ex. när kontrollmyndigheterna identifierar områden som det är önskvärt undersöka närmare med anledning av indikationer om möjliga skatte- och avgiftsundandraganden. Information som skattemyndigheten har samlat in genom generell tredjemanskontroll ska raderas så snart det står klart att den inte kommer att användas.⁹⁵

Med hänsyn bl.a. till rätten till skydd för privatlivet i artikel 8 Europakonventionen, föreslås lagstadgad tystnadsplikt gå före tredjemans upplysningsplikt. Regeringen bedömer dock att det ska mycket till innan upplysningar som har betydelse för skatte- eller avgiftsfastställelse strider mot artikel 8.⁹⁶ Ett beslut om tredjemanskontroll ska kunna överklagas.

⁹⁵ Prop. 141 L (2011–2012) s. 28.

⁹⁶ Prop. 141 L (2011–2012) s. 27.

Den norska regeringens motiv till de utvidgade möjligheterna att göra kontroller på plats hos tredjeman

Enligt de nya reglerna får skattemyndigheten göra kontrollundersökningar hos tredjemän som är upplysningsskyldiga enligt ligningsloven eller merverdiavgiftsloven.

Det är inte ett villkor för kontrollundersökningar hos tredjeman att man först försökt få in informationen genom föreläggande om att lämna kontrollupplysningar. Myndigheten kan därför välja om man vill be om kontrollupplysningar eller om det ska ske kontrollundersökning hos den upplysningsskyldige.⁹⁷

Grunnloven § 102 bestämmer att husrannsakan endast får ske vid utredning av brott. Enligt regeringen sätter detta vissa gränser för skattemyndighetens möjlighet att utföra kontrollundersökningar hos tredjeman. Detsamma gör rätten till skydd för privatlivet i artikel 8 Europakonventionen. Enligt regeringen kan det ibland vara oklart hur gränsen ska dras för skattemyndighetens möjligheter att göra kontrollundersökningar. Man bedömer dock att det i praktiken kommer vara sällsynt att bestämmelserna i § 102 och artikel 8 medför några begränsningar i skattemyndighetens möjlighet till kontroll hos de upplysningsskyldiga. Däremot kan bestämmelserna sätta gränser för när kontrollundersökning får ske i privata hem. Kontrollundersökning ska därför inte få ske i privata hem, utom i de fall då det utövas näringsverksamhet från det privata hemmet.⁹⁸

12.10.2 Finland

Det finska skatteförfarandet regleras i lagen om beskattningsförfarande (18.12.1995/1558). Lagen gäller främst inkomstbeskattningen. För mervärdesbeskattningen finns förfaranderegler i mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501).

Tredjemans upplysningsskyldighet regleras i 3 kap. lagen om beskattningsförfarande. Skattemyndigheterna kan få tredjepartsupplysningar på tre sätt: utan begäran, efter begäran och genom granskning ("jämförelseuppgiftsgranskning"). Av 15–18 §§ framgår vilka upplysningar tredjeman ska lämna till skattemyndigheterna utan begäran. I 19 § regleras tredjemans upplysningsskyldighet

⁹⁷ Prop. 141 L (2011–2012) s. 35.

⁹⁸ Prop. 141 L (2011–2012) s. 36.

efter begäran från skattemyndigheterna ("utomståendes särskilda skyldighet att lämna uppgifter"). När skattemyndigheterna ber om det, är envar tredjeman skyldig att lämna upplysningar som framgår av dokument som han har i sin besittning eller känner till, om myndigheterna kan ha nytta av upplysningarna vid beskattningen av någon annan. Upplysningarna behöver inte vara nödvändiga för beskattningen. Det är tillräckligt att myndigheterna anser att upplysningarna kan behövas för beskattning. Saken som upplysningsplikten gäller måste individualiseras utifrån namn, bankkontonummer, kontotransaktion eller motsvarande. Upplysningsplikt föreligger alltså enbart när skattemyndigheterna ska utreda ett bestämt ärende eller en grupp av individualiserade omständigheter. Skattemyndigheten kan t.ex. inte kräva upplysningar om alla dispositioner som överstiger ett visst belopp.

Kontroll hos tredjeman regleras i 3 kap. 21 § lagen om beskattningsförfarande och benämns "jämförelseuppgiftsgranskning". Bestämmelsen kompletterar regeln i 14 § om skattegranskning (kontroll) hos den skattskyldige, och innebär att kontroll också kan genomföras hos tredjeman uteslutande för att inhämta upplysningar som kan användas vid beskattningen av en annan skattepliktig. Kontroll av tredjeman enligt 21 § kan emellertid inte genomföras hos kreditinstitutioner. Detta innebär att huvudändamålet med en kontroll hos ett kreditinstitut inte får vara att inhämta upplysningar om andra skattskyldiga. Upplysningar som framkommer vid kontroll av kreditinstitutionen som skattskyldig får dock användas vid beskattningen av annan skattskyldig.

12.10.3 Danmark

Danmark har en skatteförvaltningslov som reglerar alla processuella regler på skatte-, avgifts- och tullområdet. Därutöver har Danmark en särskild skattekontrolllov. Skattekontrollloven del II innehåller bl.a. bestämmelser om inhämtning av kontrollupplysningar från tredjeman.

Näringsidkare är enligt skattekontrollloven skyldiga att på begäran av skattemyndigheterna sända in räkenskapsmaterial och andra former av dokumentation som har betydelse för beskattningen (6 § första stycket skattekontrollloven). Samma skyldighet åvilar samtliga juridiska personer, oavsett om de är näringsdrivande eller ej (6 § andra stycket).

Om räkenskapsmaterial förvaras hos tredjeman, t.ex. en revisor, ska tredjemannen, även om denne har retentionsrätt till materialet, på begäran lämna ut materialet till skattemyndigheten (6 § tredje stycket skattekontrollloven).

Upplysningar enligt 6 § första och andra styckena skattekontrollloven kan också inhämtas genom kontroll s.k. kontroll-
ettersyn (6 § fjärde stycket).

Skyldigheten att lämna ut upplysningar och dokumentation enligt 6 § första stycket skattekontrollloven omfattar räkenskapsmaterial med bilagor. Uttrycket räkenskapsmaterial med bilagor avser inte bara det räkenskapsmässiga underlaget för årsräkenskaper, utan även de dokument som utgör underlag för enskilda poster i räkenskaperna, kassaregister, kontoutskrifter och liknande. Det kan emellertid också krävas att det sänds in andra dokument rörande verksamheten, som kan ha betydelse för beskattningen. Detta kan handla om korrespondens, kontrakt, beräkningar m.m.⁹⁹

Enligt ordalydelsen omfattar skyldigheten i 6 § första stycket skattekontrollloven allt material som kan ha betydelse för beskattningen. Av motiven till bestämmelsen framgår att skattemyndigheterna kan använda upplysningar som framgår av räkenskapsmaterialet för kontroll av andra skattskyldigas skatteplikt. Skattemyndigheterna har därmed möjlighet att hämta in upplysningar till användning vid kontroll av andra skattskyldigas beskattningsanknutna förhållanden.¹⁰⁰

När det inte är möjligt att inhämta upplysningar av väsentlig betydelse för beskattningen från den skattskyldige själv enligt 6 § kan skattemyndigheten med stöd av 8 c, 8 d eller 8 g §§ skattekontrollloven ålägga tredjeman upplysningsskyldighet.

Medan 6 § första stycket endast ger stöd för begäran att framlägga räkenskapsmaterial m.m. för granskning hos skattemyndigheten, ger 8 c § skattekontrollloven möjlighet att hos näringsidkaren inhämta specificerade upplysningar rörande näringsidkarens transaktioner med andra näringsidkare. Bestämmelsen anger uttömmande vilka transaktioner det kan krävas upplysningar om.

När omständigheterna talar för det kan Skatterådet bestämma att sådana omsättningsupplysningar ska lämnas avseende icke namngivna näringsidkare. Oavsett om framskaffandet av de önskade

⁹⁹ Anmärkningarna till skattekontrollloven 6 § första stycket, lovforslag nr. L73 fra folketingsamlingen 1998–99, vedtatt ved lov nr. 380 av 2 juni 1999.

¹⁰⁰ Anmärkningarna till skattekontrollloven 6 § första stycket, lovforslag nr. L73 fra folketingsamlingen 1998–99, vedtatt ved lov nr. 380 av 2 juni 1999.

uppgifterna är förbundet med stora kostnader, kan näringsidkaren normalt inte få ersättning för dessa.¹⁰¹

Enligt 8 d § skattekontrollloven är myndigheter samt styrelser i bolag, föreningar och andra institutioner skyldiga att på begäran ge skattemyndigheterna alla de upplysningar som kan tjäna till vägledning vid utförandet av dess uppdrag, dock, beträffande transaktioner med andra näringsidkare, inte i vidare utsträckning än vad som anges i 8 c §.

Bestämmelsen i 8 g § skattekontrollloven ålägger växlingskontor, advokater och andra personer som i ett led i verksamheten förvaltar medel eller lånar ut pengar, att lämna upplysningar om namngivna personers insättningar, lån m.m. och om transaktioner på sådana konton. Fordras sådana uppgifter om icke namngivna personer, krävs det att Skatterådet samtycker till åtgärden.

Utgångspunkten är att 8 d och 8 g §§ skattekontrollloven bara kommer till användning när det är av väsentlig betydelse för beskattningen.¹⁰²

12.11 Överväganden och förslag

12.11.1 Det allmännas intresse av att kunna utföra tredjemanskontroller

Reglerna om revision och förelägganden har kommit till för att stärka det allmännas möjligheter att kontrollera deklarerationer och andra uppgifter som näringsidkare ska lämna som underlag för beskattning. För löntagare finns sedan länge ett system av kontrolluppgifter från tredje man, t.ex. arbetsgivare och banker, som innebär att löntagardeklarerationer normalt bara behöver bli föremål för enkla maskinella grundkontroller. Kontrollen av företagen kan normalt inte ske på samma sätt. Företagens redovisning bygger på transaktioner med ett stort antal leverantörer, kunder m.fl. Företagen måste därför kontrolleras främst utifrån de uppgifter som de själva lämnar. Risken att skatteundandraganden inte upptäcks är därigenom betydligt större jämfört med vad som gäller för löntagare.

¹⁰¹ Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen og Bundgaard, Skatteretten 3, 4. Uppl. s. 760–763.

¹⁰² Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen og Bundgaard, Skatteretten 3, 4. Uppl. s. 760–763.

För att kontrollen av att ett företag har fullgjort sin deklara- tions- och uppgiftsskyldighet ska vara effektiv krävs att företagets bokföring är korrekt. I praktiken kan detta bara kontrolleras genom förfrågningar, revision eller förelägganden grundade på reglerad uppgiftsskyldighet. Kontrollen av att bokföringen utgör ett rättvis- ande underlag för beskattningen kräver vidare att en undersökning kan göras av underlag som finns hos andra än den granskade, oftast en annan näringsidkare. Det är i syfte att möjliggöra dessa kon- troller som reglerna om tredjemansrevision och tredjemansförelägganden har kommit till.¹⁰³ Tredjemanskontrollen är alltså ett verktyg för det allmänna för att inhämta beslutsunderlag som, i många fall, inte kan fås på annat sätt.

Tredjemansrevision sker dels genom ”vanliga” riktade revisioner, dels genom s.k. generella revisioner. De generella tredjemans- revisionerna syftar till att samla in en större mängd material som en förberedande åtgärd för kontroll av andra medan vanliga tredje- mansrevisioner syftar till att kontrollera att en eller flera uppgifter är korrekta. På motsvarande sätt kan tredjemansföreläggande avse både generella kontroller och kontroller av en eller flera uppgifter.

Det allmännas intresse vid en vanlig tredjemanskontroll är därför att kunna fortsätta utreda en redan föreliggande misstanke om t.ex. skatteundandragande som är knuten till en eller flera identifierade personer eller rättshandlingar. Intresset av en generell tredjemanskontroll är däremot, då det framstår som troligt¹⁰⁴ att det förekommit ett skatteundandragande, att genom kontroll hos ett subjekt kunna upptäcka andra subjekt som bör bli föremål för kontroll.

Möjligheten för det allmänna att kontrollera företagens underlag för beskattning och tulltaxering får anses utgöra det tyngst vägande intresset bakom reglerna om tredjemanskontroll. Tredjemans- kontrollen anses dock även vara ett betydelsefullt verktyg vid kontrollen av penningtransaktioner i samband med grov organi- serad brottslighet, penningtvätt och svart arbetskraft.¹⁰⁵

¹⁰³ Prop. 1987/88:65 s. 35.

¹⁰⁴ Jfr prop. 1996/97:100 s. 475.

¹⁰⁵ Dir. 2012:14.

12.11.2 Den enskildes intresse av att inte bli utsatt för tredjemanskontroller

Det allmännas intressen av att kunna utföra tredjemanskontroller kan i flera avseenden komma i konflikt med enskildas intressen. Intressena kan gälla såväl den reviderade/den förelagde, dvs. den hos vilken kontrollen sker (den kontrollerade), som den som kontrollen egentligen avser (den som kontrollen avser).

Den kontrollerades intressen

Utgångspunkten får anses vara att uppgifter om ett företags verksamhet inte ska granskas av det allmänna om det inte finns goda skäl för det. Fattas det beslut om att uppgifterna ska granskas, exempelvis genom tredjemansrevision, har den reviderade intresse av att få ta del av de skäl som angetts för beslutet. Den reviderade har också ett intresse av att kunna framställa invändningar mot beslutet och även kunna få beslutet överprövat i domstol.

Det är inte ovanligt att tredjemanskontroller sker hos företag som i hög grad är beroende av att upprätthålla ett förtroendefullt förhållande till sina kunder. I några fall återspeglas förtroendeförhållandena i bestämmelser om tystnadsplikt, t.ex. gäller detta för advokater och banker. Även om uppgiftslämnandet sker i enlighet med lag kan det inte uteslutas att den kontrollerade kan tänkas känna oro för kundernas reaktioner över att material lämnas ut. Den kontrollerade får därför antas ha ett särskilt intresse av att uppgifter som lämnats av kunder och andra med anledning av ett särskilt förtroendeförhållande mellan parterna, inte ska lämnas ut till det allmänna för granskning.

Reglerna om tredjemanskontroll utgår från att den kontrollerade frivilligt väljer att vidta de åtgärder som krävs med anledning av revisionsbeslutet eller föreläggandet. Att åtgärden sker frivilligt gör att det blir svårt för den kontrollerade att hävda att det sker ett intrång i den privata sfären. Anser den kontrollerade att revisionsbeslutet eller föreläggandet inte kan följas är denne hänvisad till att försöka begränsa beslutets effekter genom användandet av reglerna om undantagande av handlingar, eller genom att vägra att fullgöra sina skyldigheter enligt kontrollbeslutet. Väljer den reviderade att inte samverka måste den kontrollerande myndigheten (Skatteverket eller Tullverket) ta till tvångsåtgärder för att få till stånd en

revision. Detta kräver normalt domstolsbeslut. Att en revision genom beslut om bevissäkring är en tvångsåtgärd innebär att kravet på rättssäkerhet och respekt för den reviderades personliga sfär ökar i flera avseenden.¹⁰⁶ Motsvarande gäller när frågan om utdömmande av ett vite prövas av domstol.

Emellertid kan omständigheten att ett företag vägrar att samverka med den kontrollerande myndigheten efter ett beslut om tredjemansrevision eller tredjemansföreläggande medföra att det blir föremål för massmedial och annan uppmärksamhet som kan vara till skada för företaget. Det kan därför inte uteslutas att ett företag samverkar vid en tredjemanskontroll, trots att det egentligen motsätter sig beslutet.

En tredjemansrevision innebär att den reviderade ska bistå den reviderande myndigheten med att ta fram underlag som omfattas av revisionsbeslutet. Normalt kräver detta att den reviderade avsätter resurser i form av personal osv. för att ta fram materialet. Sker kontrollen genom tredjemansföreläggande ligger det på den förelagde att ta fram de uppgifter som föreläggandet avser. Är det fråga om ett omfattande material kan kostnaderna och olägenheten för den förelagde bli betydande. Vidare kan blotta möjligheten till tredjemanskontroll tänkas leda till att företag som typiskt sett ofta utsätts för sådana kontroller, t.ex. banker, allmänt anpassar sin organisation och administrativa rutiner för att kunna tillgodose kraven vid tredjemanskontroll på ett lämpligt sätt.

Den kontrollerade får sammantaget antas ha ett stort intresse av att den beslutande myndigheten gör väl avvägda bedömningar av om kontrollåtgärden står i proportion till de olägenheter som uppstår med anledning av en tredjemanskontroll.

Intressen hos den som tredjemanskontrollen avser

Det allmännas intresse av att kunna utföra tredjemanskontroller kan också komma i konflikt med intressen hos den som kontrollen avser. I likhet med vad som gäller för den kontrollerade kan det sägas ligga ett intresse hos den som kontrollen avser att information som rör den privata sfären inte lämnas ut till det allmänna. Om det fattas beslut om att sådan information ska lämnas ut eller bli föremål för granskning, bör den som kontrollen avser vidare ha ett intresse av att kunna studera de skäl som angetts för beslutet och

¹⁰⁶ Jfr prop. 1987/88:65 s. 42 f. och HFD 2012 ref. 12.

kunna framställa invändningar mot beslutet som ytterst bör kunna bedömas av domstol.

Om uppgifter rörande den som tredjemanskontrollen avser redan har inhämtats eller granskats kan den som kontrollen avser anses ha ett intresse av att den kontrollerande myndigheten inte återger eller åberopar innehållet i uppgiften eller handlingen. Det handlar här om intresset dels av att materialet inte ska spridas och bli känt för en större krets, dels av att materialet inte ska få användas till nackdel för den som kontrollen avser t.ex. i ett ärende eller mål om beskattning eller tulltaxering.

Vid tredjemanskontroll är det den kontrollerande myndigheten och den kontrollerade som är parter i förfarandet. Detta medför bl.a. att de rättsliga möjligheterna till skydd för den enskilde vid tredjemanskontroll i praktiken främst avser den kontrollerade. Den reviderade har rätt att dels begära att handling undantas från kontrollen (47 kap. 3 § SFL), dels bli underrättad om beslutet om revision (41 kap. 5 §) och om syftet med revisionen (41 kap. 4 § första stycket 1). Den som föreläggs genom ett tredjemansföreläggande kan välja att inte följa föreläggandet. Föreläggs vid vite kan frågan om utdömandet av vitet bli föremål för domstolsprövning, vid vilken den förelagde kan argumentera t.ex. att föreläggandet är oproportionerligt eller att vissa uppgifter är sådana som ett föreläggande inte får avse enligt 47 kap. 1 § SFL.

Dessa rättigheter tillkommer inte den som tredjemanskontrollen avser. Vid tredjemanskontroll kan vidare intressena hos den som kontrollen avser tillvaratas av den kontrollerade. Den kontrollerade kan t.ex. anföra argument för undantagande av handlingar som grundar sig på skyddet av den som revisionen avser. Bestämmelserna om tredjemanskontroll innehåller dock inte några regler som ålägger den kontrollerade att bevaka intressen hos den som kontrollen avser i kontrollförfarandet. Även om det i vissa fall kan vara svårt för Skatteverket att utan påpekanden från den kontrollerade, eller den som kontrollen avser, veta vilka handlingar som är av sådan karaktär att de inte får granskas enligt 47 kap. 1 och 2 §§ SFL, är Skatteverket principiellt förhindrad från att granska sådana handlingar enligt nämnda bestämmelser.

12.11.3 Fortsatt möjlighet till tredjemanskontroll genom föreläggande och revision

Bedömning: Möjligheten till tredjemanskontroll genom föreläggande och revision bör finnas kvar.

Förslag: Termerna tredjemansföreläggande och tredjemansrevision tas in och definieras i skatteförfarandelagen och tullagen.

Tredjemanskontroll utgör ett mycket viktigt verktyg i Skatteverkets och Tullverkets kontrollarbete. Tredjemanskontroll kan ske både genom tredjemansrevisioner och genom tredjemansförelägganden. De två kontrollformerna har olika för- och nackdelar. Ett tredjemansföreläggande kan i vissa situationer framstå som mindre ingripande mot den kontrollerade och av det skälet anses som mer lämpligt. I andra fall kan det dock vara mer lämpligt att kontrollen sker genom revision. Detta kan ibland vara fallet när den utredande myndigheten har en mindre tydlig uppfattning om vilket material som ska inhämtas. Det kan då vara bättre att materialet inhämtas genom tredjemansrevision, än att den kontrollerade blir föremål för upprepade tredjemansförelägganden. Det framstår som helt klart att tredjemanskontrollen i flera avseenden inte kan ersättas av andra utredningsalternativ. Vi delar därför regeringens bedömning att möjligheten till tredjemansrevision behöver finnas kvar. Vi anser också att möjligheten till kontroll genom tredjemansföreläggande bör finnas kvar.

I förarbetena används begreppen tredjemansföreläggande och tredjemansrevision för att beskriva sådana förelägganden och revisioner som syftar till kontroll av någon annan än den som föreläggandet riktas mot eller den reviderade.¹⁰⁷ Trots att begreppen får anses ha stark förankring i rättstillämpningen har de inte använts i skatteförfarandelagen och tullagen. Vi anser att termerna tredjemansföreläggande och tredjemansrevision ska anges och definieras i lagtexten.

Av skatteförfarandelagen ska därför framgå att Skatteverket får förelägga en person att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan, och att verket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter om någon annan än den som revideras. Av tullagen ska framgå att Tullverket får förelägga en person att lämna

¹⁰⁷ Prop. 2010/11:165 s. 409 och 413.

uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande en rättshandling med någon annan, och att verket får besluta om revision för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts hos någon annan än den som revideras. Av lagarna ska framgå att dessa förelägganden och revisioner benämns tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner.

Förslaget genomförs i 37 kap. 9 § första stycket och 41 kap. 2 b § första stycket SFL samt 6 kap. 26 § första stycket och 28 a § första stycket tullagen.

12.11.4 Ska generella tredjemanskontroller vara tillåtna?

Bedömning: Möjligheten till kontroll genom generella tredjemansrevisioner och generella tredjemansförelägganden bör finnas kvar.

Förslag: Det ska framgå av lagtexten att generella tredjemansrevisioner och generella tredjemansförelägganden är tillåtna.

En grundläggande fråga är om generella tredjemansrevisioner, dvs. tredjemansrevisioner som syftar till att samla in en större mängd material som en förberedande kontroll av andra, över huvud taget bör vara tillåtna. Generella tredjemansrevisioner ger det allmänna mycket stora möjligheter att inhämta information från tredjeman. Det kan göras gällande att detta inte kan motiveras när kontrollen inte grundar sig på konkreta misstankar om t.ex. skatteundandragande i enskilda fall.

Sett ur ett annat perspektiv är möjligheten att genomföra tredjemansrevision som en förberedande åtgärd för vidare kontroller, s.k. urvalsrevision, ett mycket viktigt verktyg i Skatteverkets arbete att fastställa rättvisande underlag för beskattning av företag. Den har också betydelse för beskattningen av fåmansbolagsdelägare och arbetstagare när företaget inte har redovisat korrekt. Många av de felaktigheter som upptäcks genom generella tredjemansrevisioner hade inte kunnat upptäckas med hjälp av de andra kontrollmöjligheter som står till buds. De generella tredjemansrevisionerna framstår också som effektiva eftersom den reviderande myndigheten får ett material som underlag för att inrikta sina fördjupade kontroller på fall där det finns indikationer på felaktigheter, och då slipper besvara övriga deklara-tionsskyldiga. Som anförts i motiven till de

norska reglerna om tredjemansrevision har metoderna för skatteundandragande blivit allt mer komplexa och svårupptäckta, bl.a. som en följd av den snabba tekniska utvecklingen och en ökad aktivitet över nationsgränserna. Det krävs därför att myndigheternas kontrollmetoder utvecklas löpande.¹⁰⁸

En lösning som har förts fram av Bankföreningen för att minska behovet av generella tredjemansrevisioner är att kontrolluppgiftsskyldigheten utökas beträffande transaktioner som allmänt sett betraktas som transaktioner för undandragande av skatt. Detta skulle t.ex. kunna avse transaktioner som avser betalningar till utlandet. Det är också tänkbart att en utökad kontrolluppgiftsskyldighet skulle kunna avse klientmedelskonton. En fördel med kontroll genom kontrolluppgiftsskyldighet är enligt Bankföreningen att den blir förutsebar eftersom alla på förhand vet vad som gäller och vilka uppgifter Skatteverket har. Skatteverket har sedan möjlighet att gå vidare i sin kontroll hos enskilda om en kontrolluppgift indikerar sådana förhållanden som man önskar följa upp.

En utökad kontrolluppgiftsskyldighet skulle möjligen kunna minska behovet av generella tredjemansrevisioner något, förutsatt att man kan finna lämpliga områden för en sådan utökad skyldighet. Sannolikt är det nödvändigt att lämpliga föremål för en utökad kontrolluppgiftsskyldighet arbetas fram av bl.a. Skatteverket efter hörande av de aktörer som kan vara berörda.

Vi bedömer dock att en utökad kontrolluppgiftsskyldighet endast skulle kunna tillgodose en del av de behov som generella tredjemansrevisioner tillgodoser. En utökning av kontrolluppgiftsskyldigheten synes därför endast kunna utgöra ett komplement till den generella tredjemanskontrollen. Det är också tveksamt om ett förslag om utökad kontrolluppgiftsskyldighet skulle rymmas inom våra direktiv.

Sammantaget bedömer vi att de generella tredjemansrevisionerna ger det allmänna kontrollmöjligheter som är av stor betydelse för myndigheternas arbete att fastställa rättvisande underlag för beskattning och tulltaxering. Detta gäller inte minst utredningar som omfattar grov ekonomisk brottslighet där en stor mängd företag har kopplingar till varandra, s.k. härvor. Enligt Skatteverkets uppskattningar avser cirka 80–90 procent av de generella tredjemansrevisionerna utredningar om grov ekonomisk brottslighet (se avsnitt 12.6.2). Kontrollmöjligheterna genom generell tredjemans-

¹⁰⁸ Prop. 141 L (2011–2012) s. 26.

revision kan som vi ser det inte heller tillgodoses på ett lämpligt sätt genom användandet av andra kontrollmetoder. Mot den här bakgrunden anser vi att det även fortsättningsvis bör vara tillåtet att utföra generella tredjemansrevisioner.

Vid tredjemansrevisioner som syftar till att kontrollera en viss person eller rättshandling ska beslutet som huvudregel ange vilken eller vilka personer eller rättshandlingar som avses (41 kap. 4 § andra stycket SFL). Att lagens ordalydelse också omfattar generella tredjemansrevisioner framgår av förarbeten och rättspraxis¹⁰⁹, men detta kan inte anses ha kommit till klart uttryck i lagtexten. I ursprunglig lydelse av bestämmelserna om taxeringsrevision i taxeringslagen (1990:324) angavs uttryckligen att revision fick göras för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som reviderades (3 kap. 8 §). För att det inte ska råda någon osäkerhet i detta avseende bör det därför av lagtexten framgå att generella tredjemansrevisioner är tillåtna.

De skäl som här anförts för att generella tredjemansrevisioner ska tillåtas gäller enligt vår mening även generella tredjemansförelägganden. Vi kan därför inte se några bärkraftiga skäl för att inte tillåta generella tredjemansförelägganden. I stället framstår det som lämpligt att den reviderande myndigheten vid generella kontroller i viss mån har möjlighet att välja mellan revision och föreläggande utifrån vad som passar bäst i det enskilda fallet. Att generella tredjemansförelägganden är tillåtna ska därför framgå av lagtexten.

Det ska också framgå av lagtexten att sådana generella förelägganden till och generella revisioner hos tredjeman som Skatteverket gör för att fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta uppgifter i skatteärenden, ska vara tillåtna.

Förslaget genomförs i 37 kap. 9 a § första stycket och 41 kap. 2 c § första stycket SFL samt 6 kap. 26 a § första stycket och 28 a § tredje stycket tullagen.

¹⁰⁹ Prop. 1996/97:100 s. 472 ff. och HFD 2012 ref. 12.

12.11.5 Förutsättningarna för generell tredjemanskontroll

Bedömning: Behovet av att förändra kraven för under vilka förutsättningar tredjemanskontroll ska få göras avser den generella tredjemanskontrollen. Motsvarande behov finns inte när det gäller tredjemanskontroll som avser viss person eller rättshandling.

Den generella tredjemansrevisionen har från flera håll kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt (se avsnitt 12.5.4), bl.a. eftersom reglerna inte anses tydligt hindra den reviderande myndigheten från att ”planlöst” leta efter information i hopp om att finna tecken på skatteundandragande, med andra ord från att utföra s.k. fishing expeditions. Någon bredare kritik som gäller förutsättningarna för att besluta om tredjemansrevision avseende kontroll av viss person eller viss rättshandling har dock inte kommit fram. Avser kontrollen viss person eller rättshandling kan den sägas alltid vara specificerad i någon mening eftersom den knyts till viss person eller rättshandling. Det är därför i normala fall klart vad revisionen då gäller och omfattar.

Vår bedömning är att oklarheterna avseende förutsättningarna för att besluta om tredjemansrevision gäller den generella tredjemansrevisionen. Motsvarade gäller inte tredjemansrevisioner för kontroll avseende en viss person eller rättshandling.

Det ställs inte något krav på att tredjemansförelägganden ska avse en namngiven person. Föreläggandena kan därför utformas som en förberedande åtgärd för kontroll av annan än den förelagde. Med den utformningen får föreläggandena i praktiken samma innebörd som generella tredjemansrevisioner. Det finns därför behov av att även klargöra kraven för att besluta om generella tredjemansförelägganden.

12.11.6 Beslutsordningen

Bedömning: Beslut om generell tredjemanskontroll ska även i fortsättningen fattas av Skatteverket och Tullverket.

Det allmänna har ett intresse av att kunna besluta om generella tredjemanskontroller. Samtidigt har den kontrollerade och den som kontrollen avser ett intresse av att inte utsättas för olägenhet som kontrollen kan medföra (se avsnitt 12.11.1 och 12.11.2).

En rättssäker tillämpning av reglerna om tredjemanskontroll bygger på att beslutsfattaren gör omdömesgilla bedömningar av vilka resultat det allmänna kan förväntas uppnå genom åtgärden och därför väger resultatens värde för det allmänna mot de effekter som beslutet kan få för den kontrollerade och den som kontrollen avser.

Kraven på väl avvägda proportionalitetsbedömningar får anses vara särskilt höga när besluten gäller generella tredjemanskontroller. Det är där normalt sett mindre tydligt vad det allmänna kan förväntas uppnå med kontrollåtgärden och vilken utformning och omfattning åtgärden lämpligen bör ha. Vidare kan kontrollen avse en stor grupp enskilda, vars intressen måste beaktas.

Med hänsyn till de höga krav som ställs på beslutsfattandet vid generella tredjemanskontroller finns det anledning att överväga om beslut om generella tredjemanskontroller bör fattas i en annan ordning än den som gäller för tredjemanskontroll i övrigt. Utgångspunkten måste emellertid enligt vår uppfattning vara att beslut om utredningsåtgärder som en myndighet anser vara befogade också kan fattas av myndigheten själv.

I dag är det Skatteverket och Tullverket som fattar beslut om generella tredjemanskontroller. Av 2 kap. 5 § SFL och 6 kap. 1 § tullagen framgår att den beslutande myndigheten måste beakta proportionalitetsprincipen i beslutsfattandet. Skatteverket och Tullverket får därför besluta om generell tredjemanskontroll endast om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller något annat motstående intresse. Myndigheten måste beakta intressena hos såväl den kontrollerade som den som kontrollen avser.

En fråga att ta ställning till är om rättssäkerheten kan stärkas ytterligare om någon annan än Skatteverket och Tullverket fattar beslut om generella tredjemanskontroller. En möjlighet är att

beslutsfattandet flyttas från Skatteverket och Tullverket till förvaltningsdomstolarna. Domstolen skulle då göra den proportionalitetsbedömning som krävs enligt 2 kap. 5 § SFL och 6 kap. 1 § tullagen. Tanken med en sådan förändring skulle vara dels möjligheten att höja kvaliteten i besluten, dels att besluten fattas av en instans som upplevs som mer opartisk än den kontrollerande myndigheten.

Ett system där beslut om generell tredjemanskontroll fattas av förvaltningsdomstol skulle rimligen behöva utformas så att den utredande myndigheten – Skatteverket eller Tullverket – ansöker hos domstolen om att domstolen ska besluta om åtgärden. Liknande prövningsordningar tillämpas redan i vissa fall när det gäller ingripande tvångsåtgärder mot enskilda, t.ex. beslut om bevis-säkring och betalningssäkring enligt 45 och 46 kap. SFL.

Gemensamt för de fall där den första prövningen förläggs till förvaltningsrätt får anses vara att beslutet avser åtgärder som inte är beroende av samtycke från den som beslutet avser. Vid beslut om sådana, för den enskilde tvingande åtgärder, har det i vissa fall ansetts vara motiverat att den första prövningen görs av domstol. Inom beskattningsförfarandet anses det emellertid vara en grundläggande princip att beslut ska fattas av Skatteverket i första instans om inte rättssäkerhetssynpunkter eller andra särskilda skäl medför att domstol bör vara första instans.¹¹⁰

Beslut om generell tredjemanskontroll kan innefatta en rad svåra avvägningar mellan det allmännas intressen och intressen hos enskilda. En lösning där besluten fattas av domstol får anses grunda sig på förhoppningen att domstolen, på ett bättre sätt än den kontrollerande myndigheten, ska kunna förutse och beakta de intressen som den som kontrollen avser kan antas ha. Mot ett beslutsfattande i domstol ska vägas de effektivitets- och tidsförluster det skulle medföra.

Ett beslut om generell tredjemanskontroll är vidare ett beslut som den kontrollerade kan motsätta sig. Den kontrollerade kan välja att inte följa föreläggandet eller inte samverka vid revisionen. Vid de tvångsåtgärder som då kan komma i fråga är domstol normalt beslutande myndighet.

Vi anser därför sammantaget att det saknas starka skäl för att frånga principen om att Skatteverket och Tullverket ska fatta beslut om generell tredjemanskontroll i första instans. Rättssäkerheten bör i stället stärkas genom att den beslutande myndigheten ges

¹¹⁰ Prop. 1989/90:74 s. 277 f.

tydligare riktlinjer om hur proportionalitetsprincipen ska beaktas och en god proportionalitetsbedömning ska göras (se avsnitt 12.11.7).

12.11.7 Krav för att besluta om generell kontroll

Förslag: Ett generellt tredjemansföreläggande får användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

En generell tredjemansrevision får användas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen.

Generella tredjemansrevisioner används främst av Skatteverket, och förekommer mer sällan hos Tullverket. Skatteverket och Tullverket är av uppfattningen att generella tredjemansrevisioner med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet inte får ske planlöst; det ska framgå att kontrollen är relevant med hänsyn till ändamålet med kontrollen.

Enligt Skatteverket används generell tredjemansrevision först efter noggranna överväganden. En förutsättning för att beslut ska få fattas om generell tredjemansrevision är att det finns indikationer om en skatteundandragande företeelse och att kontrollen typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av kontrollvärda subjekt. En sådan tillämpning får anses säkerställa att revisionen inte sker planlöst. Något tydligt formulerat krav på att det kontrollerade materialet ska vara relevant för utredningen av en viss företeelse kan dock inte utläsas av lagtexten.

I dag är samtliga revisioner underkastade de krav som ställs enligt proportionalitetsprincipen. Det är dock svårt att bedöma om skälen för ett beslut uppväger intrånget som beslutet innebär när skälet endast anges som t.ex. kontroll av att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Vi anser därför att det behöver komma till tydligt uttryck i lagtexten att beslut om generell tredjemansrevision endast får fattas om kontrollen avser material som är relevant för att uppnå syftet med kontrollen. Det bör föreligga anledning att anta att kontrollen rörande den skatteundandragande företeelsen typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av kontrollvärda subjekt.

Ett sådant krav, som alltså enligt Skatteverket i praktiken redan tillämpas, kan lämpligen formuleras så att generell tredjemans-

revision endast får beslutas om det finns anledning att anta att uppgifter från den som revideras är av betydelse för kontrollen.

Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den reviderade ska anses vara av betydelse för kontrollen. I stället avser kravet beskriva att vid varje generell tredjemansrevision de företeelser ska redovisas som typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av kontrollvärda subjekt. De krav som föreslås för beslut om generell tredjemansrevision bör också gälla beslut om generella tredjemansförelägganden. Kraven bör också tillämpas på sådana generella förelägganden till och generella revisioner hos tredjeman som Skatteverket gör för att fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

Förslaget genomförs i 37 kap. 9 a § andra stycket och 41 kap. 2 c § andra stycket SFL samt 6 kap. 26 a § andra stycket och 28 a § fjärde stycket tullagen.

12.11.8 Sökandet efter och användningen av information

Förslag: Den reviderande myndigheten får inte söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet. Den reviderande myndigheten får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet eller uppgift i en sådan handling om det kommit fram som ett resultat av granskningen.

Avgränsningen av den eller de företeelser som den generella tredjemansrevisionen avser att kontrollera ska ha betydelse för om det finns grund för att inleda en revision. Frågan är vilken betydelse avgränsningen bör ha för den reviderande myndighetens möjligheter att, sedan revisionen inletts, söka efter och använda sig av handlingar som ligger utanför den beskrivna företeelsen eller uppgifter i sådana handlingar.

Vid tillämpningen av nu gällande revisionsregler på skatteområdet får Skatteverket inte söka efter handlingar och uppgifter som inte omfattas av revisionsbeslutet. För detta fordras ett tillägg till revisionsbeslutet som ska innehålla de nya handlingar som

Skatteverket vill hämta in.¹¹¹ Skatteverket får dock använda sig av information som ligger utanför beslutet och som kommit fram som ett resultat av granskningen, s.k. överskottsinformation (se avsnitt 12.5.2). Samma synsätt bör tillämpas avseende det nya kravet för generell tredjemansrevision. Sökandet efter handlingar eller uppgifter vid en generell tredjemansrevision ska bara avse den eller de företeelser som anges i revisionsbeslutet. Om emellertid den reviderande myndigheten som ett resultat av granskningen, spontant, gör iakttagelser som på ett tydligt sätt inte avser den angivna företeelsen, bör detta inte hindra att felaktigheterna t.ex. läggs till grund för beskattning.

Det framgår inte tydligt av revisionsreglerna i skatteförfarandelagen och tullagen att den reviderande myndigheten inte får söka efter handlingar som inte omfattas av beslutet eller uppgifter i sådana handlingar. En sådan viktig avgränsning av den reviderande myndighetens kontrollmöjlighet bör införas i lagstiftningen och gälla samtliga former av revision.

Förslaget genomförs i 41 kap. 7 a § SFL och 6 kap. 32 a § tullagen.

12.11.9 Rätt för den som kontrollen avser att begära att handlingar och uppgifter undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning eller tulltaxering

Förslag: Uppgifter som ett föreläggande inte får avse enligt 47 kap. 1 § SFL och handlingar som inte får granskas enligt 47 kap. 2 § ska på begäran av den som kontrollen avser undantas från att läggas till grund för beskattning.

En uppgift eller en handling som ska undantas från föreläggande eller revision enligt 6 kap. 34 § första stycket 1 och 2 tullagen ska på begäran av den som kontrollen avser undantas från att läggas till grund för ett beslut om tulltaxering.

En begäran om undantag ska ges in till Skatteverket och Tullverket som fattar beslut om undantag. Hos Skatteverket ska en särskilt kvalificerad beslutsfattare ompröva ett beslut om undantag. Skatteverket och Tullverket ska underrätta den som kontrollen avser om vilka uppgifter och handlingar som inhämtats genom tredjemanskontroll och som avses läggas till grund för myndighetens beslut.

¹¹¹ Skatteverkets handledning för skatterevision 2004, avsnitt 3.3.5 och 11.1.

Genom underrättelsen får den som kontrollen avser rätt att begära att handlingar och uppgifter ska undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning och tulltaxering. Underrättelsen ska innehålla upplysning även om detta.

Om en uppgift eller en handling undantas från att läggas till grund för beskattning eller tulltaxering, får Skatteverket och Tullverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen.

Har en uppgift eller handling undantagits efter beslut av förvaltningsdomstol, ska beskattningsbeslutet fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Vid tredjemansrevision är det den reviderade tredjemannen som underrättas om revisionsbeslutet. Beslutet anger bl.a. syftet med revisionen och upplyser om möjligheten att begära att handlingar undantas från kontrollen. Normalt anges också vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Revisionsbeslutet ger alltså den reviderade visst underlag för att bedöma om revisionen är proportionerlig och om det finns skäl att begära att handlingar ska undantas från kontrollen. Om en reviderad bedömer att beslutet t.ex. strider mot proportionalitetsprincipen och därför inte vill samverka, måste myndigheten överväga om den ska tillgripa tvångsåtgärder som beslutas av domstol. Begär den reviderade att handling ska undantas, prövas denna begäran av domstol.

Den som kontrollen avser vid tredjemansrevisionen har dock inte någon möjlighet att självständigt försvara sina intressen vid revisionen. I stället är det den reviderade som utifrån uppgifterna i revisionsbeslutet, utöver sina egna intressen, även ska tillvarata intressena hos dem som kontrollen avser. Att den som kontrollen avser inte kan bestämma vilka invändningar som ska resas mot revisionen innebär att denne har mycket begränsade möjligheter att bevaka sin rätt.

Möjligheten för den som kontrollen avser vid tredjemansrevisionen att, om denne över huvud taget får kännedom om revisionen, framföra argument till den reviderade för vidare befordran till den reviderande myndigheten, kan inte anses vara tillfredsställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. En invändning mot en ordning där endast den reviderade ska tillgodose intressena hos den som kontrollen avser, är att den inte framstår som praktiskt genomförbar. En tredjemansrevision kan gälla hundratals personer. Den

reviderade kan rimligen inte åläggas föra processer för att ta till vara intressena hos samtliga personer i denna grupp. Den reviderade har inte heller någon kunskap om vilka handlingar som kan vara känsliga för den som kontrollen avser och har inte alltid något eget intresse av att handlingar undantas.

En möjlighet som kan övervägas är att den som kontrollen avser ska underrättas om tredjemansrevisionen i samband med att den reviderade underrättas och då ges möjlighet att framställa en egen begäran om att handlingar ska undantas från kontrollen. Mot en sådan lösning talar att den inte kan användas vid generella tredjemansrevisioner eftersom man då inte kan identifiera de personer som kontrollen avser.

Ur den reviderande myndighetens perspektiv finns det i många fall ett intresse av att den som kontrollen avser inte känner till beslutet om tredjemansrevision. Detta intresse väger tungt. Kännedom om beslutet kan i vissa fall innebära att den berörde försvårar utredningen så att den inte ger avsett resultat. En reglering som förutsätter underrättelse i samband med verkställandet av revisionen torde därför inte heller kunna användas vid tredjemansrevisioner där kontrollen avser viss person eller rättshandling, och där det föreligger särskilda skäl för att inte nämna personen eller rätts-handlingen i beslutet.

Även ur praktisk synvinkel kan det riktas starka invändningar mot att den som kontrollen avser får möjlighet att begära att handlingar undantas när revisionen verkställs. Avser tredjemansrevisionen en stor grupp personer som begär att handlingar undantas kan prövningarna av undantagandefrågorna tänkas orsaka betydande fördröjningar i revisionsarbetet. Mot den bakgrunden framstår det inte som lämpligt att den som kontrollen avser tillåts framföra invändningar mot revisionen i samband med att denna verkställs. Stärkandet av rättssäkerheten för den som kontrollen avser bör därför ske på annat sätt.

Även om den som kontrollen avser vid tredjemansrevision har ett intresse av att förhindra den reviderande myndigheten från att samla in och ta del av information torde det, i flertalet fall, vara av än större intresse att den reviderande myndigheten inte använder sig av informationen, t.ex. genom att lägga den till grund för ett beskattningsbeslut. Regleringar med sådan innebörd finns redan i 47 kap. 7 § SFL och 6 kap. 38 § tullagen. Det anges där att den reviderande myndigheten inte får återge eller åberopa innehållet i en uppgift eller handling som har undantagits från kontroll. Bestäm-

melserna tar sikte på fall där granskningen av en handling har påbörjats innan den enskilde begär att den ska undantas.¹¹²

Även om Skatteverket enligt den nuvarande ordningen ska beakta vilka handlingar som inte får granskas enligt 47 kap. 1 och 2 §§ SFL skulle rättssäkerheten vid tredjemansrevisioner stärkas i viss grad om den som kontrollen avser kunde begära att handlingar undantas och inte får användas. Rätten för den enskilde skulle lämpligen kunna inträda när utredningen av beskattningsärendet eller tulltaxeringsärendet har nått så långt att myndigheten bestämt sig för att lägga materialet från tredjemansrevisionen till grund för beslut om beskattning eller tulltaxering. Denna tidpunkt bör inträda när den enskilde för första gången får del av materialet från tredjemansrevisionen genom Skatteverket och Tullverket.

Av en sådan underrättelse bör det också framgå att den enskilde kan begära att handlingar ska undantas. Beslutar Skatteverket eller Tullverket på enskilds begäran att undanta handlingen bör beslutet, liksom enligt 47 kap. 7 § SFL och 6 kap. 38 § tullagen, innebära att myndigheten inte får återge eller åberopa innehållet i handlingen vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet.¹¹³

En ordning som den här beskrivna framstår enligt vår mening som ett lämpligt sätt att stärka rättssäkerheten för den enskilde vid tredjemansrevisioner. Den som kontrollen avser ges därigenom möjligheten att begära att handlingar, som hade kunnat undantas om revisionen skett direkt hos denne, kan undantas även efter tredjemansrevision och inte får användas av den reviderande myndigheten. Att underrättelsen och möjligheten att undanta handlingar inte inträder i samband med verkställandet av revisionen, och då gäller alla som omfattas av tredjemansrevisionen, utan först under utredningens beslutsfas, medför att revisionsarbetet inte fördröjs och att antalet processer om undantagande begränsas.

Rätten att begära undantagande ska således inträda först genom underrättelsen från den reviderande myndigheten, detta även om den enskilde dessförinnan fått kännedom om revisionen.

Beslut om undantag av uppgifter och handlingar från kontroll enligt 47 kap. SFL fattas av förvaltningsrätten. Det kan tyckas ligga nära till hands att samma prövningsordning ska gälla för beslut om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning eller tulltaxering. Den nu föreslagna möjligheten till undantag har dock – på ett helt annat sätt än möjligheten till

¹¹² Prop. 2010/11:165 s. 926.

¹¹³ Prop. 2010/11:165 s. 926.

undantag från kontroll – betydelse för Skatteverkets handläggning av beskattningsbeslutet och Tullverkets handläggning av tulltaxeringsbeslutet. Bland annat är det av stor vikt att Skatteverket och Tullverket omedelbart får kännedom om att en begäran om undantag har gjorts, så att beslut om beskattning och tulltaxering inte fattas därefter. Vi anser det därför vara lämpligast att en begäran om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning eller tulltaxering ges in till och prövas av Skatteverket och Tullverket.

Myndigheternas beslut ska i vanlig ordning kunna omprövas och överklagas till förvaltningsdomstol. Hos Skatteverket ska omprövningen av ett beslut om undantag göras av en sådan särskilt kvalificerad beslutsfattare som avses i 66 kap. 5 § SFL. Begärs undantag först i en domstolsprocess rörande beskattningen eller tulltaxeringen ska frågan om undantag översändas till Skatteverket/Tullverket för prövning. Överklagas beskattningen/tulltaxeringen och frågan om undantag i ett sammanhang och finner förvaltningsdomstolen att grund för undantag föreligger, bör beskattningsbeslutet/tulltaxeringsbeslutet undanröjas och handlingarna skickas till Skatteverket/Tullverket för ny prövning, om sådan är möjlig. Beskattnings- och tulltaxeringsbeslut efter domstols beslut om undantag bör prövas av en tjänsteman som inte redan har handlagt beskattningen/tulltaxeringen. När det gäller skatt ska prövningen göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Sammantaget anser vi att handlingar inhämtade genom tredjemansrevision, vilka enligt skatteförfarandelagen och tullagen inte får granskas, på begäran av den som kontrollen avser ska undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning och tulltaxering. Innan Skatteverket eller Tullverket fattar beslut om beskattning eller tulltaxering som grundar sig på handling som inhämtats genom tredjemansrevision, ska den som beslutet avser underrättas om handlingen som avses läggas till grund för myndighetens beslut. I och med underrättelsen får den som beslutet avser rätt att begära att handlingen ska undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning och tulltaxering. Underrättelsen ska innehålla upplysning även om detta. En begäran om undantag ska ges in till och prövas av Skatteverket och Tullverket.

De ovan beskrivna skyddsintressena hos den som kontrollen vid tredjemansrevision avser får anses gälla även den som kontrollen avser vid tredjemansförelägganden. Vid förelägganden enligt skatteförfarandelagen finns det dock, till skillnad från vad som gäller för

revision, och för förelägganden enligt tullagen, inte någon möjlighet att begära att uppgifter ska undantas från kontrollen. Anser den förelagde att föreläggandet omfattar uppgifter som inte får granskas får han motsätta sig föreläggandet och invänta ett eventuellt vitesföreläggande. Vid överklagande av vitesföreläggandet kan den förelagde, som skäl för att föreläggandet ska ändras, anföra att föreläggandet omfattar uppgifter som inte får granskas.

Möjligheten att överklaga vitesförelägganden omfattar dock inte den som kontrollen vid tredjemansföreläggandet avser. Denne har emellertid på samma sätt som den som kontrollen avser vid tredjemansrevision ett intresse av att kunna framföra egna invändningar avseende material som inhämtats genom föreläggandet. Detta intresse kan inte tillgodoses på något lämpligt sätt genom att den som kontrollen avser ges möjlighet att överklaga ett eventuellt vitesföreläggande. Vi anser därför att den som kontrollen vid tredjemansföreläggande avser ska få möjlighet att begära att uppgifter undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning och tulltaxering. Innan Skatteverket eller Tullverket fattar beslut om beskattning eller tulltaxering som grundar sig på uppgift som inhämtats genom tredjemansföreläggande, ska den som kontrollen avser underrättas om vilka uppgifter som inhämtats genom tredjemansföreläggande. I och med underrättelsen får den som kontrollen avser rätt att begära att uppgifter ska undantas från att läggas till grund för beskattning eller tulltaxering. Underrättelsen ska innehålla upplysning även om detta.

Förslagen ska även tillämpas i fråga om sådana förelägganden till och revisioner hos tredjeman som Skatteverket gör för att fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

Förslaget genomförs genom att ett nytt kapitel införs, 47 a kap. SFL, och i 66 kap. 5 § SFL samt 5 kap. 3 §, 6 kap. 35 a–35 d §§ och 9 kap. 6 §§ tullagen.

12.11.10 Val av kontrollobjekt och metod för kontroll

Bedömning: Det bör inte uttryckligen anges i lagtext att visst kontrollobjekt eller viss kontrollmetod ska väljas i första hand. Valet av metod får i stället, som nu, göras från fall till fall med beaktande av proportionalitetsprincipen.

Vid beslut om tredjemansförelägganden och beslut om tredjemansrevision bör Skatteverket och Tullverket särskilt överväga varför informationen inte i stället inhämtas direkt från den som kontrollen avser. Vid beslut om tredjemansrevision bör särskilt övervägas varför kontrollen inte i stället sker genom föreläggande.

Skatteverket och Tullverket kan använda sig av olika verktyg vid utredningen av en fråga om beskattning eller tulltaxering. Verktygen innefattar både åtgärder som kan riktas direkt mot den som kontrollen avser och sådana som riktas mot tredjeman.

En förfrågan kan ställas till den som kontrollen avser eller till tredjeman. Går den utöver lagstadgad upplysningsskyldighet måste den dock innehålla uppgift om att besvarandet är frivilligt (se avsnitt 12.4.1). Myndigheten kan vidare förelägga den som kontrollen avser att lämna uppgifter eller genom föreläggande begära in kontrolluppgifter från tredjeman. Tredjemansförelägganden kan avse lämnandet av en kontrolluppgift för en viss bestämd rättshandling eller person, eller generell kontroll som en förberedande åtgärd för kontroll av andra. Slutligen kan myndigheten använda sig av revision hos den som kontrollen avser eller hos tredjeman. Liksom tredjemansförelägganden kan tredjemansrevision gälla viss bestämd rättshandling eller person, eller generell kontroll.

I några fall framgår det klart att en viss kontrollmetod inte kan användas. Är avsikten att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av någon annan står det klart att informationen måste inhämtas genom antingen generell tredjemansrevision eller generellt tredjemansföreläggande. Vidare kan det ibland vara klart att den information som myndigheten söker efter, t.ex. avseende en bestämd rättshandling, bara finns hos tredjeman. Av naturliga skäl är det i fall som dessa inte möjligt att vända sig direkt till den som undersökningen gäller och myndighetens valmöjlighet avser då enbart valet mellan föreläggande och revision.

I många situationer kan dock Skatteverket och Tullverket välja mellan olika alternativa metoder vid utredningen av en fråga. Information om en bestämd företeelse kan kanske i ett visst fall inhämtas genom ett föreläggande riktat till den som kontrollen avser, men också genom revision hos en tredjeman om det är troligt att informationen finns där.

Det finns inte någon uttrycklig författningsreglering som anger att de olika kontrollmetoderna ska användas i en bestämd ordning eller vilka kontrollmetoder Skatteverket och Tullverket ska använda sig av när olika metoder är tillåtna. Det finns inte heller någon uttrycklig reglering om att informationen i första hand ska inhämtas genom åtgärder som riktar sig mot den som kontrollen avser.

Av proportionalitetsprincipen, som är uttryckligt reglerad i både skatteförfarandelagen och tullagen, följer att Skatteverket och Tullverket får fatta beslut om kontroll endast om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet medför för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. Hur noggrann avvägningen måste vara beror på vad beslutet gäller. I motiven till skatteförfarandelagen anges som exempel att ett omfattande tredjemansföreläggande som avser uppgifter om hundratal personer bör föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning, medan någon sådan avvägning knappast behöver göras alls innan en tjänsteman förelägger den som inte har fullgjort sin deklarationsskyldighet att göra det.¹¹⁴

Det kan inte anses vara förenligt med proportionalitetsprincipen att myndigheten väljer en viss, för den enskilde ingripande, kontrollmetod i en situation där ändamålen med kontrollen kan tillgodoses på ett tillfredsställande sätt genom tillämpning av en mindre ingripande metod.

Vid valet mellan föreläggande och revision framstår revision typiskt sett som mest ingripande. Det är emellertid inte möjligt att generellt utpeka den ena metoden som mer ingripande än den andra. Exempelvis kan ett tredjemansföreläggande avseende en omfattande generell kontroll i vissa fall tänkas orsaka stor olägenhet för den förelagde i form av merarbete m.m. Ur den enskildes perspektiv kan det i en sådan situation framstå som mer lämpligt att kontrollen sker genom en revision där den reviderande myndigheten söker upp den information som är relevant för kontrollen.

¹¹⁴ Prop. 2010/11:165 s. 301.

Vidare torde proportionalitetsprincipen innebära att beslut om tredjemansrevision och tredjemansföreläggande bara får fattas om det finns skäl som motiverar varför informationen inte hämtas direkt från den som kontrollen avser.

Sammantaget får proportionalitetsprincipen anses ställa krav på att myndigheten väljer det kontrollobjekt och den kontrollmetod som kan tillgodose syftena med kontrollen med minsta möjliga olägenhet för den kontrollerade och den som kontrollen avser. Det bör därför enligt vår mening inte uttryckligen anges i lagtext att visst kontrollobjekt eller viss kontrollmetod ska väljas i första hand. Valet av metod får i stället, som nu, göras från fall till fall med beaktande av proportionalitetsprincipen.

Skatteverket och Tullverket bör vid sina bedömningar enligt proportionalitetsprincipen särskilt överväga varför kontrollobjektet och kontrollmetoden ska väljas framför andra till buds stående objekt och metoder. Kontrollobjektet och kontrollmetoden som valts ska vara den lämpligaste i det föreliggande fallet. I princip kan behovet av sådana överväganden anses omfatta de flesta förelägganden och revisionsbeslut. Det torde dock vara särskilt viktigt vid tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner. Skatteverket och Tullverket bör därför vid beslut om tredjemansföreläggande och tredjemansrevision särskilt överväga varför åtgärden inte i stället riktar sig direkt mot den som kontrollen avser. Vid beslut om tredjemansrevision bör särskilt övervägas varför kontrollen inte sker genom föreläggande. Vidare bör Skatteverket och Tullverket internt inom myndigheterna dokumentera de överväganden som görs vid valet av kontrollobjekt och kontrollmetod i samband med tredjemanskontroller.

12.11.11 Krav på underrättelse till den som tredjemanskontrollen avser

Bedömning: Det finns inte skäl att införa en skyldighet för Skatteverket och Tullverket att efter tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden underrätta dem som kontrollerna avsett om att en kontroll har gjorts.

Enligt gällande regler underrättas den reviderade om revisionsbeslutet senast i samband med att revisionen verkställs (41 kap. 5 § SFL och 6 kap. 29 § fjärde stycket tullagen). Vid tredjemansrevision har dock den som kontrollen avser inte någon författningsreglerad rätt att bli underrättad om att det skett en kontroll. Inte heller den som kontrollen vid ett tredjemansföreläggande avser har någon rätt att bli underrättad om kontrollen.

Om den reviderande eller föreläggande myndigheten använder sig av material avseende viss person som inhämtats med hjälp av tredjemansrevision eller tredjemansföreläggande, t.ex. genom att lägga det till grund för ett beskattningsbeslut, får den som beslutet avser, under utredningen av dennes beskattning eller tulltaxering, kännedom om att materialet inhämtats genom tredjemansrevision eller tredjemansföreläggande.

I många fall är det dock så att materialet från tredjemansrevisionen eller tredjemansföreläggandet inte föranleder någon utredning avseende beskattning eller tulltaxering hos den som kontrollen avsett. Den som kontrollen avser får då aldrig reda på att han eller hon varit föremål för kontroll från det allmännas sida. Frågan kan därför ställas om det finns skäl att införa en reglering som innebär att alla som varit föremål för kontroll genom tredjemansrevision eller tredjemansföreläggande ska underrättas om att sådan kontroll har ägt rum.

Att enskilda som kontrolleras genom tredjemansrevision eller tredjemansförelägganden inte får kännedom om detta skulle kunna skapa osäkerhet om i vilken utsträckning det allmänna använder sig av tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden. Eventuellt kan en sådan osäkerhet innebära en risk för att legitimiteten i systemet med tredjemanskontroll försvagas.

En möjlighet som kan övervägas är att de som varit föremål för kontroll genom revision hos eller föreläggande till annan ska underrättas om detta av den kontrollerande myndigheten. Regler med liknande innebörd finns i annan lagstiftning, t.ex. i 11 § kreditupplysningslagen (1973:1173).

Införandet av en skyldighet att underrätta alla som varit föremål för tredjemanskontroll skulle medföra ett betydande administrativt merarbete för Skatteverket och Tullverket. Vid omfattande tredjemanskontroller skulle myndigheterna tvingas administrera underrättelser till hundratal, kanske tusentals, enskilda. Vidare kan det förväntas bli svårt att ange lämpliga kriterier för att avgränsa den grupp som ska underrättas. En vid avgränsning skulle t.ex. kunna

innebära att alla enskilda, som över huvud taget namnges eller på annat sätt kan identifieras utifrån det inhämtade materialet, ska underrättas.

Frågan är också vad en underrättelse kan antas innebära för den enskilde. Att den enskilde får kännedom om det allmännas kontroll får i grunden anses vara positivt, särskilt med hänsyn till skyddet av den personliga integriteten. Underrättelser om kontroller som inte lett till några åtgärder från det allmännas sida kan emellertid också tänkas leda till onödig oro och osäkerhet hos den som underrättas. Det finns en risk att den enskilde genom underrättelsen känner sig utpekad och misstänkliggjord. Detta skulle kunna bli fallet även i de många situationer där granskningen inte har någon som helst koppling till den enskildes agerande.

Vi anser att de fördelar som en underrättelse kan innebära från integritetsskyddssynpunkt inte uppväger de nackdelar en underrättelseskyldighet skulle föra med sig. Vi bedömer därför sammantaget att det inte finns skäl att införa en skyldighet att underrätta dem som tredjemanskontrollerna avser om att det skett en kontroll.

13 Nivåerna på skattetillägg

13.1 Inledning

13.1.1 Vårt uppdrag

Bestämmelserna om grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg är ganska enkelt utformade. Graden av detaljreglering är högre när det gäller beräkningar, undantag och befrielsemöjligheter. För nivåerna på skattetillägg finns det t.ex. fem olika procentsatser, nämligen 40, 20, 10, 5 och 2 procent (49 kap. 11–18 §§ skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL). Regeringen anger att det finns skäl att utreda om reglerna gällande nivåerna på skattetillägg kan förenklas för att öka överblickbarheten och ytterligare stärka rättssäkerheten. Utredningen har därför fått uppdraget att analysera nivåerna på skattetillägg och bedöma om det är lämpligt att förändra nivåerna. Vi bör eftersträva dels en rimlig balans mellan rättviseaspekter och allmänpreventiva aspekter, dels att sanktionerna ska framstå som skäliga.

I direktiven beskrivs behovet av utredning av nivåerna på skattetillägg bl.a. mot bakgrund av överväganden som gjordes i betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58). Det bedömdes där att den ökade detaljregleringen hade förskjutit tyngdpunkten i skattetilläggsreglerna från grundförutsättningarna för skattetillägg till regler om beräkning och olika typer av undantag. Som en tänkbar förenklingsåtgärd lyftes fram möjligheten att sänka procentsatsen för skattetillägg på inkomstbeskattningsområdet från 40 procent till 20 procent. Utredningen ansåg att regleringen skulle bli lättare om skattetillägg som huvudregel beräknades enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är fråga om. En positiv effekt av en sänkning ansågs också vara att trycket i sanktionssystemet skulle minska. Mycket av den kritik som hade riktats mot skattetilläggen ansågs bero helt eller delvis på att sanktionen uppfattades som för hård. Med en lägre nivå ansågs det finnas bättre

förutsättningar för att få acceptans för systemet. Utredningen lämnade dock inte något förslag om detta eftersom den ansåg att det inte låg inom uppdraget att föreslå så genomgripande förändringar. Regeringen ansåg i den efterföljande propositionen att en halvering av procentsatsen på inkomstbeskattningsområdet skulle utgöra en stor förändring av grunderna i sanktionssystemet som krävde en noggrann analys innan den övervägdes.¹

13.2 Bakgrund

13.2.1 Gällande rätt

Skattetillägg på slutlig skatt är enligt huvudregeln vid oriktig uppgift 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (49 kap. 11 § SFL). Samma procentsatser gäller enligt huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (49 kap. 15 §). Vid omprövning av ett skönsbeskattningsbeslut är nivån 40 procent av den ytterligare skatt som tagits ut genom omprövningsbeslutet (49 kap. 17 §).

Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt 10 procent och skattetillägget på annan skatt 5 procent (49 kap. 12 § SFL).

Skattetillägget uppgår dock till 10, 5 eller 2 procent när den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel (49 kap. 13 § SFL).

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstlaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (49 kap. 14 § SFL).

¹ Prop. 2010/11:165 s. 474 f.

Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts (49 kap. 18 § SFL).

13.2.2 Allmänna utgångspunkter

Systemet för beräkning av skattetillägg är som ovan framgått uppbyggt så att tillägget beräknas utifrån olika procentsatser. Utformningen har i grunden varit densamma sedan skattetilläggsystemet infördes 1972. Nivåerna i systemet kan sammantaget sägas utgå från vad som är påkallat från rättviseaspekter och allmänpreventiva synpunkter med beaktande av vad som är bäst förenligt med att sanktionerna framstår som skäliga.²

Den generella nivån på skattetilläggen är den utgångspunkt till vilken samtliga skattetilläggsnivåer relateras. Nivån har kommit till uttryck i två huvudregler avseende oriktig uppgift; en för inkomstbeskattningen och en för området för indirekt skatt och socialavgifter. Med avvikelse från huvudreglerna har lägre nivåer tillämpats för fall där risken för skatteundandragande och slutligt skattebortfall är liten. Enligt nu gällande regler följer nivåerna vid skönsbeskattning nivåerna enligt huvudreglerna för oriktig uppgift. Grund för att ta ut skattetillägg föreligger också när skatteavdrag inte har gjorts. Beräkningen sker i dessa fall med en lägre procentsats än enligt huvudregeln.

13.2.3 Den generella nivån på skattetillägg

Bestämmandet av den generella nivån för skattetilläggen har redan från början skett utifrån avvägningar mellan å ena sidan samhällets krav på ett riktigt fullgörande av deklarationsskyldigheten och å andra sidan deklarentens intresse av att inte drabbas för hårt när oriktiga uppgifter lämnas av förbiseende. Resonemang har även förts om de statsfinansiella effekterna av olika nivåer. Ur deklarentens perspektiv har det beaktats om denne kan bära ett skattetillägg på en viss nivå, dvs. om nivån är sådan att skattetillägget och själva skatten inte överstiger den undanhållna inkomsten (se avsnitt 13.2.4).

När skattetilläggsystemet kom till bestämdes den generella nivån på skattetilläggen med beaktande av den motsvarande nivån

² Prop. 2002/03:106 s. 161.

på straffet i det straffrättsliga systemet. Innan skattetilläggsystemet tillkom gällde 1943 års strafflag. Enligt den lagen kunde allmän domstol för uppsåtliga fall döma för falskdeklaration till böter eller fängelse eller, vid synnerligen försvårande omständigheter, till straffarbete. Hade det oriktiga uppgiftslämnandet begåtts av grov oaktsamhet betecknades brottet vårdslös deklaration och påföljden var böter eller, vid synnerligen försvårande omständigheter, fängelse. Maximibeloppet för böter var vid falskdeklaration fem gånger det undandragna beloppet och vid vårdslös deklaration två och en halv gånger nämnda belopp. Om domstolen dömde till frihetsberövande påföljd kunde den tilltalade åläggas straffskatt med högst tre gånger det undandragna beloppet.³ Det genomsnittliga bötestraffet var enligt Skattestrafflagsutredningens domsundersökning⁴ under åren 1964 och 1965 166 procent vid falsk deklaration och 77 procent vid vårdslös deklaration. Den generella nivån på skattetilläggen sattes redan från början betydligt lägre än det genomsnittliga straffet för vårdslös deklaration, nämligen till 50 procent av det undandragna beloppet vid skatt enligt taxeringslagen (1990:324) och till 20 procent för övriga fall. Fr.o.m. 1978 års taxering sänktes procentandelen vid skatt enligt taxeringslagen till 40 procent och då infördes också en lägre procentsats, 20 procent, för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial.

Det har ansetts ligga i sakens natur att en sanktion som påförs utan krav i subjektivt hänseende och i princip kan påföras när inte annat än bristande noggrannhet i uppgiftslämnandet föreligger, bör sättas lägre än en påföljd som aktualiseras först vid grov oaktsamhet.⁵

13.2.4 Skillnader i nivåerna på skattetillägg mellan inkomstbeskattningen och området för indirekt skatt och socialavgifter

Anledningen till skillnaderna i uttagsnivåer mellan inkomstbeskattningen och området för indirekt skatt och socialavgifter angavs vid skattetilläggsystemets tillkomst vara att det inom det sistnämnda området ofta är fråga om höga beskattningsvärden som särskilt vid

³ SOU 2001:25 s. 243.

⁴ SOU 1969:42 s. 121 f. och 256 f.

⁵ SOU 1982:54 s. 148 och SOU 2001:25 s. 243.

skönsuppskattningar inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och hans eller hennes skattebetalningsförmåga.⁶ Frågan om skillnaderna mellan sanktionsnivåerna är befogade har därefter tagits upp i flera olika sammanhang.

1975 års skattetilläggsutredning ansåg att de skilda uttagsnivåerna inte var befogade och föreslog i betänkandet SOU 1982:54 en enhetlig nivå på 30 procent. En förutsättning var dock att högre respektive lägre skattetillägg kunde tas ut i vissa fall.⁷ Förslaget genomfördes inte.

1999 års skattetilläggskommitté anförde att de olika procent-satserna för skilda skatteslag inte kunde anses innebära några praktiska komplikationer och att det kunde vara en viss fördel om nivåerna fanns kvar. Kommittén ansåg det i grunden vara felaktigt att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning, men fann sig vara tvungen att anpassa sig till kravet på finansiering av förslag som innebär intäktsminskningar för staten. Mot den bakgrunden föreslog kommittén en enhetlig procentsats om 40 procent för samtliga skatteslag. Kommittén uttalade dock vidare att det även fanns goda sakliga skäl som kunde tala för förslaget. Det framhölls att ett undandraget skattebelopp innebär samma intäktsförlust för det allmänna och samma obehöriga vinst för den enskilde oberoende av det skatteslag till vilket beloppet är att hänföra.

I den efterföljande propositionen uttalade regeringen att de synpunkter som anfördes vid skattetilläggsystemets tillkomst till stöd för en lägre uttagsprocent vid mervärdesskatt fortfarande var bärkraftiga. De grundläggande skillnaderna som gäller i fråga om hur skattetillägget drabbar den enskilde ansågs behöva beaktas. Regeringen anförde vidare att den som påförs skattetillägg för oriktig uppgift på inkomstskatteområdet som regel kan bära ett tillägg beräknat efter 40 procent av den undandragna skatten. Mervärdesskatt tas dock ut på ett bruttobelopp och det kunde därför, enligt regeringen, bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster, som beror på dess vinstmarginal och normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen. Det anfördes vidare att de korta redovisningsperioderna innebär att felen tenderar att upprepas flera gånger innan frågan om skattetillägg slutligen blir avgjord.

⁶ Prop. 2002/03:106 s. 163 och prop. 1971:10 s. 209 och 218.

⁷ SOU 1982:54 s. 240.

Enligt regeringen gjorde sig motsvarande synpunkter gällande när det gäller exempelvis skattetillägg på grund av oriktig uppgift i fråga om sociala avgifter, där skattetillägget kan bli mycket högt i förhållande till företagets betalningsförmåga när det rör sig om flera anställda. Regeringen anförde att det redan enligt gällande regler inträffade att företagen drabbades orimligt hårt och i värsta fall till och med drevs till betalningsinställelse eller konkurs på grund av skattetilläggen. Detta var enligt regeringen inte någon önskad utveckling. Mot bakgrund av de redovisade praktiska konsekvenserna ansåg regeringen att den lägre uttagsnivån på området för indirekt skatt och socialavgifter skulle finnas kvar.

Regeringen uttalade vidare att det inte var orimligt att överväga en höjning av statsfinansiella skäl, men att regeringens förslag inte krävde någon höjning av det skälet. Det ansågs inte heller finnas några skäl för att införa en enhetlig uttagsprocent som är lägre än 40, vilket hade föreslagits av vissa remissinstanser. Sammantaget ansåg regeringen att nivåerna i ett sanktionssystem rimligen måste bedömas utifrån vad som är påkallat av rättviseskäl och allmänpreventiva synpunkter och att vid denna bedömning uttagsprocenten även fortsatt skulle vara 40 respektive 20.⁸

13.2.5 Nivåerna på skattetillägg när den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial

Av 49 kap. 12 § SFL framgår att skattetillägget ska beräknas enligt en lägre procentsats, 10 respektive 5 procent, om det av normalt tillgängligt kontrollmaterial framgår att uppgiften är oriktig. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses detsamma som i regeln om när skattetillägg inte får tas ut i 10 § 1. Till skillnad från sistnämnda regel krävs det för tillämpning av de lägre uttagsnivåerna inte att en oriktig uppgift faktiskt kan rättas med ledning av kontrollmaterialet. Det är tillräckligt att det av materialet framgår att en uppgift är oriktig.

En regel om lägre uttagsprocent i fall där oriktig uppgift rättats eller hade kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial infördes 1977. Syftet var att skapa en mildare sanktion när risken för skatteundandragande generellt sett varit obetydlig. Från början angav bestämmelsen uttryckligen att normalt tillgäng-

⁸ Prop. 2002/03:106 s. 163 f.

ligt kontrollmaterial var taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det näst föregående beskattningsåret eller uppgift som arbetsgivaren eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning ska lämna till ledning för annans taxering och som inkommit till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen avslutats.⁹ Bestämmelsen förändrades sedan genom att termen kontrollmaterial infördes och den kompletterades av en exemplifierande uppräkningslista av vilket material som avsågs.¹⁰ Genom lagändring den 1 januari 1992 slopades även den exemplifierande uppräkningslistan med motiveringen att vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial är föränderligt.¹¹

I samband med införandet av den förenklade självdeklarationen infördes en bestämmelse i taxeringslagen som innebar att skattetillägg inte skulle tas ut i inkomstlagen tjänst och kapital, om rättelse hade gjorts eller hade kunnat göras med ledning av en kontrolluppgift som lämnats utan föreläggande (obligatorisk kontrolluppgift) och som varit tillgänglig för Skatteverket före november månads utgång beskattningsåret. Vid 2003 års skattetilläggsreform utvidgades regelns tillämpningsområde till att gälla generellt. Vid andra typer av kontrollmaterial, dvs. annat än obligatoriska kontrolluppgifter, ansågs det finnas en beaktansvärd risk för skatteundandragande, även när materialet var normalt tillgängligt. Rättelse med ledning av sådant material skulle därför även fortsatt leda till enbart en lägre uttagsprocent.¹²

I samband med tillkomsten av skatteförfarandelagen infördes den nu gällande bestämmelsen i 49 kap. 10 § SFL om att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Regeringen anförde att undantaget från skattetillägg inte borde utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta. I sådana fall skulle, enligt regeringen, även i fortsättningen de lägre procentsatserna för skattetillägg, 10 respektive 5 procent, gälla.¹³

⁹ SOU 1977:6 s. 174 f., prop. 1976/77:92 s. 22 och SFS 1977:118.

¹⁰ Prop. 1977/78:136 s. 151.

¹¹ Prop. 1991/92:43 s. 64.

¹² Prop. 2002/03:106 s. 123.

¹³ Prop. 2010/11:165 s. 481 f.

13.2.6 Nivåerna på skattetillägg när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel

Av 49 kap. 13 § SFL framgår att skattetillägget ska beräknas efter en lägre procentsats, 10, 5 eller 2 procent, om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan komma att hänföras till fel beskattningsperiod eller fel redovisningsperiod. Bestämmelser om lägre skattetillägg vid periodiseringsfel infördes genom lagstiftning 1991¹⁴ och hade dessförinnan diskuterats under lång tid.¹⁵ Särbehandlingen av periodiseringsfel har sin grund i att det ofta i dessa fall inte är fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder.¹⁶ Nivåerna halverades inledningsvis till 20 respektive 10 procent. Efter kritik om att bestämmelserna ändå hade slagit på ett olyckligt sätt halverades nivåerna ännu en gång 1998 till 10 respektive 5 procent.¹⁷ Genom lagstiftning 2003 infördes ytterligare en procentsats, 2 procent.¹⁸ Skälet till ändringen var att 5 procent ansågs utgöra en alltför hög uttagskvot i vissa situationer där redovisningsperioderna är korta. Uttagsprocenten vid periodiseringsfel avseende annan skatt än slutlig skatt är sedan dess 2 procent vid kortare redovisningsperioder – högst tre månader – där den tidsmässiga felredovisningen inte överstiger fyra månader och 5 procent i andra fall.

13.2.7 Underskott

I situationer då en oriktig uppgift lämnats som, om den hade följts, skulle ha medfört underskott i inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas under samma beskattningsår, har någon skatt inte undanhållits det året. Skattetillägg ska då i stället beräknas på en fiktivt undanhållen skatt, motsvarande en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. En bestämmelse om detta finns i 49 kap. 14 § SFL.

De särskilda reglerna om beräkning av skattetillägg vid underskott motiverades vid införandet med att skattetillägget i under-

¹⁴ Prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, rskr. 1991/92:100, SFS 1991:1902 m.fl.

¹⁵ Jfr prop. 1977/78:136 s. 150 och SOU 1982:54 s. 152 ff.

¹⁶ Prop. 1991/92:43 s. 68 och prop. 1997/98:10 s. 66.

¹⁷ Prop. 1997/98:10 s. 67.

¹⁸ SFS 2003:212.

skottsfallen inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit. Det ansågs att detta borde beaktas vid valet av uttagsprocent och att ett underlag på 25 procent av det minskade underskottet var väl avvägt.¹⁹ I samband med 2003 års skattetilläggsreform diskuterades en förändring av beräkningsreglerna vid underskott. De skäl som anfördes vid reglernas tillkomst ansågs dock alltså vara giltiga och någon förändring av reglerna skedde inte.²⁰

13.2.8 Nivåerna på skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Vid tillkomsten av skatteförfarandelagen infördes en bestämmelse i 49 kap. 18 § SFL om att skattetillägg ska tas ut på icke gjort skatteavdrag och beräknas till 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. Regeringen anförde som ett exempel att den risk arbetsgivaren löper att få betala arbetstagarens skatt vid underlåtet avdrag normalt borde vara tillräckligt för att avhålla arbetsgivaren från att bryta mot reglerna. Denna avskräckande effekt antogs dock förutsätta att det föreligger ett reellt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivaren och arbetstagaren. Om t.ex. arbetsgivaren är ett aktiebolag och den anställde har ett avgörande inflytande över bolaget betyder risken att bolaget får betala den anställdes skatt i realiteten ingenting. Av detta skäl ansågs det krävas en sanktion i form av ett skattetillägg. Ett skattetillägg med 20 procent av det belopp som borde ha dragits av sågs som en onödigt hård sanktion. En uttagsnivå på 5 procent av det underlåtna skatteavdraget bedömdes vara lämplig.²¹

¹⁹ Prop. 1991/92:43 s. 78.

²⁰ Prop. 2002/03:106 s. 166.

²¹ Prop. 2010/11:165 s. 486.

13.3 Överväganden

13.3.1 De generella nivåerna på skattetillägg

Bedömning: De generella nivåerna på skattetillägg bör inte förändras.

I det nuvarande systemet finns två generella nivåer på skattetillägg. Skattetillägget vid inkomstbeskattningen uppgår enligt huvudregeln till 40 procent och på området för indirekt skatt och socialavgifter till 20 procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts den som skattetillägget gäller eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits.

De tillämpningsproblem som har orsakats av att de generella nivåerna på skattetillägg skiljer sig åt mellan inkomstbeskattningsområdet och området för indirekt skatt och socialavgifter får antas vara mycket begränsade. Det kan därför inte anses föreligga några tyngre förenklings-skäl för att samma nivå ska gälla på båda områdena. Som 1999 års skattetilläggskommitté konstaterade i betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25), rör det sig emellertid här om en principiell fråga som kan vara föremål för olika meningar. Skillnaderna i skattetilläggsnivåerna mellan inkomstbeskattningsområdet och området för indirekt skatt och socialavgifter har motiverats med att de korta redovisningsperioderna på området för indirekt skatt och socialavgifter innebär att de skattetilläggsgrundande felen tenderar att upprepas flera gånger innan frågan om skattetillägg slutligen blir avgjord.

Till grund för den högre nivån på inkomstbeskattningsområdet ligger också att den som påförs skattetillägg för oriktig uppgift på inkomstbeskattningsområdet som regel kan bära ett tillägg beräknat efter 40 procent av den undandragna skatten medan möjligheterna att bära ett skattetillägg är mer begränsade på området för indirekt skatt och socialavgifter. Skattetillägg vad gäller mervärdesskatt tas ut på ett bruttobelopp och det kan därför bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagens inkomster, som beror på dess vinstmarginal och normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen. Slutligen har det anförts att skattetillägget i fråga om socialavgifter kan bli mycket högt i förhållande till företagets betalningsförmåga när det rör sig om flera anställda. Det finns därför en risk att företagen drabbas orimligt hårt och i värsta

fall till och med drivs till betalningsinställelse eller konkurs på grund av skattetilläggen.

De skillnader mellan inkomstbeskattningsområdet och området för indirekt skatt och socialavgifter som nu redovisats och som legat till grund för de skilda generella skattetilläggsnivåerna får i allt väsentligt anses föreligga allttjämt. Det finns därför fortfarande skäl som motiverar att skattetilläggsnivån på området för indirekt skatt och socialavgifter är lägre än nivån på inkomstbeskattningsområdet.

De generella nivåerna har behandlats i betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58). I betänkandet nämndes, att ett lämpligt sätt att förenkla reglerna vore att sänka den generella nivån på skattetillägg vid inkomstbeskattning till 20 procent. Utredningen lämnade dock inte något förslag om detta. En positiv effekt av en sänkning ansågs vara att trycket i sanktionssystemet skulle minska och att det med en lägre nivå borde finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet.

En sänkning av den generella skattetilläggsnivån på inkomstbeskattningsområdet skulle kräva att även de övriga procentsatserna för skattetillägg på området sänktes för att behålla relationen mellan uttagsnivåerna. En sänkning till exempelvis 20 procent skulle innebära att det allmänna sanktionstrycket i skattetilläggsystemet minskades betydligt. Skattetillägget skulle då med all säkerhet uppfattas som en mindre hård sanktion än vad den för närvarande gör.

En sänkning av den generella nivån på skattetillägg skulle, även med utgångspunkten att nivån på skatteundandragandena blir densamma som i dag, innebära att statens intäkter från skattetilläggen minskar. Sänkningar av skattetilläggsnivåerna kan dock även förväntas minska skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Även om det får anses vara mycket svårt att bilda sig en närmare uppfattning om i vilken grad en sänkning av viss storlek påverkar den allmänpreventiva effekten av skattetillägget, får det anses troligt att den allmänpreventiva effekten skulle komma att påverkas märkbart om nivån på skattetillägg på inkomstbeskattningsområdet sänks i betydande grad, t.ex. genom en halvering. Om en minskad allmänpreventiv effekt leder till att skatteundandragandena ökar, skulle detta minska statens skatteinkomster.

Det är möjligt att effekterna av en nivåsänkning på skattetilläggets preventiva effekt kan komma att skilja sig åt mellan olika grupper av skattebetalare. Blir sådana skillnader tydliga, så att skatteundandraganden ökar i vissa grupper men inte i andra, kan detta

leda till problem ur ett rättviseperspektiv och till att acceptansen för skattetilläggsystemet minskar.

Vi anser att det inte finns anledning att förändra de generella nivåerna på skattetillägg i syfte att förenkla tillämpningen av skattetilläggsreglerna. Den nuvarande skillnaden i uttagsnivå mellan inkomstbeskattning och indirekt beskattning har goda skäl för sig. Betydande sänkningar av nivåerna kan förväntas minska statens inkomster från de skattetillägg som tas ut, men sannolikt även, till följd av en minskad allmänpreventiv effekt, skatteinkomsterna i övrigt som en följd av ett ökat skatteundandragande. Att skattetilläggets preventiva verkan minskar skulle också kunna innebära obalanser i skattetilläggsystemet som kan leda till problem ur ett rättviseperspektiv. Sammantaget gör vi därför bedömningen att det inte finns tillräckliga skäl som talar för att de generella nivåerna på skattetillägg bör förändras.

13.3.2 De skilda nivåerna på skattetillägg för olika situationer

Bedömning: De nivåer på skattetillägg som gäller för periodiseringsfel vid beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift och nivån på skattetillägg som gäller vid beräkningen av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts, bör inte förändras.

Med avvikelse från de generella nivåerna på skattetillägg, 40 procent för inkomstbeskattningsområdet och 20 procent för området för indirekt skatt och socialavgifter, tas skattetillägg ut med 10 procent eller, vad gäller området för indirekt skatt och socialavgifter, 5 procent i fall där den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men där det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig. Skattetillägget uppgår dock till 10, 5 eller 2 procent när den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel. Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Enligt direktiven är syftet med vårt uppdrag att utreda om man kan förenkla reglerna och öka överblickbarheten. Genom vårt förslag om att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter och att skattetillägg över huvud taget inte ska utgå om den oriktiga uppgiften

framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, bortfaller bestämmelsen om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial (se avsnitt 10.6.2).

Flera olika motiv kan sägas ligga till grund för de skilda nivåerna på skattetillägg som gäller för de ovan beskrivna beskattningssituationerna. Att risken för skatteundandragande skiljer sig åt mellan olika skattetilläggsituationer är ett sådant motiv. För några skattetilläggsituationer där risken för skatteundandragande typiskt sett är lägre än vad som normalt är fallet har det ansetts vara lämpligt att en lägre skattetilläggsnivå ska tillämpas. Nivåerna på skattetillägg när den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial är ett tydligt exempel på detta. Även skattetilläggsnivån när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel har kommit till väsentligen av detta skäl. Grundtanken är här att sanktionen ska vara mildare när risken för skatteundandragande generellt sett har varit obetydlig.

Till grund för skilda skattetilläggsnivåer ligger även att skattetillägsreglerna kan drabba vissa beskattningssituationer extra hårt. Exempelvis har den lägsta nivån på skattetillägg för periodiseringsfel sin grund i att en högre nivå anses utgöra en alltför hög uttagskvot i situationer där redovisningsperioderna är korta. Den lägre uttagsnivån på skattetillägg som ska tas ut på icke gjort skatteavdrag förefaller främst vara motiverad av nivån ansågs vara tillräcklig för att avskräcka arbetsgivaren från att bryta mot reglerna. En högre nivå sågs som en onödigt hård sanktion.

Gemensamt för de olika skäl som ligger till grund för skillnader i nivåerna på skattetillägg i olika beskattningssituationer kan sägas vara att de strävar efter att säkerställa att systemet med skattetillägg upplevs som rättvist och väl anpassat till de skilda förhållanden som råder i samhället. De faktiska omständigheter som ligger till grund för de skilda nivåerna är fortfarande aktuella. Det finns därför sakliga skäl för att tillämpa skilda uttagsnivåer i de fall där det i dag finns regler om detta.

De hänsyn till skillnaderna mellan olika beskattningssituationer som i dag beaktas genom bestämmelserna om skilda skattetilläggsnivåer skulle dock kunna beaktas i annan ordning inom ramen för bestämmelsen om hel eller delvis befrielse från skattetillägg. De skilda nivåerna på skattetillägg torde kunna beskrivas som särregleringar av vissa standardiserade fall där delvis befrielse ska

beslutas. Att dessa befrielsesituationer har reglerats särskilt på detta vis kan ha sin grund i att de avser vanligt förekommande situationer som är möjliga att avgränsa och beskriva på ett sådant sätt att de kan ligga till grund för en regel om standardiserad befrielse.

Möjligen kan tillämpningen av skattetilläggsreglerna i någon mening anses bli mer invecklad till följd av bestämmelserna om olika nivåer på skattetillägg. Ur den enskildes perspektiv torde det dock vara lättare att förutse hur högt skattetillägget kommer att vara i en viss situation om beaktandet av de befrielsegrundande situationerna sker genom bestämmelser om skilda uttagsnivåer, än om detta sker genom tillämpning av bestämmelsen om befrielse. Vidare torde användandet av befrielsebestämmelsen leda till fler processer, vilket skulle medföra ökade kostnader.

Mot denna bakgrund finns det enligt vår uppfattning inte någon anledning att av förenklingsskäl avskaffa bestämmelserna om skilda skattetilläggsnivåer för vissa beskattningssituationer. Det kan inte heller anses finnas skäl att ändra de aktuella skattetilläggens storlek vare sig i förhållande till de generella nivåerna eller i förhållande mellan de olika särreglerade skattetilläggsnivåerna. De nivåer på skattetillägg som gäller för periodiseringsfel vid beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift och nivån på skattetillägg som gäller vid beräkningen av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts, bör inte förändras. Genom vårt förslag om att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter och att skattetillägg över huvud taget inte ska utgå om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter, bortfaller bestämmelsen om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Del IV

Ikraftträdande, konsekvenser och
författningskommentarer

14 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

14.1 Två sanktioner i en domstol

Förslag: Lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol ska träda i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

Förändringarna i rättegångsbalken ska också träda i kraft den 1 juli 2014. Bestämmelserna i 48 kap. 2 och 5 b §§ om skattetillägg och tulltillägg i strafföreläggande ska tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

Förändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244) och tullagen (2000:1281) som gäller förslaget om två sanktioner i en domstol ska träda i kraft den 1 juli 2014. För att möjliggöra att en administrativ sanktion ska kunna påföras utan samband med eftertaxering eller efterbeskattning avseende en felaktighet eller passivitet som omfattas av taxeringslagen (1990:324) eller skattebetalningslagen (1997:483) och – om mindre än sex månader återstår av ordinarie frister eller om de har gått ut – inom sex månader från den dag felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott ändras punkt 16 och 18 i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

Lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

Högsta domstolens pleniavgörande den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 innebär att nuvarande sanktionssystem inte kan tillämpas på avsett sätt. Det är mot den bakgrunden angeläget att

det nya förfarandet träder i kraft så snabbt som möjligt. Vi föreslår därför att lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol ska träda i kraft den 1 juli 2014.

Vi har övervägt olika alternativ avseende lagens ikraftträdande.

Ett alternativ är att låta den nya lagen fr.o.m. ikraftträdandet omfatta alla de ärenden som är föremål för utredning om brott oavsett vilket beskattningsår som felaktigheten eller passiviteten är hänförlig till. Omprövning av beslut om skatt får normalt ske inom sex år, men i vissa fall gäller längre frister. De situationer som lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol reglerar kan därför gälla förhållanden som ligger tämligen långt tillbaka i tiden.

Skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012. Den ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. och kombinerades med en omfattande övergångsreglering. Starkt förenklat kan sägas att taxeringslagen tillämpas t.o.m. 2013 års taxering. Skatteförfarandelagen gäller mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012.

Lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol hänvisar på ett flertal ställen till skatteförfarandelagen. En tillämpning av den nya lagen på tid som inte omfattas av skatteförfarandelagen kräver särskilda övergångsbestämmelser till den nya lagen. Regleringen skulle bli förhållandevis omfattande och komplicerad. Även viss anpassning av taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skulle krävas. Eftersom det är fråga om upphävda lagar skulle punkt 14, 16 och 18 av övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen behöva ändras.

Ett alternativ som inte kräver någon omfattande övergångsreglering är att begränsa den nya lagens tillämplighet till beskattningsår, redovisningsperioder och händelser som omfattas av skatteförfarandelagen. Mot bakgrund av den omfattande övergångsreglering som är knuten till skatteförfarandelagen skulle sådan tillämpning emellertid innebära avsevärda komplikationer för såväl enskilda personer som myndigheter.

Ytterligare ett alternativ är att den nya lagen tillämpas på felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014. Detta skulle inte kräva några komplicerade övergångsbestämmelser. Ett entydigt ikraftträdande medför också att reglerna blir

överblickbara för den enskilde. En nackdel med alternativet är att det tillstånd som råder i dag förlängs och att därmed den som är misstänkt för skattebrott helt kan undgå sanktion om ett väckt åtal ogillas.

Vid valet mellan de olika alternativen anser vi att fördelarna med ett ikraftträdande utan komplicerade övergångsbestämmelser överväger nackdelarna. Vi föreslår därför att den nya lagen ska träda i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

Rättegångsbalken

Rättegångsbalken innehåller bestämmelser om skattetillägg och tulltillägg i strafförelägganden (48 kap. 2 och 5 b §§). Dessa bestämmelser får, i likhet med bestämmelserna i lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol, tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

Skatteförfarandelagen och tullagen

I enlighet med vårt förslag om ikraftträdande av lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol anser vi att förslagen om ändringar i skatteförfarandelagen och tullagen ska träda i kraft den 1 juli 2014. Detta innebär bl.a. att Skatteverket och Tullverket från och med denna tidpunkt får besluta om skatte- och tulltillägg avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol efter avslutad utredning om brott hos åklagaren, dvs. i de utredningar om brott som åklagaren inte väcker åtal i eller utfärdar strafföreläggande för. Anmälda felaktigheter eller passiviteter som inte sanktioneras straffrättsligt (se avsnitt 9.6 och 9.13) kan därmed, om förutsättningarna är uppfyllda, sanktioneras administrativt av Skatteverket eller Tullverket efter ikraftträdandet även om felaktigheten eller passiviteten hänför sig till tid före den 1 juli 2014. En förutsättning är dock – om de ordinarie fristerna i skatteförfarandelagen och tullagen har gått ut – att beslut fattas senast inom sex månader från det att åklagaren fattade beslut om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

Skatteverket får i dag inte ta ut skattetillägg efter det att tiden för omprövning har gått ut utom i samband med efterbeskattning. Tullverket får inte påföra tulltillägg om tidsfristen för bokföring i efterhand har löpt ut. Skatterättsligt innebär de nya reglerna en utökad möjlighet för Skatteverket att ta ut skattetillägg dels genom att ett beslut om skattetillägg får meddelas utan samband med efterbeskattningsbeslut och dels genom en förlängd tidsfrist. Tullrättsligt innebär de nya reglerna en förlängd tidsfrist att ta ut tulltillägg.

En förlängning av tidsfristerna inom vilka skatte- och tulltillägg kan påföras strider enligt vår mening inte mot förbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen mot retroaktiv strafflagstiftning. Förlängningen av beslutsfristerna innebär inte att sanktionen i sig påverkas utan påverkar enbart möjligheten att påföra sanktionen (jfr uttalandena i samband med förslaget att avskaffa preskription för vissa allvarliga brott i prop. 2009/10:50).

De utredningar om brott som pågår hos åklagaren vid ikraftträdandet kan avse brott avseende en felaktighet eller passivitet som omfattas av taxeringslagen eller skattebetalningslagen. För att – om åtal inte väcks eller strafföreläggande inte utfärdas – en administrativ sanktion ska kunna påföras även i dessa fall och lika ärenden behandlas lika, föreslår vi att övergångsbestämmelserna i punkt 16 och 18 till skatteförfarandelagen ändras. Ändringarna innebär att ett beslut om skattetillägg får meddelas utan samband med eftertaxering eller efterbeskattning antingen inom de ordinarie tidsfristerna eller senast inom sex månader från åklagarens beslut att avsluta ärendet utan slutlig prövning i sak.

14.2 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Förslag: De nya reglerna om tillgängliga avstämningsuppgifter ska träda i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas på uppgifter som lämnas efter den 30 juni 2014. Äldre bestämmelser i 49 kap. 12 § ska dock tillämpas på uppgifter som har lämnats före den 1 juli 2014.

Vårt förslag att vad som nu benämns normalt tillgängligt kontrollmaterial ska avgränsas på ett tydligare sätt och få beteckningen tillgängliga avstämningsuppgifter innebär förändringar som inte på

ett entydigt sätt kan sägas vara till nackdel eller fördel för den enskilde. Förslaget bör, i likhet med våra övriga förslag, träda i kraft den 1 juli 2014.

Vid deklarationslämnandet bör den enskilde ha haft möjlighet att få kunskap om gällande regler. Förslaget bör därför tillämpas först i fråga om uppgifter som lämnas efter den 30 juni 2014.

14.3 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Förslag: De nya reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde och utredning ska träda i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas första gången i fråga om kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av juni 2014.

Äldre bestämmelser ska gälla för ärenden och mål som har inletts före den 1 juli 2014.

Vårt förslag till nya regler om ersättning för kostnader för ombud, biträde och utredning innebär tämligen stora förändringar av gällande regelsystem. De nya reglerna bör dock kunna träda i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av juni 2014. För att inte olika regler ska gälla i olika instanser och för att reglerna om överklagande ska vara desamma genom alla instanser föreskrivs att den upphävda lagen fortfarande ska gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före 1 juli 2014. Bestämmelsen innebär att om ett ärende har inletts före den 1 juli 2014 gäller äldre bestämmelser genom hela instanskedjan, dvs. även om beslutet i ärendet överklagas först efter den 1 juli 2014. Detsamma gäller mål som inleds före ikraftträdandet och där förvaltningsrättens eller kammarrättens dom överklagas först efter nämnda tidpunkt.

14.4 Tredjemanskontroll

Förslag: De nya reglerna om tredjemanskontroll ska träda i kraft den 1 juli 2014.

Det är angeläget att de föreslagna reglerna om tredjemanskontroll och undantag av handlingar och uppgifter från att läggas till grund för beslut om beskattning eller tulltaxering kan börja tillämpas. De bör därför träda i kraft den 1 juli 2014. Några särskilda övergångsregler krävs inte.

15 Konsekvensanalys

15.1 Inledning

Utredningen har fått i uppdrag att lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kan stärkas ytterligare utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gäller även för vissa förfaranden hos Tullverket. Utredningen ska bl.a.

- analysera systemen med skattetillägg och skattebrott samt tulltillägg och tullrättsliga brott, bl.a. med beaktande av Europakonventionen, samt ge förslag på lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda,
- när det gäller skattetillägg även analysera frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande samt, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar,
- analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i ärenden och mål om skatt m.m. och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten,
- analysera reglerna om tredjemansrevision och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten, och
- analysera nivåerna på skattetillägg och, om det bedöms lämpligt, föreslå ändrade nivåer.

15.2 Två sanktioner i en domstol

15.2.1 Vårt förslag

Vi föreslår ett system med två sanktioner i en domstol vilket innebär att Skatteverket och Tullverket anmäler misstänkta brott med grund i en felaktighet eller passivitet till åklagaren som, om det finns förutsättningar för det, ska väcka åtal för brottet och samtidigt yrka att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut med grund i samma felaktighet eller passivitet. Under tiden åklagaren utreder ett misstänkt brott får Skatteverket och Tullverket inte meddela beslut om skatte- eller tulltillägg. Beslutar åklagaren att väcka åtal avseende det misstänkta brottet hanteras skatte- eller tulltillägg i allmän domstol och Skatteverket eller Tullverket får inte meddela beslut om att ta ut skattetillägg eller tulltillägg avseende den felaktigheten eller passiviteten. Omvänt får åklagaren inte besluta att väcka åtal eller utfärda strafföreläggande avseende en viss felaktighet eller passivitet om Skatteverket eller Tullverket redan har tagit ut skatte- eller tulltillägg beträffande samma felaktighet eller passivitet.

I många av de misstänkta brott som anmäls till åklagaren kommer åtal inte att väckas. För att dessa fall inte ska undgå sanktion helt ska åklagaren underrätta Skatteverket eller Tullverket om en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott. När verken får en sådan underrättelse från åklagaren står det dem fritt att utreda frågan och eventuellt ta ut skatte- eller tulltillägg avseende felaktigheten eller passiviteten.

Förslaget redovisas i 9 kap.

15.2.2 Offentligfinansiella effekter

Avsikten med systemet med två sanktioner i en domstol är bl.a. att sanktionerna ska samordnas bättre. Utgångspunkten är att såväl en straffrättslig som en administrativ sanktion ska påföras.

Det är svårt att förutsäga hur domstolarnas tillämpning av systemet med två sanktioner i en domstol kommer att påverka uttaget av skattetillägg eller tulltillägg. Avsikten är att någon större förändring inte ska ske men samtidigt finns en möjlighet att uttaget av skattetillägg eller tulltillägg minskar något eftersom förutsättningarna för samordning av de två sanktionsformerna blir bättre när prövningen sker samlat vid samma tillfälle.

15.2.3 Effekter för enskilda och företag

Avsikten med förslaget är att stärka rättssäkerheten för den enskilde i skatte- och tullprocessen. I det stora flertalet fall kommer ett beslut om skattetillägg att meddelas relativt tidigt i processen, precis som i dag, och den enskilde kan då känna sig säker på att ytterligare sanktioner avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten inte är att påräkna. I de situationer då en anmälan om brott görs till åklagaren som t.ex. beslutar att inte inleda förundersökning och Skatte- eller Tullverket till följd härav beslutar om skatte- eller tulltillägg, kan processen att få ett slutligt avgörande bli något längre än vad den är i dag. Även för de personer som hamnar i systemet med två sanktioner i en domstol, dvs. då både en straffrättslig och administrativ sanktion prövas av allmän domstol, har systemet fördelar. Sanktionerna kan samordnas bättre och den enskilde skyddas från att behöva bli föremål för mer än en process beträffande en och samma felaktighet eller passivitet.

Det är svårt att uttala något om hur många fall som berörs av vårt förslag. Enligt uppgift från Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten avslutades under 2012 3 277 brottsmisstankar enligt skattebrottslagen med väckt åtal. Ett väckt åtal kan dock innehålla flera brottsmisstankar varför det inte går att säga något om antal fall som berörs. Av statistiken går inte heller att utläsa om brottsmisstankarna avser fysiska eller juridiska personer. Flertalet av brottsmisstankarna torde dock gälla juridiska personer som inte omfattas av vårt förslag. I det stora flertalet av brottsmisstankarna torde dock skattetillägg vara aktuellt.

Företagen förväntas inte beröras nämnvärt av förslaget om två sanktioner i en domstol. Förslaget riktar sig i huvudsak till fysiska personer som kan drabbas av två sanktioner, en administrativ och en straffrättslig. Av Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013, mål nr B 4946-12, kan utläsas att om ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person och en fysisk person har krävts på betalning av skattetillägget som tagits ut av den juridiska personen hindrar beslutet om skattetillägg att åtal grundat på samma felaktighet eller passivitet väcks mot den fysiska personen.

15.2.4 Effekter för myndigheterna

Förslaget om två sanktioner i en domstol innebär att de ärenden som innehåller en felaktighet eller passivitet som kan utgöra grund både för att ta ut skatte- eller tulltillägg och för en straffrättslig sanktion hanteras av åklagaren. Skatteverket eller Tullverket ska bedöma om det finns grund för att anmäla misstänkt brott till åklagaren avseende en viss felaktighet eller passivitet och sedan avvakta åklagarens beslut i frågan innan ytterligare åtgärder vidtas.

Skatteverket och Tullverket anmäler redan i dag misstänkta brott till åklagaren och åklagaren utreder brottsmisstanken. Detta inledande skede i systemet med två sanktioner i en domstol bör således inte innebära några förändringar för de inblandade myndigheterna.

Om åklagaren anser att det finns grund för att väcka åtal avseende felaktigheten eller passiviteten ska åklagaren, enligt vårt förslag, även yrka att skattetillägg eller tulltillägg tas ut i brottmålsprocessen. I de fall då åklagaren yrkar att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut av allmän domstol ska Skatteverket/Tullverket inte vidta några ytterligare åtgärder avseende felaktigheten eller passiviteten. En konsekvens av förslaget är således att de ärenden som innehåller en felaktighet eller passivitet som kan utgöra grund för både skattetillägg/tulltillägg och straffrättslig sanktion flyttas över till allmän domstol från Skatteverket/Tullverket och allmän förvaltningsdomstol. Skatteverkets, Tullverkets och allmän förvaltningsdomstols arbetsbörda kan således förväntas minska något till följd av förslaget. Åklagarens och allmän domstols arbetsbörda bör öka i och med dessa nya arbetsuppgifter.

Med anledning av att arbetsbördan kan antas öka för allmän domstol i samband med att skatte- och tulltilläggs mål flyttas från Skatteverket/Tullverket och allmän förvaltningsdomstol till allmän domstol kan det finnas anledning att föra över medel från Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol till allmän domstol, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten. Minskningen av Tullverkets arbetsbörda kan förväntas bli mycket liten, eftersom antalet tulltillägg som påförs fysiska personer är lågt, enligt Tullverkets uppgifter cirka fem per år.

Hur många mål gällande skattetillägg som kommer att flyttas från allmän förvaltningsdomstol till allmän domstol är svårt att uppskatta (se avsnitt 15.2.3).

Totalt sett kommer systemet med två sanktioner i en domstol inte att innebära något merarbete. I nuvarande system prövas skatte-

eller tulltillägget oftast tillsammans med beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan. Brottmålet, som också har ett nära samband med den underliggande beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan prövas för sig. I det föreslagna systemet kommer skatte- eller tulltillägget att prövas tillsammans med brottmålet i stället och beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan kommer att prövas ensam. Den effektivitetsvinst som görs när brottmål och skatte- eller tulltillägg handläggs tillsammans gjordes tidigare hos Skatteverket och Tullverket och allmän förvaltningsdomstol när skatte- eller tulltillägg prövades tillsammans med beskattnings- eller tulltaxeringsfrågan.

En konsekvens av förslaget om två sanktioner i en domstol är att det s.k. vitesskattetillägget förlorar sin funktion i de situationer då det finns anledning att anmäla ett misstänkt brott till åklagaren. Skatteverket skönsbeskattar den som är deklarations skyldig och tar ut skattetillägg enligt 49 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Kommer en deklARATION in till Skatteverket inom vissa angivna tidsfrister ska skattetillägget undanröjas enligt 49 kap. 7 § SFL. Enligt vårt förslag får Skatteverket inte ta ut skattetillägg då en brottsanmälan görs enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69). I de fall då grund finns för att meddela beslut om skönsbeskattning och anmäla misstänkt brott förlorar Skatteverket därför möjligheten att ta ut ett skattetillägg som påtryckningsmedel för att få in en deklARATION. Risken är då att någon deklARATION inte kommer in i dessa ärenden. Det är svårt att säga i hur många fall detta kan bli aktuellt eftersom det inte finns statistik över hur många brottsanmälningar som grundar sig i beslut om skönsbeskattning. Det är också svårt att säga om vitesskattetillägget fungerar som ett effektivt påtryckningsmedel i de situationer då brottsanmälan görs.

15.2.5 Effekter på personlig integritet

Förslaget om två sanktioner i en domstol innebär att uppgift om brottsanmälan registreras i Skatteverkets it-stöd för brottsanmälningar. Redan i dag registreras brottsanmälningarna i it-stödet men gallras inom ett år från det att ärendet avslutas. Vi anser att uppgiften ska gallras när Skatteverket får underrättelse om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott eller senast tio år efter det att uppgiften registrerades.

Konsekvensen för den enskilde är att en misstanke om brott kan finnas registrerad längre tid hos Skatteverket än vad den är i dag.

Uppgiften är dock sekretessbelagd hos Skatteverket och får bara behandlas i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Vad avser Tullverket sker inte någon ytterligare registrering av misstanke om brott än den som sker i dag. Enligt vårt förslag ska den tjänsteman som avser ta ut tulltillägg söka och få information om felaktigheten eller passiviteten är, eller har varit, föremål för utredning om brott. Vårt förslag påverkar således inte den personliga integriteten inom tullområdet.

15.2.6 Effekter på brottsligheten

Förslaget om två sanktioner i en domstol påverkar inte brottsligheten eller det brottsförebyggande arbetet.

Genom systemet finns det en liten risk att den som gjort sig skyldig till skattebrott kan undkomma det straffrättsliga förfarandet om Skatteverket meddelar ett beslut om att ta ut skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet i ett tidigt skede. Några effekter på brottsligheten torde detta inte ha.

15.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

15.3.1 Vårt förslag

Vi föreslår en tydlig avgränsning av begreppet normalt tillgängligt kontrollmaterial. Genom avgränsningen får begreppet en ny innebörd varför vi även föreslår att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. I förslaget definieras avstämningsuppgifter i lagtext. Förslaget innebär också att om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter så ska skattetillägg inte tas ut. I och med denna förändring finns det inte längre utrymme att ta ut skattetillägg med en lägre procentsats enligt 49 kap. 12 § SFL varför denna bestämmelse tas bort.

Förslaget redovisas i kap. 10.

15.3.2 Offentligfinansiella effekter

Genom att avgränsa begreppet normalt tillgängligt kontrollmaterial tydligt begränsas de situationer då skattetillägg inte ska tas ut med stöd av 49 kap. 10 § SFL. Förslaget innebär emellertid också att det är tillräckligt att den oriktiga uppgiften framgår av de tillgängliga avstämningsuppgifterna för att skattetillägg inte ska tas ut. Genom denna formulering finns det inte längre möjlighet, förutom med stöd av befrielsebestämmelserna i 51 kap. SFL, att ta ut skattetillägg med en lägre procentsats.

Genom avgränsningen av uttrycket avstämningsuppgifter omfattas fler situationer av skattetilläggsreglerna. Förslaget kan därför tänkas medföra att intäkterna från uttagna skattetillägg ökar något. Å andra sidan försvinner möjligheten att ta ut skattetillägg med reducerad procentsats och de situationer som tidigare omfattades av denna bestämmelse kommer nu i stället att gå fria från skattetillägg. Samtidigt kan befrielse medges i flera av dessa fall med stöd av 51 kap. SFL. Enligt uppgift från Skatteverket är dessa situationer inte så många (statistikuppgifter finns inte) och det rör främst överlåtelse av fastighet och s.k. kontrolluppgiftsavstämningar. Förslaget kan därför antas vara kostnadsneutralt.

15.3.3 Effekter för enskilda och företag

Avgränsningen av tillgängliga avstämningsuppgifter innebär inte att företagen får nya skyldigheter att lämna kontrolluppgifter eller andra uppgifter till Skatteverket. Avgränsningen grundar sig i nuvarande uppgiftsskyldighet.

Både för den enskilde och företagen medför vårt förslag en tydlig avgränsning av tillgängliga avstämningsuppgifter som är mer förutsebar än vad det varit tidigare vilket stärker rättssäkerheten för den deklarationsskyldige.

15.3.4 Effekter för myndigheterna

Skatteverkets arbetssätt eller arbetsbörda kommer inte att påverkas av det nya uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter.

15.4 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

15.4.1 Vårt förslag

Vi föreslår att skäligen ersättning för kostnader ska beviljas om den sökande har behov av hjälp för att ta till vara sin rätt gentemot det allmänna. Rätt till ersättning finns om den sökandes inkomster inte överstiger vissa belopp, talan i målet helt eller delvis har bifallits, frågan i målet är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning. Vid bedömning av behovet av hjälp för att ta till vara sin rätt ska särskilt beaktas om prövningen är enkel, beloppet som är föremål för prövning är obetydligt eller den sökande själv har förorsakat processen.

Förslaget redovisas i kap. 11.

15.4.2 Offentligfinansiella effekter

Vårt förslag innebär utökade möjligheter att få ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål. Hur detta kommer att inverka på antalet sökande för att erhålla ersättning och utbetalade belopp är svårt att förutsäga.

Rätten till ersättning begränsas enligt förslaget av att rätt till ersättning inte finns om sökanden inte har behov av hjälp på grund av att prövningen är enkel, beloppet som är föremål för prövning är obetydligt eller den sökande själv har förorsakat processen.

Uppskattning av ökade kostnader för kostnadsersättningar

För att uppskatta effekterna av vårt förslag har vi använt uppgifterna om yrkade ersättningar i vår undersökning (se bilaga 10).

Undersökningen är inte heltäckande avseende uppgifter om hur många timmar ersättning har yrkats för, svårighetsgraden av ärendet, inkomstuppgifter etc. Den ursprungliga undersökningen har kompletterats med inkomst- och nettoomsättningsuppgifter från Skatteverket. I vissa ärenden har det inte gått att få fram uppgift om inkomst eller omsättning, antingen på grund av avsaknad av person- eller organisationsnummer eller för att någon inkomstuppgift för den som ärendet avser inte går att spåra. Uppgift om inkomst eller nettoomsättning saknas för några ärenden i varje instans.

Beräkningarna utgår därför från 114 i stället för 122 mål i förvaltningsrätt och 84 i stället för 94 mål i kammarrätt.

Vad gäller uppgift om yrkade timmar är informationen bristfällig, se bilaga 10, avsnitt 1.7. Uppgift om det antal timmar som den yrkade ersättningen avser finns i 23 av 52 ärenden hos Skatteverket. I förvaltningsrätten finns uppgift om antalet yrkade timmar i 16 av 114 mål. I kammarrätten innehåller åtta av 84 mål uppgift om antalet yrkade timmar. Antalet yrkade timmar i varje ersättningsärende varierar mycket, allt från 0,5 timmar upp till 80 timmar.

Informationen om ersättningsyrkanden i Skatteverket innehåller en viss skevhet. Den underliggande informationen från Skatteverket är inte helt representativ för en normal månad av ersättningsyrkanden eftersom urvalet innehåller fler ärenden från bostadsrättsföreningar än vad som normalt kan anses vara fallet. Avseende urvalets representativitet i förvaltningsrätt och kammarrätt finns ingen information som indikerar något liknande. Informationsurvalets skevhet hos Skatteverket kommer att leda till en överskattning av kostnadsökningen hos Skatteverket avseende förslaget om ersättningar.

Som påpekats ovan och även i avsnitt 11.6.1 innehåller undersökningen inga uppgifter om ärendenas eller målens beskaffenhet. Därför kan man inte sortera bort fall som enligt förslaget skulle anses utgöra en enkel prövning, avse ett obetydligt belopp eller där den sökande själv genom sitt handlande förorsakat ärendet eller målet. I uppskattningen av tillkommande kostnader för ersättningar, blir vi tvingade att bortse från denna selektion, då information om detta saknas. Bristen på information kan leda till en viss överskattning av de uppskattade kostnaderna.

Den insamlade informationen har således brister. Vi använder oss trots detta av den för att beräkna hur mycket ersättningar för kostnader för ombud, biträde eller utredning kan antas öka i anledning av vårt förslag.

I tabell 15.1 redovisas antalet fysiska och juridiska personer som uppfyller förslagets kriterier avseende inkomst och omsättning, dvs. antalet fysiska personer med en förvärvsinkomst som inte överstiger 8 prisbasbelopp samt antalet juridiska personer med en redovisad nettoomsättning som inte överstiger 3 miljoner kr. Tabellen redovisar antalet för Skatteverket, förvaltningsrätten och kammarrätten enskilt.

Vad gäller uppgift om yrkade timmar, används den information som finns tillgänglig. I tabell 15.1 anges det genomsnittliga yrkade

antalet timmar för samtliga som angett information om yrkade timmar per instans. Då det varit ett fåtal som angett information om yrkade timmar kan ytterligheter som ett lågt antal timmar eller ett högt antal timmar få stor inverkan på det genomsnittliga antalet timmar.

Tabell 15.1 Antal personer som uppfyller de föreslagna inkomst- och omsättningskriterierna och genomsnittligt antal yrkade timmar enligt vår undersökning

| Myndighet | Fysisk person | Juridisk person | Yrkade timmar, genomsnitt |
|------------------|---------------|-----------------|---------------------------|
| Skatteverket | 11 | 3 | 12,3 |
| Förvaltningsrätt | 30 | 23 | 28 |
| Kammarrätt | 43 | 12 | 6,2 |

I tabell 15.2 redovisas antalet fysiska och juridiska personer med det ytterligare antagandet att de fysiska och juridiska personer som i undersökningen saknar uppgift om inkomst eller nettoomsättning kvalificerar in i gruppen för beviljade ersättningsyrkanden. Detta antagande görs med utgångspunkt från att det kan antas bli ett ökat antal ersättningsyrkanden med vårt förslag.

I tabell 15.2 har det genomsnittliga antalet yrkade timmar i respektive instans justerats upp. Detta gör vi för att ta höjd i beräkningen eftersom vårt förslag inte medger ersättning för enklare prövningar. Därmed torde ärendena vara mer omfattande och kräva större hjälpinsatser. Vad gäller kammarrätten så har resonemanget varit att antalet yrkade timmar troligen inte kommer att vara lika många som i förvaltningsrätten eftersom en stor del av huvudargumenten avhandlats i den lägre instansen. Därför har antalet yrkade timmar i kammarrätten antagits vara hälften av de som yrkats i förvaltningsrätten.

Tabell 15.2 Antagande om såväl antal personer som kan omfattas av förslaget som antalet yrkade timmar

| Myndighet | Fysisk person | Juridisk person | Yrkade timmar |
|------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Skatteverket | 11 | 18 | 20 |
| Förvaltningsrätt | 32 | 34 | 30 |
| Kammarrätt | 43 | 18 | 15 |

I tabell 15.3 anges ett genomsnitt av det totala antalet yrkade timmar i de tre instanserna (jfr tabell 15.1) avseende fysiska och juridiska personer som kan antas kvalificera in under utredningens ekonomiska kriterier (jfr tabell 15.2) för respektive instans.

Tabell 15.3 Antagande om antal personer som kan omfattas av förslaget och genomsnittligt antal yrkade timmar

| Myndighet | Fysisk person | Juridisk person | Yrkade timmar |
|------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Skatteverket | 11 | 18 | 15 |
| Förvaltningsrätt | 32 | 34 | 15 |
| Kammarrätt | 43 | 18 | 15 |

Beräkningen görs genom att multiplicera antalet personer med antalet yrkade timmar multiplicerat med timkostnadsersättningen multiplicerat med antalet månader per år. Timkostnadsersättningen för 2011 var 1 166 kr per timme exklusive mervärdesskatt. Eftersom timkostnadsersättningen anges exklusive mervärdesskatt tillkommer en uppräknig med mervärdesskatten av den uppskattade kostnaden. Således uppskattas kostnadsökningen för Skatteverket avseende fysiska personer vara $(11 \cdot 12,3 \cdot 1166 \cdot 12 \cdot 1,25) = 2\,366$ Kkr. Den sammanräknade kostnadsökningen för vårt förslag uppskattas till ca 35 miljoner kr under de förutsättningar som anges i tabell 15.1, till ca 61 miljoner kr under de förutsättningar som anges i tabell 15.2 och till ca 41 miljoner kr under de förutsättningar som anges tabell 15.3.

I avsnitt 11.3.1 anges de totala utbetalda ersättningskostnaderna för åren 2008 till 2012. Den genomsnittliga utbetalade kostnadsersättningen ligger på ca 15 miljoner kr per år. Till detta ska, enligt vårt förslag, tillkomma kostnader för de som uppfyller inkomstrespektive nettoomsättningskriterierna. Sammanräknat kan de framtida kostnaderna för utbetalade kostnadsersättningar uppskattas ligga mellan 50 och 75 miljoner kr. På grund av ovanstående skevhet i urvalet och det förhållandet att några av dagens utbetalda kostnadsersättningar troligen uppfyller de framtida inkomstskriterierna är kostnadsberäkningen något överskattad. Det är dock mycket svårt att exakt avgöra hur stor denna överskattning är. Svårigheten grundar sig inte enbart på skevheten i de underliggande uppgifterna utan även på brister i information, t.ex. avseende i hur många ärenden eller mål ersättning utbetalas inklusive mervärdesskatt och

hur många ärenden eller mål som kan antas innebära en enkel prövning.

15.4.3 Finansiering av de ökade kostnaderna för ersättning för kostnad för ombud, biträde eller utredning

Förslag: Förseningsavgiften i skatteförfarandelagen ska höjas till 6 000 kr för aktiebolag eller ekonomisk förening, till 1 200 kr för någon annans inkomstdeklaration, särskilda uppgifter och periodisk sammanställning och till 600 kr för skattedeklaration. För en skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande ska förseningsavgiften höjas till 1 200 kr. Förseningsavgiften i tullagen ska höjas till 500 kr och 1 000 kr.

Vårt förslag om utökade möjligheter till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning medför ökade kostnader för den ersättning som kommer att betalas ut. Om våra förslag medför kostnadsökningar för det allmänna ska vi, enligt direktiven, föreslå hur dessa ska finansieras. Våra förslag i övrigt medför inte att det allmänna får några ökade intäkter. Vi måste därför undersöka möjligheterna att öka intäkterna från något annat håll.

Enligt 48 kap. 6 § SFL ska förseningsavgift tas ut med 5 000 kr från aktiebolag eller ekonomisk förening om inkomstdeklarationen inte lämnas i tid. Förseningsavgiften uppgår till 1 000 kr om någon annans inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodiska sammanställning inte lämnas i tid. Lämnas en skattedeklaration inte i tid uppgår förseningsavgiften till 500 kr. Om skattedeklarationen ska lämnas efter föreläggande uppgår förseningsavgiften till 1 000 kr.

Enligt 8 kap. 9 § tullagen ska, om den som deklarerat en vara för övergång till fri omsättning med tillämpning av förenklat deklara-tionsförfarande eller lokalt klareringsförfarande inte har kommit in med kompletterande tulldeklaration vid den tidpunkt då denna senast skulle ha lämnats, förseningsavgift påföras. Förseningsavgiften uppgår till 400 kr eller, om den som anmodats att lämna deklaration inte fullgjort sin skyldighet inom den bestämda tiden, till 800 kr.

De belopp som gäller i dag för förseningsavgifter enligt skatte-förfarandelagen infördes den 1 juli 2003. De belopp som då gällde tillkom 1987. Beloppen som infördes 2003 jämfördes med de för-seningsavgifter som togs ut med stöd av 8 kap. 6 § årsredovisnings-

lagen (1995:1554).¹ De totala intäkterna för förseningsavgifter uppgick 2011 till ca 332 miljoner kr för Skatteverket. De totala intäkterna för 2012 uppgick till 310,4 miljoner kr. I tabell 15.4 redovisas Skatteverkets intäkter per typ av förseningsärende för 2012. Där återges även Tullverkets intäkter från förseningsavgifter. Ett genomsnitt för 2011 och 2012 ger en intäkt från förseningsavgifter på ca 320 miljoner kr per år.

En möjlighet att finansiera våra förslag är att höja förseningsavgifterna i 48 kap. 6 § SFL och 8 kap. 9 § tullagen. Avgifterna har varit på samma nivå sedan 2003, dvs. i ca tio år, utan att förändras. Det kan därför finnas anledning att höja avgifterna. Ett syfte med förseningsavgiften är i och för sig att täcka de administrativa merkostnader som föranleds av att en deklaration inte lämnas i tid.² Vi anser dock att det kan finnas anledning att höja avgiften för att finansiera ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. SFL. Under de senaste åren har möjligheterna att lämna inkomstdeklaration för fysiska personer utvecklats och förenklats betydligt. Trots det förenklade deklarationsförfarandet förefaller således relativt många deklarationsskyldiga fortfarande lämna deklarationer för sent. Mot denna bakgrund förefaller det finnas anledning att höja förseningsavgiften så att den bättre fyller ett annat av sina syften, dvs. att fungera som ett effektivt påtryckningsmedel för den deklarationsskyldige att lämna deklaration i tid.³

Vi föreslår en generell höjning av förseningsavgifterna med 20 procent. Detta skulle leda till en höjning med 200 kr respektive 1 000 kr för förseningsavgifterna avseende inkomstdeklarationen för fysiska respektive juridiska personer. Gällande skattedeklarationer blir höjningen av förseningsavgiften 100 kr. En sådan generell höjning skulle uppskattningsvis leda till en intäktsförstärkning om ca 64 miljoner kr. Denna intäktsförstärkning torde täcka den beräknade ökade kostnaden för ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.

¹ Prop. 2002/03:106 s. 189 f.

² Prop. 2002/03:106 s. 190.

³ Prop. 2002/03:106 s. 189.

Tabell 15.4 Förseningsavgifter 2012 i miljoner kr

| Typ av deklaration | Skatteverket | Tullverket |
|---------------------------|--------------|------------|
| Inkomstdeklaration | 184 | |
| Skattedeklaration | 108 | |
| Periodisk sammanställning | 17 | |
| Tulldeklaration | | 1,4 |

Källa: Skatteverket och Tullverket

15.4.4 Effekter för enskilda och företag

Vi föreslår att juridiska personer med en redovisad nettoomsättning som inte överstiger 3 miljoner kr ska ha rätt till ersättning. Förslaget är utformat för att knyta an till de särskilda regler som gäller för små och medelstora företag som omfattas av den slojade revisionsplikten i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551). Avsikten är att förslaget ska omfatta de sökande som är i behov av hjälp för att ta till vara sin rätt i en process mot det allmänna. Genom att sätta den ekonomiska gränsen till en redovisad nettoomsättning om 3 miljoner kr hoppas vi fånga upp de företag som har ett verkligt behov av hjälp för att ta till vara sin rätt, dvs. de företag som har tvistiga frågor av viss svårighetsgrad. Sätts den ekonomiska gränsen för lågt finns det en risk att endast företag med enklare tvistiga frågor omfattas av bestämmelserna.

Bestämmelserna avser att förenkla för små och medelstora företag att själva kunna förutse om det finns möjlighet att få ersättning för kostnader för ombud m.m. i en process. Reglerna ger företag som tidigare inte haft möjlighet eller inte har vågat föra en process möjlighet att föra processer och få ersättning för kostnader nedlagda i processen. Sammanfattningsvis kan sägas att små och medelstora företag förväntas få en ökad möjlighet att få ersättning.

Förslagets utformning innebär att de sökandes ekonomiska förutsättningar bedöms schablonmässigt. En schablonmässig bedömning innebär tröskeffekter där små ekonomiska skillnader kan få stora konsekvenser för den sökande vilket också medför att i princip lika situationer inte bedöms och behandlas lika.

15.4.5 Effekter för myndigheterna

Enligt våra direktiv får myndigheternas ärende- och målhantering ökas bara om det bedöms nödvändigt. Förslaget har därför utformats så att det ska vara möjligt för den sökande själv att lättare kunna förutse om ersättning för kostnader kommer att medges i slutet av processen eller inte. Även den tillämpande myndigheten bör därför utan större svårighet kunna bedöma om ersättning ska kunna beviljas.

Om det är så att fler ansöker om ersättning än i dag leder det till en ökad arbetsbörda för de berörda myndigheterna. Det är svårt att uttala något om det kan antas bli flera som ansöker om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. I dag är bifall till ansökan huvudsakligen beroende av utgången i målet eller om frågan i målet är av betydelse för rättstillämpningen. I vårt förslag införs ytterligare en förutsättning för bifall till ansökan, nämligen att det finns ett ekonomiskt behov hos den sökande.

De ökade möjligheterna att få ersättning kan visserligen medföra en viss ökad arbetsbörda för de berörda myndigheterna men inte större än att kostnaderna ryms inom givna ramar.

15.5 Tredjemansrevision och tredjemansföreläggande

15.5.1 Vårt förslag

Vi föreslår förändringar i främst skatteförfarandelagen och tullagen som ska tydliggöra tredjemansrevisionen och tredjemansföreläggandena i lagstiftningen och i några avseenden reglera hur dessa kontrollmetoder får användas.

Förslaget innebär att begreppen tredjemansföreläggande och tredjemansrevision tas in och definieras i lag samt att det där ska framgå att generella tredjemansrevisioner och generella tredjemansförelägganden är tillåtna. Vidare ska generella tredjemansförelägganden och generella tredjemansrevisioner bara få användas om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs eller revideras är av betydelse för kontrollen. Förslaget innebär också att den reviderande myndigheten inte får söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet eller uppgift i en sådan handling.

Förändringarna syftar vidare till att stärka möjligheterna för den som tredjemanskontrollen avser att ta till vara sin rätt vid tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner. I denna del innebär

förslaget att uppgifter och handlingar som i dag kan undantas från kontroll också ska kunna undantas från att läggas till grund för beskattning och tulltaxering. Undantag ska ske på begäran av den som tredjemanskontrollen avser och beslutas av Skatteverket och Tullverket. Skatteverket och Tullverket ska inte få återge eller åberopa innehållet i uppgift eller handling som undantagits.

Förslaget redovisas i kap. 12.

15.5.2 Offentligfinansiella effekter

De nya arbetsuppgifter som läggs på Skatteverket, Tullverket och förvaltningsdomstolarna till följd av de föreslagna förändringarna av reglerna om tredjemanskontroll kan inte förväntas utgöra någon betydelsefull belastning på verksamheten inom dessa myndigheter. Kostnaderna för utförandet av de nya uppgifterna torde därför rymmas inom de ekonomiska ramar som myndigheterna för närvarande har till sitt förfogande.

15.5.3 Effekter för myndigheterna

Förändringarna som föreslås beträffande tredjemansförelägganden och tredjemansrevision innebär att Skatteverket, Tullverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna får vissa nya arbetsuppgifter.

Reglerna om under vilka förutsättningar generella tredjemanskontroller får beslutas kan medföra att Skatteverkets och Tullverkets arbete med att analysera och ange grunderna för kontrollbesluten ökar något. Förändringarna i dessa avseenden får dock antas bli små och torde inte öka myndigheternas arbetsbörda i någon större utsträckning.

En något större förändring kan förväntas genom de nya uppgifter som Skatteverket och Tullverket ges i och med de föreslagna reglerna om undantagande av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning och tulltaxering. För närvarande avgörs det tidigt i kontrollarbetet om uppgifter och handlingar ska undantas från kontroll. Undantag kan begäras av den som föreläggs eller revideras. Denna ordning kommer att gälla även i fortsättningen. De nya undantagandereglerna för med sig att Skatteverket och Tullverket därutöver ska underrätta den som en tredjemanskontroll har avsett om att uppgift eller handling avseende honom

eller henne kan komma att läggas till grund för beslut om beskattning eller tulltaxering. När Skatteverket och Tullverket bestämmer sig för att uppgifter eller handlingar som inhämtats genom tredjemanskontroll ska läggas till grund för ett beskattningsbeslut eller ett tulltaxeringsbeslut avseende den som kontrollen har avsett, måste myndigheterna alltså underrätta den som kontrollen har avsett om detta. Leder underrättelsen till en begäran om undantag, ska Skatteverket och Tullverket meddela beslut i frågan om undantag samt eventuellt ompröva beslutet om detta blir aktuellt.

Hanteringen av underrättelser till den som kontrollen avser och av inkomna begäranden om undantag är arbetsuppgifter som Skatteverket och Tullverket inte har i dag. Möjligheten att begära att uppgifter och handlingar undantas från att läggas till grund för beskattning och tulltaxering kan dock inte förväntas leda till någon masshantering hos Skatteverket och Tullverket. En jämförelse kan göras med antalet mål om undantagande av uppgifter och handlingar från kontroll enligt 47 kap. SFL. Av uppgifter från Domstolsverket framgår att det 2012 kom in 23 mål till förvaltningsdomstolarna gällande måltypskod 0809, vilken avser både bevissäkring enligt 45 kap. SFL och undantag av uppgifter och handlingar från kontroll enligt 47 kap. SFL. Samma år avgjorde domstolarna 22 mål med samma måltypskod. Om den nu föreslagna möjligheten till undantag används i ungefär samma utsträckning som möjligheten till undantag enligt 47 kap. SFL, kan det antas bli fråga om ett mycket begränsat antal nya ärenden hos Skatteverket och Tullverket.

Det torde bli mycket sällsynt att Skatteverket och Tullverket bestämmer sig för att använda uppgifter och handlingar som är av sådan karaktär att de kan bli föremål för undantag. Dock kan den föreslagna regeln om att Skatteverket och Tullverket ska underrätta den som kontrollen har avsett och upplysa om möjligheten att undanta uppgift eller handling, innebära att den som kontrollen har avsett i vissa fall kan komma att begära undantag även i situationer där det är klart att grund för undantag saknas, i synnerhet som det i dessa fall kommer att stå klart för den enskilde att de aktuella uppgifterna rent faktiskt kommer att ligga till grund för en höjd beskattning. Mot den bakgrunden får det antas att antalet ärenden om undantag hos Skatteverket och Tullverket kommer att bli något högre än det nuvarande antalet mål i domstolarna om undantag från kontroll. Även med beaktande av detta kan antalet nya ärenden hos Skatteverket och Tullverket antas bli tämligen begränsat. De nya

arbetsuppgifterna kan, när de väl aktualiseras, inte heller förväntas innebära någon större belastning i myndigheternas verksamhet. Merparten av ärendena kan förväntas vara av mycket enkel beskaffenhet.

De nya reglerna om undantag medför vidare att förvaltningsdomstolarna, genom överklaganden av Skatteverkets och Tullverkets beslut, får en ny typ av mål inom sitt arbetsområde. Förändringarna torde dock inte innebära att domstolarna tillförs något större antal nya mål. De nya målen får vidare i normala fall antas vara av relativt enkel beskaffenhet. Regelförändringarna kan därför inte förväntas innebära någon betydelsefull ökning av domstolarnas arbetsbörda.

En konsekvens av de föreslagna reglerna om undantag kan bli att hanteringen av beskattnings- och tulltaxeringsärenden fördröjs i vissa situationer när en begäran om undantag görs. Skatteverkets och Tullverkets beslut om undantag ska omprövas och överklagas enligt de allmänna reglerna om omprövning och överklagande. Samma tid för omprövning ska gälla för beslutet om undantag och beskattningsbeslutet. Utgångspunkten är att besluten om undantag gäller omedelbart. Avslås en begäran om undantag kan alltså beslut om beskattning och tulltaxering normalt meddelas utan större fördröjning. Görs en begäran om undantag först i en domstolsprocess rörande beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet ska frågan om undantag översändas till Skatteverket för prövning. Detta kan innebära att domstolens handläggning av beskattnings- eller tulltaxeringsmålet fördröjs. Överklagas beskattningen/tulltaxeringen och frågan om undantag i ett sammanhang och finner förvaltningsdomstolen att grund för undantag föreligger, ska beskattnings- eller tulltaxeringsbeslutet undanröjas och handlingarna skickas till Skatteverket och Tullverket för ny prövning, om sådan är möjlig. Också i dessa fall kan alltså möjligheten till undantag medföra att hanteringen av beskattningen eller tulltaxeringen tar längre tid än vad som hade varit fallet om möjligheten till undantag inte hade funnits.

15.6 Nivåerna på skattetillägg

Vad avser nivåerna på skattetillägg lämnar vi, som framgår av kap. 13, inte något förslag varför det inte heller uppstår några konsekvenser.

15.7 Övriga konsekvenser

Vi ska även beskriva vilka andra konsekvenser förslaget kan innebära enligt 15 § och 15 a § kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Vi bedömer att förslagen inte innebär några konsekvenser för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet. Förslaget innebär inte heller några konsekvenser för jämställdheten mellan män och kvinnor eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

16 Författningskommentarer

16.1 Förslaget till lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

1 §

Paragrafen inleder lagen och anger dess innehåll.

Av bestämmelsen framgår att förfarandet vid uttag av skattetillägg och tulltillägg som lagen reglerar sker i allmän domstol. Genom lagen införs en ny särskild förfarandeform.

2 §

Talan om skattetillägg och tulltillägg förs enligt lagen av allmän åklagare. Av paragrafen framgår att talan om tulltillägg också får föras av en sådan särskilt förordnad befattningshavare som avses i 32 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling, smugglingslagen, i samband med att talan om brott förs enligt den paragrafen. En sådan befattningshavare får alltså väcka åtal om exempelvis tullbrott och ska då, om det finns förutsättningar för det, samtidigt yrka att tulltillägg tas ut. Befattningshavaren får också utfärda strafföreläggande avseende brottet och ska då, enligt reglerna i 48 kap. 2 och 5 b §§ rättegångsbalken, utöver påföljden för brottet, förelägga den misstänkte underlaget för tulltillägget.

3 §

Paragrafen reglerar i vilka situationer åklagaren får föra talan om skattetillägg i allmän domstol.

Vilka som är allmänna åklagare framgår av 7 kap. 1 § rättegångsbalken.

Ett grundläggande syfte med lagen är att samma person inte ska riskera att lagföras mer än en gång för en viss felaktighet eller passivitet. Tanken är att de samlade sanktionerna i form av skattetillägg och straffrättsliga påföljder ska grunda sig på en samman-

hållen prövning av den felaktighet eller passivitet som sanktionerna gäller.

I bestämmelsen, och i lagen i övrigt, används uttrycket *felaktighet eller passivitet* för att beskriva omständigheter som kan utgöra grund för skattetillägg och som också kan utgöra objektiva rekvisit i vissa särskilt angivna brott. Uttrycket felaktighet eller passivitet beskriver också vad som utgör processföremålet eller saken vad gäller skattetillägget när det handläggs i brottmålsprocessen. Felaktighet eller passivitet i det sammanhanget tolkas på det sätt som gäller vid sakens avgränsning i skatteförfarandet. Processföremålet i brottmålet, vad gäller frågan om ansvar för brott, kommer även fortsatt att avgränsas av det straffrättsliga gärningsbegreppet. En dom om skattebrott och skattetillägg som grundar sig på en viss felaktighet eller passivitet hindrar alltså normalt att nytt åtal väcks avseende den deklaration som felaktigheten eller passiviteten är hänförlig till. Domen i skattetilläggsdelen hindrar Skatteverket från att fatta beslut om skattetillägg endast avseende den felaktighet eller passivitet som domstolens skattetillägg grundar sig på.

För att systemet med två sanktioner i en domstol ska fungera krävs bestämmelser om hur skattetilläggsärenden gällande felaktighet eller passivitet som omfattas av lagen ska hanteras innan åtal väcks. Bestämmelser om denna hantering finns inte i förevarande lag utan regleras genom ändringar i främst rättegångsbalken, skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, tullagen (2000:1281), smugglingslagen och skattebrottslagen (1971:69).

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.1.3–9.4.

4 §

Paragrafen reglerar i vilka situationer åklagaren får föra talan om tulltillägg i allmän domstol.

Vilka som är allmänna åklagare framgår av 7 kap. 1 § rättegångsbalken. Av 2 § förevarande lag framgår att talan om tulltillägg även får föras av en sådan särskilt förordnad befattningshavare som avses i 32 § smugglingslagen i samband med att talan om brott förs enligt den paragrafen.

För närmare förklaring av vad som avses med uttrycket felaktighet eller passivitet, se kommentaren till 3 §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.1.3–9.4.

5 §

Paragrafen anger att det är tingsrätten som beslutar om skattetillägg eller tulltillägg på talan av åklagare.

Åklagaren för talan om skattetillägg eller tulltillägg enligt lagen. Talan om skattetillägg eller tulltillägg får väckas så snart det föreligger en felaktighet eller passivitet som enligt 3 eller 4 § omfattas av lagen. Väcker åklagaren åtal för exempelvis skattebrott enligt en gärningsbeskrivning som grundar sig på en felaktighet eller passivitet som även kan medföra skattetillägg, får åklagaren, i samband med att han eller hon väcker åtal för brottet, också yrka att skattetillägg ska tas ut. Åklagaren anger i stämningsansökan både ett yrkande om ansvar för brott och ett yrkande om att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut (se kommentaren till 45 kap. 4 § rättegångsbalken). Ansvarsyrkandet och den därtill hörande gärningsbeskrivningen ska vara skilda från yrkandet om skattetillägg eller tulltillägg och de grunder som anges för detta yrkande. Frågan om skattetillägg eller tulltillägg ska kunna stå på egna ben i förhållande till brottmålet.

Frågan om ansvar för brott och frågan om skattetillägg eller tulltillägg ska avgöras i ett sammanhang.

Av 8 § framgår att de materiella reglerna om skattetillägg och tulltillägg i skatteförfarandelagen och tullagen ska tillämpas även när frågorna bedöms i allmän domstol. Den straffrättsliga och den administrativa sanktionen kommer därför att bedömas utifrån skilda utgångspunkter bl.a. när det gäller beviskrav och krav på oakt-samhet eller uppsåt. Dessa skillnader kan leda till att även i de fall då det inte finns grund för att döma till ansvar för brott ska domstolen ändå pröva om skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut. Läggts åtalet ned i brottmålsdelen kan frågan om skattetillägg eller tulltillägg ändå fullföljas.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.15.1 och 9.16.2.

6 §

Av paragrafen framgår att förfarandet vid en talan enligt lagen ska följa förfarandereglerna om brottmål. Detta gäller även om brottmålsprocessen, till följd av att frågan om ansvar för brott inte längre är aktuell, bara blir en process om skattetillägg eller tulltillägg. Allmän domstol får då pröva frågan om skattetillägg eller tulltillägg med tillämpning av straffprocessuella regler. Av 8 § framgår att frågan om skattetillägg eller tulltillägg ska bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen. Tillsam-

mans anger 6 och 8 §§ hur frågan om skattetillägg och tulltillägg ska hanteras inom ramen för ett brottmål i allmän domstol.

Ett skatte- och tulltilläggsärende ska således handläggas rent praktiskt enligt de regler som gäller för brottmål i allmänhet, t.ex. när det gäller laga domstol, kallelse, delgivning, rättegångshinder, bevisföring, vittne, sakkunnig, omröstningsregler och rättens sammansättning, dom och beslut, frister och laga förfall, väckande av allmänt åtal och huvudförhandling. Även vad gäller resning och återställande av försutten tid och taleändring ska reglerna för brottmålsprocessen gälla. Se kommentaren till 7 § beträffande taleändring.

Av 8 § framgår att frågan om skattetillägg eller tulltillägg ska bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen. Åklagaren ska därför yrka att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut på ett visst underlag och med en viss procentsats. Åklagaren ska vidare, i grunderna för sitt yrkande, beakta bl.a. om det finns skäl som talar för befrielse från skattetillägget eller tulltillägget.

Underlaget för åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg kan som regel antas behöva motsvara det som i dag ligger till grund för yrkandet om ansvar för brott. Normalt bör det vid tidpunkten för åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg finnas ett beslut om beskattning eller tulltaxering avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten. Att det inte finns något beslut om beskattning eller tulltaxering utgör i många fall inte något hinder mot att åtal väcks. Om underlaget är tillräckligt för att väcka åtal bör det som regel också kunna läggas till grund för ett yrkande om skattetillägg eller tulltillägg.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.15.1 och 9.16.2.

7 §

En konsekvens av de skilda avgränsningarna av processföremålet som gäller för frågan om ansvar för brott och frågan om skattetillägg eller tulltillägg är att talan i ansvarsdelen kan utökas till att avse nya felaktigheter eller passiviteter, utan att detta utgör en taleändring i straffprocessuell mening (se kommentaren till 3 §). Där emot skulle en sådan utökning innebära en taleändring i den del som rör skattetillägget eller tulltillägget. För att undanröja risken att en ny felaktighet eller passivitet kan prövas i brottmålet men inte läggas till grund för skattetillägg eller tulltillägg ges åklagaren rätt att ändra yrkandet avseende skattetillägg eller tulltillägg till att

omfatta även andra felaktigheter eller passiviteter än de som ursprungligen omfattades av yrkandet att ta ut skattetillägg eller tulltillägg. Av denna anledning föreslås en regel som ska möjliggöra att den allmänna domstolen ska kunna pröva även ett skattetillägg eller tulltillägg grundat på den nya felaktigheten eller passiviteten.

Åklagaren får ändra sitt yrkande om skattetillägg eller tulltillägg under förutsättning att ändringen är en följd av en tillåten justering/ändring av talan i brottmålet enligt 45 kap. 5 § rättegångsbalken.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.15.1.

8 §

Paragrafens *första stycke* anger de materiella regler om skattetillägg i skatteförfarandelagen som ska tillämpas vid uttag av skattetillägg i mål enligt lagen.

Av första stycket framgår att vid bedömningen av en fråga om skattetillägg ska allmän domstol tillämpa 49 kap. SFL som bl.a. reglerar hur skattetillägg ska tas ut vid oriktig uppgift (4 §), vilka uppgifter som ska anses vara oriktiga (5 §), skattetillägg vid skönsbeskattning (6–8 §§), skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §) och beräkning av skattetillägg (11–21 §§).

Av 49 kap. 10 § 4 SFL framgår att skattetillägg inte får tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse. Bestämmelsen riktar sig enbart till Skatteverket och ska därför inte tillämpas i mål om skattetillägg i allmän domstol. Detsamma gäller 49 kap. 10 b § SFL som reglerar när skattetillägg får tas ut av Skatteverket efter avslutad utredning om brott. Allmän domstol ska vid bedömningen av frågan om skattetillägg också tillämpa bestämmelsen om befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL.

Av *andra stycket* framgår att allmän domstol vid bedömning av en fråga om tulltillägg ska tillämpa bestämmelser i 8 kap. tullagen som bl.a. reglerar hur tulltillägg ska tas ut vid oriktig uppgift, vilka uppgifter som ska anses vara oriktiga, beräkning av tulltillägg vid oriktig uppgift (2 §), tulltillägg vid skönstullstaxering och beräkning av sådant tulltillägg (2 a §), tulltillägg på grund av olaglig införsel, olagligt undandragande av varor från tullövervakning eller förfogande i övrigt över en icke-gemenskapsvara, i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten, samt beräkning av sådana tulltillägg (3 §), tulltillägg vid förfogande över en förtullad vara i

strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull, samt beräkning av sådant tulltillägg (4 §) samt gäldenärens ansvar för handlingar och underlåtenheter av hans ombud (5 §).

Bestämmelsen om förbud att påföra tulltillägg om betalningskyldighet för tull inte längre kan åläggas (8 kap. 8 § tullagen) riktar sig enbart till Tullverket. Den behöver därför inte undantas från lagens tillämpning.

I likhet med 49 kap. 10 § 4 och 49 kap. 10 b § SFL vad avser Skatteverket, vänder sig 8 kap. 6 § 3 samt 6 a och 6 b §§ enbart till Tullverket. Paragraferna ska därför inte tillämpas i mål om tulltillägg i allmän domstol.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.15.1.

9 §

Paragrafen anger att allmän domstol i mål om skattetillägg särskilt ska beakta om felaktigheten eller passiviteten även medför ansvar för brott eller förverkande av utbyte av brottslig verksamhet vid bedömningen av befrielse från skattetillägg.

Ett av syftena med lagen är att bedömningen av en viss felaktighet eller passivitet ska göras i ett sammanhang. Domstolen ska på så sätt ges bättre möjligheter att besluta om en påföljd för brott och ett skattetillägg som sammantagna framstår som en väl avvägd sanktionering av den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten. Det är, precis som i dag, upp till domstolen att avgöra vilken, om någon, av sanktionerna som ska sättas ned.

En motsvarande bestämmelse finns i 29 kap. 5 § brottsbalken avseende brottmål där det anges att rätten vid straffmätningen, utöver brottets straffvärde, ska beakta omständigheter som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än brottets straffvärde motiverar.

Paragrafen ersätter 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL som tas bort eftersom de situationer som punkten reglerar inte längre ska kunna uppkomma när skattetillägg och straffrättslig sanktion avseende samma felaktighet eller passivitet ska tas ut i en och samma process.

10 §

Paragrafen anger att allmän domstol i mål om tulltillägg särskilt ska beakta om felaktigheten eller passiviteten även medför ansvar för brott eller förverkande av utbyte av brottslig verksamhet vid be-

dömningen av befrielse från tulltillägg. Se vidare kommentaren till 9 §.

Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § andra stycket 4 tullagen som tas bort eftersom de situationer som punkten reglerar inte längre ska kunna uppkomma när tulltillägg och straffrättslig sanktion avseende samma felaktighet eller passivitet ska tas ut i en och samma process.

11 §

Av paragrafen framgår att de preskriptionstider som gäller för det brott som ligger till grund för åtalet även gäller för det skattetillägg eller tulltillägg som omfattas av åklagarens yrkande. Så länge påföljd för brott enligt skattebrottslagen får ådömas får åklagaren också yrka att skattetillägg tas ut avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

Detsamma gäller avseende brott enligt tullagen eller smugglingslagen. Får åklagaren åtala för brott enligt någon av dessa lagar får åklagaren även yrka på tulltillägg avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.15.2.

12 §

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning för att ta till vara sin rätt i ett mål om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol kan medges efter ansökan hos domstolen. Ersättning för kostnader medges under de förutsättningar som anges i 43 kap. SFL.

Ofta förordnas en offentlig försvarare i brottmålet och den tilltalade kan då välja att låta den offentlige försvararen föra hans eller hennes talan även vad avser skattetillägget eller tulltillägget. Att notera är då att den offentlige försvararen inte får ersättning av statliga medel för nedlagt arbete rörande skattetillägget eller tulltillägget. Det är upp till den tilltalade att ansöka om ersättning i enlighet med 43 kap. SFL för nedlagda kostnader.

Om ersättning inte beviljas av domstolen kan den tilltalade välja att överklaga enbart beslutet om ersättning. I dessa fall krävs prövningstillstånd enligt 49 kap. 12 § rättegångsbalken.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.19.1.

13 §

Vid överklagande av beslut enligt lagen gäller enligt *första stycket* vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken. Därför gäller bl.a. att en dom i tingsrätt rörande skattetillägg eller tulltillägg får överklagas inom tre veckor från den dag då den meddelades.

Av 49 kap. 13 § rättegångsbalken framgår att för att hovrätten ska pröva tingsrättens dom i brottmål krävs prövningstillstånd bl.a. om den tilltalade genom domen som enda påföljd dömts till böter. Ett beslut om skattetillägg eller tulltillägg utgör inte en påföljd i vare sig rättegångsbalkens eller brottsbalkens mening (jfr prop. 1992/93:216 s. 89 och 1 kap. 8 § brottsbalken). Detta innebär att det krävs prövningstillstånd för prövning i hovrätt av tingsrättens dom om den tilltalade inte dömts till annan påföljd än böter. Överklagas en dom angående fängelse och påförande av skattetillägg eller tulltillägg krävs inte prövningstillstånd för prövning av skattetilläggs- eller tulltilläggsfrågan.

Paragrafens *andra stycke* anger att prövningstillstånd inte krävs om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagas.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.15.3.

14 §

Ett skattetillägg beslutat av allmän domstol ska hanteras på samma sätt som ett skattetillägg beslutat av allmän förvaltningsdomstol. I båda fallen tas skattetillägget inte ut av domstolen direkt, utan domstolen fastställer ett underlag för beräkning av skattetillägget. Beräkningen av skattetilläggets storlek görs av Skatteverket.

De bestämmelser som är av betydelse för skattetillägg vid betalning, återbetalning och verkställighet i avdelningarna XIV och XVI ska således tillämpas även då ett skattetillägg är beslutat av allmän domstol. Som exempel på de regler som är tillämpliga kan nämnas att Skatteverket ska registrera ett skattetillägg på skattekontot enligt 61 kap. 1 § SFL. När detta ska ske anges i 61 kap. 2 och 3 §§.

Av 62 kap. SFL framgår när en skatt eller avgift ska betalas. Att en skatt eller avgift betalas till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar framgår av 62 kap. 2 §. Av 62 kap. 8 och 9 §§ framgår när skatten eller avgiften ska betalas. I kapitlet finns också bestämmelser om avräkning och vilken skatt eller avgift som är betald.

Skatteverket kan också meddela anstånd med betalning av skatt eller avgift enligt 63 kap. SFL. Betalas inte ett skattetillägg ska ränta enligt 65 kap. SFL utgå.

Ett beslut av allmän domstol att ta ut skattetillägg gäller omedelbart (68 kap. SFL). Bestämmelser om indrivning finns i 70 kap. SFL och övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap. SFL.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.17.2.

15 §

Ett tulltillägg beslutat av allmän domstol ska hanteras på samma sätt som ett tulltillägg beslutat av allmän förvaltningsdomstol. I båda fallen tas tulltillägget inte ut av domstolen direkt, utan domstolen fastställer ett underlag för beräkning av tulltillägget. Själva beräkningen av tulltillägget görs av Tullverket.

Bestämmelser av betydelse för verkställigheten av ett tulltillägg finns i 5 kap. tullagen (2000:1281). Av särskild betydelse är då bestämmelserna om uppbörd av tull, återbetalning, ränta och indrivning.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.17.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014. Se vidare avsnitt 14.

16.2 Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken

23 kap.

18 a §

Paragrafen är ny och reglerar åklagarens skyldighet att lämna underrättelse när skattetillägg eller tulltillägg kan komma att tas ut.

När den som är skäligen misstänkt för brott avseende en felaktighet eller passivitet enligt skattebrottslagen, smugglingslagen eller tullagen erhåller underrättelse om detta enligt 18 § ska han eller hon också underrättas om att skattetillägg eller tulltillägg kan tas ut avseende samma felaktighet eller passivitet. Avsikten är att den som är skäligen misstänkt för brott ska få en rimlig möjlighet

att bemöta även ett eventuellt yrkande om skattetillägg eller tulltillägg i ett tidigt skede och argumentera för sin sak.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.16.1.

31 kap.

9 §

Paragrafen har tillförts två nya stycken. *Fjärde stycket* reglerar rätten till ersättning för kostnader som uppkommit vid åklagarens utredning av en fråga om skattetillägg eller tulltillägg som avses i lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

Kostnader kan uppkomma hos åklagaren i samband med handläggningen av en fråga om skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut i samband med brottmålsrättegång. Åklagaren kan avsluta en sådan utredning genom att t.ex. lägga ned förundersökningen. Den enskilde kan trots detta beslut ha haft kostnader för att ta till vara sin rätt hos åklagaren. Den enskilde ska i dessa fall kunna ansöka om ersättning för kostnaderna enligt bestämmelserna i 43 kap. SFL hos åklagaren. Genom hänvisningen till förvaltningslagen (1986:223) anges att den lagen är tillämplig vid handläggning av ersättningsärenden. Bestämmelser om hur ett beslut om ersättning överklagas finns i förvaltningslagen. Det framgår där att överklagande sker till allmän förvaltningsdomstol.

Av *femte stycket* framgår att ersättning inte får betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft (jfr 68 kap. 2 § SFL).

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.19.1.

9 b §

Paragrafen är ny och reglerar rätten till ersättning för kostnader i fall när skattetillägg eller tulltillägg tas ut i ett strafföreläggande.

Av 12 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol framgår att ersättning för kostnader avseende ett skattetillägg eller tulltillägg som tas ut i allmän domstol kan medges enligt bestämmelser i skatteförfarandelagen. I systemet med två sanktioner i en domstol kan även åklagare och särskilt förordnad befattningshavare som avses i 32 § smugglingslagen meddela beslut, t.ex. utfärda ett strafföreläggande, som innebär att ett ärende om skattetillägg eller tulltillägg är slutligt avgjort. Ersättning för kostnader som har uppkommit i sådant ärende kan beviljas med stöd av förevarande paragraf om förutsättningarna i 43 kap. SFL är uppfyllda. Genom hänvisningen till förvaltningslagen anges att den lagen är tillämplig vid handläggning av ersättningsärenden. Bestämmelser om hur ett be-

slut om ersättning överklagas finns i förvaltningslagen. Överklagande sker till allmän förvaltningsdomstol.

Ersättning får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft (jfr 68 kap. 2 § SFL).

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.19.1.

45 kap.

4 §

Ett nytt *tredje stycke* har tillförts paragrafen. Tidigare tredje, fjärde och femte styckena blir fjärde, femte och sjätte styckena.

Tredje stycket anger vad en stämningsansökan i ett brottmål ska innehålla. Åklagaren får enligt 3 och 4 §§ lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol yrka att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut. Åklagaren ska i stämningsansökan ange att han eller hon även yrkar att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut och grunderna för detta.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.16.2.

48 kap.

2 §

Sista meningen i *första stycket* är ny och reglerar att skattetillägg eller tulltillägg får tas ut i strafföreläggande under vissa förutsättningar som anges i 5 b §.

5 b §

Paragrafen är ny. Åklagaren kan bedöma att det finns förutsättningar för att ta ut skattetillägg eller tulltillägg med stöd av lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol. I stället för att väcka åtal kan åklagaren i dessa situationer, under vissa givna förutsättningar enligt 48 kap., välja att utfärda ett strafföreläggande. Väljer åklagaren att utfärda ett strafföreläggande ska föreläggandet enligt *första stycket*, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, även innehålla uppgift om skattetillägget eller tulltillägget.

Av *andra stycket* framgår att kravet i första stycket på att åklagaren måste ta in uppgift om skattetillägg eller tulltillägg i strafföreläggandet inte gäller om detta grundar sig på en s.k. erkännandefullmakt som enligt 10 § andra stycket inte får avse skattetillägg eller tulltillägg. Se vidare kommentaren till 10 §.

Av *tredje stycket* framgår att ett skattetillägg eller tulltillägg uttaget i strafföreläggande ska hanteras på samma sätt som ett skattetillägg eller tulltillägg uttaget av allmän förvaltningsdomstol.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.7, 9.8, 9.11 och 9.18.1.

6 §

Paragrafen har tillförts två nya punkter, *punkterna 7 och 8*.

Bestämmelserna anger vad ett strafföreläggande ska innehålla uppgift om. Genom regleringen i 2 § kan skattetillägg och tulltillägg tas ut i ett strafföreläggande. Som en följd av detta anger de nya punkterna 7 och 8 att ett strafföreläggande ska innehålla uppgift om det underlag för skattetillägg eller tulltillägg som föreläggs den misstänkte med uppgift om de omständigheter som tillägget grundar sig på. Underlaget för skattetillägg eller tulltillägg är det samma som det underlag som allmän domstol kan besluta om enligt lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 9.7 och 9.8.

9 §

Paragrafen reglerar hur ett strafföreläggande godkänns. Genom ändringen framgår att ett strafföreläggande med skattetillägg eller tulltillägg godkänns genom att den misstänkte undertecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det skattetillägg eller tulltillägg som upptagits i föreläggandet.

10 §

Paragrafen har ändrats genom att ett nytt *andra stycke* har lagts till och tidigare andra stycket, nu nya tredje stycket, har fått en ny punkt, punkten 4.

Bestämmelsen reglerar användningen av s.k. erkännandefullmakter. En erkännandefullmakt får omfatta skattetillägg eller tulltillägg enbart när det finns utredning som möjliggör en välgrundad bedömning av förutsättningarna för att ta ut skattetillägget eller tulltillägget. Utredningen måste ha nått så långt att skattetilläggets eller tulltilläggets storlek kan bedömas på ett tillfredsställande sätt.

I många fall när en erkännandefullmakt avseende t.ex. smuggling lämnas direkt i samband med ankomsten till riket, ska fullmakten alltså kunna avse enbart brottet. En följd av detta blir att åklagaren utifrån en sådan fullmakt bör få utfärda strafföreläggande avseende enbart brottet, trots att det vid utfärdandet av föreläggandet framgår att tulltillägg kan påföras. En regel som gör detta möjligt finns i 5 b § andra stycket.

Kan skattetillägget eller tulltillägget inte bedömas på ett tillfredsställande sätt när fullmakten lämnas och omfattar fullmakten därför enbart brottet, får åklagaren välja mellan att utfärda strafföreläggande avseende enbart brottet utifrån fullmakten eller att antingen väcka åtal med yrkande om skattetillägg eller tulltillägg eller utfärda ett strafföreläggande med skattetillägg eller tulltillägg som delges den misstänkte själv.

Av *tredje stycket punkt 4* framgår att en erkännandefullmakt, utöver vad som följer av de allmänna reglerna i rättegångsbalken om rättegångsombud, ska innehålla bl.a. uppgift om underlaget för det skattetillägg eller underlaget för det tulltillägg som den misstänkte är villig att godta.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.11.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2014. Vad avser den nya lydelsen av 48 kap. 2 och 5 b §§ tillämpas dessa bestämmelser i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014. Se vidare avsnitt 14.1.

16.3 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Paragrafens *tredje stycke punkten 3* har ändrats.

Ändringen innebär att i ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning i 47 och 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

I tredje stycket 3 i förevarande paragraf anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§ ska tillämpas i ärenden och mål om kupongskatt. Hänvisningen till bestämmelserna i 68 kap. innebär att beslut om kupongskatt som huvudregel gäller omedelbart (1 §), men att beslutsfattaren vid beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll, ges möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt detta ska gälla (3 § 3). Motsvarande ska nu också gälla om

uppgifter och handlingar ska undantas från att läggas till grund för beskattning enligt 47 a kap. SFL. Av den föreslagna ändringen i 68 kap. 3 § SFL följer att möjligheten att avvika från huvudregeln i 68 kap. 1 § även omfattar beslut om att undanta uppgift eller handling från att läggas till grund för beskattning.

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

13 b §

Paragrafen, som är ny, reglerar när åklagaren inte får väcka åtal avseende en viss felaktighet eller passivitet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla förfaranden uppkommer.

Har Skatteverket meddelat ett beslut som innebär att skattetillägg har tagits ut av en fysisk person avseende en viss felaktighet eller passivitet får åklagaren inte väcka åtal, utfärda ett strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende samma felaktighet eller passivitet.

En företrädare för t.ex. ett aktiebolag kan under vissa förutsättningar bli personligt betalningsansvarig för ett skattetillägg som tagits ut från bolaget genom att denne, med stöd av bestämmelserna i 59 kap. SFL, görs ansvarig för bolagets skattetilläggs-skuld. Motsvarande ansvar för ett skattetillägg som påförts en juridisk person kan komma i fråga enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), 11 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Har skattetillägg påförts en juridisk person och har staten genom ett rättsligt förfarande krävt en fysisk person på betalning av skattetillägget hindrar Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden ett åtal enligt skattebrottslagen mot honom eller henne för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget (se Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12).

Motsvarande bestämmelse som hindrar Skatteverket från att meddela beslut om skattetillägg finns i 49 kap. 10 § 4 SFL.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.1.3.

16.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

18 §

Paragrafens *fjärde stycke 2* har ändrats. Ändringen föranleds av att ett nytt kapitel, 47 a kap., införs i skatteförfarandelagen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om domstolens sammansättning i vissa fall och de grundläggande förutsättningarna för delegering av arbetsuppgifter till domstolssekreterare m.fl. Uppräknningen i paragrafens *fjärde stycke 2* av mål i förvaltningsrätt som får avgöras i sak av en lagfaren domare ensam kompletteras för att även omfatta mål om uppgifts eller handlings undantagande från att läggas till grund för beskattning enligt skatteförfarandelagen eller annan skatteförfattning.

16.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

19 §

Ändringen innebär att i fråga om förfarandet för miljöavgiften gäller, utöver vad som särskilt regleras i den förevarande lagen, i tillämpliga delar bestämmelserna i 47 a kap. SFL om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning.

I paragrafen anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. SFL i tillämpliga delar gäller i fråga om förfarandet för miljöavgiften. I förfarandet för miljöavgiften blir det nu även möjligt att tillämpa de nya reglerna i skatteförfarandelagen om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning.

16.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

12 §

Paragrafens *andra stycke punkten 4* har ändrats.

Ändringen innebär att vid revision för kontroll beträffande skatt enligt den förevarande lagen gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning i 47 och 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

I andra stycket 4 i förevarande paragraf anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§ ska tillämpas vid revision. Hänvisningen till bestämmelserna i 68 kap. innebär att bl.a. revisionsbeslut som huvudregel gäller omedelbart (1 §), men att beslutsfattaren vid beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll, ges möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt detta ska gälla (3 § 3). Motsvarande ska nu också gälla om uppgifter och handlingar ska undantas från att läggas till grund för beskattning enligt 47 a kap. SFL. Av den föreslagna ändringen i 68 kap. 3 § följer att möjligheten att avvika från huvudregeln i 68 kap. 1 § även omfattar beslut om att undanta uppgift eller handling från att läggas till grund för beskattning.

16.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

34 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats. Ändringen innebär att i fråga om förfarandet vid beskattningen enligt den förevarande lagen gäller, utöver vad som där särskilt regleras, i tillämpliga delar bestämmelserna i 47 a kap. skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning.

I paragrafen anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. i tillämpliga delar gäller i fråga om förfarandet vid tobaksbeskattning. I förfarandet vid tobaksbeskattning blir det nu även möjligt att tillämpa de nya reglerna i skatteförfarandelagen om

undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning.

16.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

34 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats. Ändringen innebär att i fråga om förfarandet vid beskattningen enligt den förevarande lagen gäller, utöver vad som där särskilt regleras, i tillämpliga delar bestämmelserna i 47 a kap. skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning.

I paragrafen anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. i tillämpliga delar gäller i fråga om förfarandet vid alkoholbeskattning. I förfarandet vid alkoholbeskattning blir det nu även möjligt att tillämpa de nya reglerna i skatteförfarandelagen om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning.

16.10 Förslaget till ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

6 kap.

1 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats. Ändringen innebär att i fråga om förfarandet vid beskattningen enligt den förevarande lagen gäller, utöver vad som där särskilt regleras, i tillämpliga delar bestämmelserna i 47 a kap. skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning.

I paragrafen anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. i tillämpliga delar gäller i fråga om förfarandet vid energibeskattning. I förfarandet vid energibeskattning blir det nu även möjligt att tillämpa de nya reglerna i skatteförfarandelagen om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning.

16.11 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

31 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar när åklagaren inte får väcka åtal avseende en viss felaktighet eller passivitet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla förfaranden uppkommer.

Vad som sägs om åklagare gäller även sådan särskilt förordnad befattningshavare vid Tullverket som avses i 32 § förevarande lag när denne för talan enligt vad som anges i bestämmelsen.

Har Tullverket meddelat ett beslut som innebär att tulltillägg har tagits ut av en fysisk person avseende en viss felaktighet eller passivitet får åklagaren inte väcka åtal, utfärda ett strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende samma felaktighet eller passivitet.

Motsvarande bestämmelse som hindrar Tullverket från att meddela beslut om tulltillägg finns i 8 kap. 6 § 3 tullagen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.1.3.

16.12 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

5 kap.

3 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats. Genom ändringen regleras att tullagstiftningens bestämmelser om omprövning av t.ex. beslut om tull även ska gälla beslut om undantag av uppgift eller handling från att läggas till grund för tulltaxering enligt 6 kap. 35 a §.

6 kap.

26 §

Paragrafen har delats upp i två stycken och har genomgått mindre ändringar. Genom ändring i *första stycket* har termen *tredjemansföreläggande* införts i tullagen. Det framgår nu att det är fråga om ett tredjemansföreläggande när Tullverket förelägger en person att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande en rättshandling med någon annan. Med person avses såväl fysiska som juridiska personer.

I *andra stycket* anges vem som får föreläggas. Innehållet har i sak oförändrat förts över från den nuvarande bestämmelsen.

Paragrafen har ändrats för att termen tredjemansföreläggande ska definieras i lagen. En motsvarande regel för skatt föreslås i 37 kap. 9 § SFL.

26 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att ett tredjemansföreläggande får användas även för att förbereda kontroll av någon annan person än den som föreläggs, s.k. generellt tredjemansföreläggande.

Enligt nu gällande bestämmelser i tullagen framgår det inte att Tullverket får använda sig av generella tredjemansförelägganden. Regleringen avser klargöra att det är tillåtet för Tullverket att använda sig av sådana förelägganden. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.4.

Andra stycket innehåller förutsättningarna för att Tullverket ska få besluta om ett generellt tredjemansföreläggande. Regeln innebär att Tullverket får använda ett generellt tredjemansföreläggande bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

Bestämmelsen i andra stycket avser att avgränsa Tullverkets möjligheter att använda generella tredjemansförelägganden så att sådana förelägganden bara får beslutas om materialet som kontrollen avser är relevant för att uppnå syftet med kontrollen. Det ska kunna antas att en viss tullundandragande företeelse typiskt sett kan härledas genom granskning av den förelagde. Kravet formuleras så att beslut får fattas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den förelagde ska anses vara av betydelse för kontrollen. I stället avser kravet beskriva att det vid varje generellt tredjemansföreläggande bör redovisas en beskrivning av de företeelser som man förväntar sig upptäcka och hur dessa kan härledas genom material hos den förelagde. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.7

En motsvarande bestämmelse för skatt föreslås i 37 kap. 9 a § SFL.

28 §

Paragrafens innehåll har förändrats. Regleringen som avser tredjemansrevision har tagits bort från bestämmelsen. Regler om tredjemansrevision och generell tredjemansrevision finns i stället i 28 a §.

28 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* definieras termen *tredjemansrevision*. Det framgår nu att en tredjemansrevision är en revision för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts hos någon annan än den som revideras.

I *andra stycket* anges vem som får revideras genom tredjemansrevision. Regleringen i denna del har i sak oförändrad förts över från nuvarande 28 §.

Av *tredje stycket* framgår att det är tillåtet för Tullverket att besluta om s.k. generell tredjemansrevision. En generell tredjemansrevision är en tredjemansrevision som används för att förbereda kontroll av någon annan person än den som revideras.

Beskrivningen av vad som utgör en generell tredjemansrevision har tagits in i lagtexten för att det inte ska råda någon osäkerhet om att generella tredjemansrevisioner får användas. Regeln i tredje stycket har behandlats i avsnitt 12.11.4.

Fjärde stycket innehåller förutsättningarna för att Tullverket ska få besluta om generell tredjemansrevision. Regleringen innebär, i likhet med vad som gäller för generella tredjemansförelägganden, att Tullverket får använda generell tredjemansrevision bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som revideras är av betydelse för kontrollen. Bestämmelsen i fjärde stycket avser att avgränsa Tullverkets möjligheter att använda generell tredjemansrevision så att sådan tredjemansrevision bara får beslutas om materialet som kontrollen avser är relevant för att uppnå syftet med kontrollen. Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den reviderade ska anses vara av betydelse för kontrollen. I stället avser kravet beskriva att det vid varje generell tredjemansrevision bör redovisas en beskrivning av de företeelser som man förväntar sig upptäcka och hur dessa kan härledas genom material hos den reviderade. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.7.

Motsvarande regler för skatt föreslås i 41 kap. 2 b och c §§ SFL.

29 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats så att termen tredjemansrevision anges uttryckligen. Det anges nu att uppgift om vem eller vilken handling granskningen avser får uteslutas vid ett beslut om tredjemansrevision.

32 a §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om hur Tullverket får söka efter och använda information vid en revision.

Vid tillämpningen av nu gällande revisionsregler på skatteområdet får Skatteverket inte söka efter handlingar och uppgifter som ligger utanför beslutet. För detta fordras ett tillägg till revisionsbeslutet. Skatteverket får dock använda sig av information som ligger utanför beslutet och som kommit fram som ett resultat av granskningen, s.k. överskottsinformation (se avsnitt 12.5.2.). Genom den nya bestämmelsen i 41 kap. 7 a § SFL framgår uttryckligen av lagtexten att revisorn inte får söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet. Samma klargörande reglering behöver införas även i tullagen. I den nya bestämmelsen anges därför att Tullverkets revisor inte får söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet. Tullverket får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet eller uppgift i en sådan handling om Tullverket ändå får kännedom om handlingen vid revisionen.

Såvitt avser generella tredjemansrevisioner innebär kravet på att sökandet ska avse handlingar och uppgifter som ligger inom beslutet att sökandet bara får avse den eller de företeelser som anges i revisionsbeslutet. Om emellertid den reviderande myndigheten som ett resultat av granskningen, gör iakttagelser som inte avser den angivna företeelsen, bör detta inte hindra att felaktigheterna t.ex. läggs till grund för tulltaxering.

En motsvarande bestämmelse för skatt föreslås i 41 kap. 7 a § SFL.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.8.

35 a §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen i *första stycket* innebär att vissa uppgifter och handlingar, på begäran, ska undantas från att läggas till grund för tulltaxering. Undantag kan begäras av den som kontrollen har avsett vid ett tredjemansföreläggande eller en tredjemansrevision. Syftet med bestämmelsen är att den som tredjemanskontrollen avser ska ges ökade möjligheter att självständigt försvara sina intressen i samband med tredjemansföreläggande och tredjemansrevision.

De uppgifter som en begäran om undantag vid tredjemansföreläggande och tredjemansrevision ska kunna avse motsvarar de som i dag ska undantas från föreläggande och revision enligt 6 kap. 34 §

tullagen. Det rör sig alltså om handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och uppgifter i sådana handlingar och handlingar och uppgifter som har ett betydande skyddsintresse, om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingen eller uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens eller uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen (se vidare kommentaren till 47 a kap. 1 § SFL).

Andra stycket anger att den som kontrollen har avsett vid ett tredjemansföreläggande, ett generellt tredjemansföreläggande, en tredjemansrevision eller en generell tredjemansrevision kan begära undantag hos Tullverket. Det är Tullverket som beslutar om undantag. Ett sådant beslut ska omprövas och överklagas enligt reglerna om omprövning i tullagstiftningen av bl.a. beslut om tull (5 kap. 3 § tullagen) och reglerna i 9 kap. 3–5 §§ (9 kap. 6 § tullagen).

Samma tid för omprövning ska gälla för beslutet om undantag och tulltaxeringsbeslutet. Begärs undantag först i en domstolsprocess rörande tulltaxeringen ska frågan om undantag översändas till Tullverket för prövning.

Överklagas tulltaxeringen och frågan om undantag i ett sammanhang och finner förvaltningsdomstolen att grund för undantag föreligger, ska tulltaxeringsbeslutet undanröjas och handlingarna skickas till Tullverket för ny prövning, om sådan är möjlig. För skatt finns det en särskild bestämmelse i 47 a kap. 6 § SFL som innebär att en eventuell ny prövning av beskattningen ska göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat beskattningen. Vid den prövningen ska den undantagna uppgiften eller handlingen inte finnas kvar i beskattningsärendet och därmed inte längre ligga till grund för beskattningsbeslutet. Tullagen innehåller inte några bestämmelser som motsvarar skatteförfarandelagens bestämmelser om särskilt kvalificerad beslutsfattare. Dock bör även vid tulltaxeringsbeslut den ordningen gälla att tulltaxeringen, efter domstols beslut om undantag, ska prövas av en tjänsteman som inte redan har handlagt tulltaxeringen. Någon särskild bestämmelse i lag om detta behövs inte. Har beslutet i tulltaxeringsfrågan fått laga kraft är möjligheten till undantag förfallen.

Motsvarande bestämmelser för skatt föreslås i 47 a kap. 1, 2 och 6 §§ SFL.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.9.

35 b §

Paragrafen är ny. Paragrafens *första stycke* innehåller bestämmelser om att Tullverket ska underrätta den som kontrollen har avsett (se 35 a §), om att en uppgift eller handling avseende honom eller henne kan komma att läggas till grund för ett beslut om tulltaxering.

Enligt *andra stycket* ska underrättelsen också innehålla uppgift om möjligheten att begära undantag enligt 35 a §.

Av *tredje stycket* framgår att rätten att begära undantag är knuten till underrättelsen. Rätten inträder först i och med att Tullverket har lämnat en underrättelse till den som kontrollen har avsett. Undantag kan alltså inte begäras dessförinnan om den som kontrollen har avsett redan då fått kännedom om föreläggandet eller revisionen.

Avsikten med bestämmelserna är att rätten att begära undantag ska inträda när utredningen av tulltaxeringsärendet har nått så långt att Tullverket har bestämt sig för att man avser att lägga materialet från tredjemansrevisionen eller tredjemansföreläggandet till grund för beslut om tulltaxering. Denna tidpunkt kan sägas inträda när den som kontrollen har avsett, i tulltaxeringsärendet för första gången får del av materialet från tredjemansrevisionen eller tredjemansföreläggandet genom Tullverket. Det är alltså vid den tidpunkten som underrättelsen ska lämnas.

Paragrafen innebär vidare att Tullverket, sedan verket inhämtat en uppgift eller handling som en begäran om undantag kan avse, inte får lägga uppgiften eller handlingen till grund för tulltaxering utan att den som kontrollen har avsett har fått tillfälle att ta del av innehållet och begära att uppgiften eller handlingen undantas från att läggas till grund för tulltaxering. Efter att underrättelse lämnats måste Tullverket ge den som kontrollen har avsett rimlig tid för att framställa en begäran om undantag, innan beslut om tulltaxering fattas.

Bestämmelserna i 35 a–35 d §§ ger utrymme för Tullverket att, på samma sätt som i dag, använda sig av uppgifter och handlingar som inhämtats genom tredjemanskontroll för att t.ex. utreda förutsättningarna för inleda ett tulltaxeringsärende avseende den person som handlingen eller uppgiften avser eller förbereda kontroll av andra. Bestämmelserna hindrar dock Tullverket från att fatta ett tulltaxeringsbeslut avseende den som uppgiften eller handlingen gäller utan att denne har underrättats om den inhämtade informationen och fått tillfälle att begära undantag. Regleringen omfattar

också generella tredjemansförelägganden och generella tredjemansrevisioner.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.9.

35 c §

Paragrafen är ny. Av bestämmelsen framgår att beslut om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för tulltaxering gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet. Regleringen motsvarar den som gäller för beslut om undantag av uppgifter och handlingar från kontroll.

35 d §

Paragrafen är ny och reglerar hur en undantagen uppgift eller handling får hanteras. Av bestämmelsen framgår att om en uppgift eller en handling har undantagits, får Tullverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen. Avsikten är att ett undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för tulltaxering ska innebära samma sak som ett undantag av en uppgift eller en handling från kontroll enligt 6 kap. 38 § tullagen och 47 kap. 7 § SFL (se vidare kommentaren till motsvarande bestämmelse för skatt i 47 a kap. 5 § SFL).

8 kap.

6 §

I en ny *punkt 3*, regleras när Tullverket inte får meddela beslut om tulltillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla förfaranden uppkommer.

Har åklagaren eller sådan befattningshavare som avses i 2 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol väckt åtal, utfärdat strafföreläggande som också har godkänts eller beslutat om åtalsunderlåtelse avseende en fysisk person och viss felaktighet eller passivitet får Tullverket inte besluta om tulltillägg avseende samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person.

Motsvarande bestämmelse för åtal finns i 31 a § smugglinglagen och i 10 kap. 3 § tullagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.1.3.

6 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar de situationer då Tullverket, efter det att utredning om brott avseende en viss felaktighet eller passivitet har avslutats, får meddela beslut om tulltillägg.

Paragrafen preciserar de situationer då Tullverket inte får ta ut tulltillägg antingen på grund av att en anmälan om misstänkt brott enligt 78 a § tullförordningen ska upprättas eller för att utredning om brott redan pågår efter anmälan från annan än Tullverket, se avsnitt 9.6. I båda dessa situationer är Tullverket förhindrat från att fatta beslut om tulltillägg fram till dess att åklagaren har avslutat utredningen utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak. Detta kan vara fallet t.ex. om det beslutas att en förundersökning ska läggas ned eller om en utredning om brott förändras så att den inte längre omfattar en viss felaktighet eller passivitet.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.6.

6 b §

I paragrafen anges inom vilka tidsfrister ett beslut om tulltillägg får meddelas efter att en utredning om brott avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak.

Tulltillägg får enligt bestämmelserna i tullagen tas ut genom bokföring i efterhand inom tre år från det att tullskulden uppkom. Återstår mindre tid än sex månader av tidsfristen för bokföring i efterhand har Tullverket sex månader på sig att meddela ett beslut om tulltillägg från den dag då utredningen om brott avslutas utan att åklagaren har prövat felaktigheten eller passiviteten slutligt i sak. Detta kan vara fallet t.ex. om det beslutas att en förundersökning ska läggas ned eller om en utredning om brott förändras så att den inte längre omfattar en viss felaktighet eller passivitet. I de fall då en utredning om brott har avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak ska Tullverket få en underrättelse från åklagaren enligt 4 eller 5 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.13.

9 §

I paragrafen anges att förseningsavgiften ska uppgå till 500 kr om den som deklarerat en vara för övergång till fri omsättning med tillämpning av förenklat deklarationsförfarande eller lokalt klareringsförfarande inte har kommit in med kompletterande tulldeklaration vid den tidpunkt då denna senast skulle ha lämnats. Förseningsavgiften ska dock uppgå till 1 000 kronor om den som anmodats att lämna deklaration inte har fullgjort sin skyldighet inom den bestämda tiden.

Bakgrunden till förslaget framgår av konsekvensanalysen (se avsnitt 15.4.3).

10 §

Paragrafen ändras så att *andra stycket 4* tas bort. Lagen om skatte-tillägg och tulltillägg i allmän domstol innebär att tulltillägg och straff för brott enligt smugglingslagen eller 10 kap. denna lag kommer att behandlas och bedömas samlat i en och samma process. Det kommer inte att finnas någon risk för att tulltillägg tas ut efter det att straff för brott avseende samma felaktighet eller passivitet har dömts ut. Detsamma gäller situationen med förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Andra stycket 4 förlorar därmed sin betydelse.

Att en samordning ska ske mellan straff för brott och administrativ sanktion framgår av 10 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol och 29 kap. 5 § brottsbalken. Det är upp till domstolen att avgöra vad som är en väl avvägd sanktion för den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten.

9 kap.

6 §

Genom ändringen i paragrafens *första stycke* framgår att bestämmelserna i 3–5 §§, vilka avser överklagande och obligatorisk omprövning, även ska gälla överklagande av beslut om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för tulltaxering enligt 6 kap. 35 a §.

10 kap.

3 §

Paragrafen har tillförts ett andra stycke. *Andra stycket* reglerar när åklagaren inte får väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende en viss felaktighet eller passivitet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla förfaranden uppkommer.

Vad som sägs om åklagare gäller även sådan särskilt förordnad befattningshavare vid Tullverket som avses i 32 § förevarande lag när denne för talan enligt vad som anges i den bestämmelsen.

Har Tullverket meddelat ett beslut som innebär att tulltillägg har tagits ut av en fysisk person avseende en viss felaktighet eller passivitet får åklagaren inte väcka åtal, utfärda ett strafföreläggande

eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende samma felaktighet eller passivitet.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.1.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2014. Se vidare avsnitt 14.1 och 14.4.

16.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet

23 §

Av paragrafen framgår när Tullverkets brottsbekämpande verksamhet i vissa fall ska lämna ut en upplysning. Enligt *andra stycket*, som är nytt, ska den brottsbekämpande verksamheten på fråga från den som avser att påföra en fysisk person tulltillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet lämna upplysning om samma fysiska person och samma felaktighet eller passivitet är föremål för utredning om brott. Uppgiften ska lämnas för att förhindra att ett otillåtet tulltillägg tas ut.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.19.4.

16.14 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

1 kap.

8 §

Ändringen i *punkt 8* innebär att i ärenden och mål om vägtrafikskatt gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i skatteförfarandelagen om uppgifter och handlingar som ska undantas från att läggas till grund för beskattning i 47 och 47 a kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

I punkt 8 i förevarande paragraf anges sedan tidigare att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§ i tillämpliga delar ska tillämpas i ärenden och mål om vägtrafikskatt. Hänvisningen till bestämmelserna i 68 kap. innebär att beslut i ärenden och mål om vägtrafikskatt som huvudregel gäller omedel-

bart (1 §), men att beslutsfattaren vid beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll, ges möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt detta ska gälla (3 § 3). Motsvarande ska nu också gälla om uppgifter och handlingar ska undantas från att läggas till grund för beskattning enligt 47 a kap. SFL. Av den föreslagna ändringen i 68 kap. 3 § följer att möjligheten att avvika från huvudregeln i 68 kap. 1 § även omfattar beslut om att undanta uppgift eller handling från att läggas till grund för beskattning.

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

1 kap.

1 §

Paragrafen anger innehållet och uppdelningen i förevarande lag. I paragrafen görs en ändring till följd av att 47 a kap. förs in i lagen.

3 kap.

5 §

I paragrafen görs en följdändring i *andra stycket* med anledning av att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial byts ut mot uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter i 49 kap. 10 § 1 och 15 §§. Vad som avses med avstämningsuppgifter framgår av 49 kap. 10 a §.

37 kap.

9 §

Paragrafen har ändrats för att termen tredjemansföreläggande ska definieras i lag. Första stycket har delats upp i två stycken. Nuvarande andra stycket blir nya tredje stycket.

Genom ändring i *första stycket* har termen tredjemansföreläggande införts i skatteförfarandelagen. Det framgår nu att ett föreläggande mot en person att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan är ett tredjemansföreläggande. Med person avses såväl fysiska som juridiska personer.

I *andra stycket* regleras vem som får föreläggas genom ett tredjemansföreläggande. Kretsen som får föreläggas är densamma som tidigare angavs i första stycket, dvs. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än ett dödsbo.

I *tredje stycket* regleras vad ett tredjemansföreläggande ska avse. Regleringen har utan ändring i sak förts över från tidigare andra stycket. Nu används dock termen tredjemansföreläggande i stycket.

9 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att ett tredjemansföreläggande enligt 9 § första stycket får användas även för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som föreläggs. Regleringen avser klargöra att Skatteverket får använda sig av s.k. generella tredjemansförelägganden. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.4.

Andra stycket innehåller förutsättningarna för att Skatteverket ska få besluta om ett generellt tredjemansföreläggande. Regeln innebär att Skatteverket får använda ett generellt tredjemansföreläggande bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

Bestämmelsen i andra stycket avser att avgränsa Skatteverkets möjligheter att använda generella tredjemansförelägganden så att sådana förelägganden bara får beslutas om materialet som kontrollen avser är relevant för att uppnå syftet med kontrollen. Det ska kunna antas att en viss skatteundandragande företeelse typiskt sett kan härledas genom granskning av den förelagde. Kravet formuleras så att beslut får fattas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som föreläggs är av betydelse för kontrollen.

Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den förelagde ska anses vara av betydelse för kontrollen. I stället avser kravet ge uttryck för att det vid varje generellt tredjemansföreläggande bör redovisas en beskrivning av de företeelser som man förväntar sig upptäcka och hur dessa kan härledas genom material hos den förelagde. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.7.

11 §

I paragrafen har gjorts redaktionella ändringar. Av *andra stycket* framgår nu att tredjemansförelägganden, och därmed också generella tredjemansförelägganden, även får användas för att hämta in uppgifter som verket behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

41 kap.**1 §**

Paragrafen, som anger innehållet i kapitlet, har justerats så att den överensstämmer med ändringarna i 41 kap.

2 §

Andra stycket i paragrafen har tagits bort. Andra stycket reglerar i dag Skatteverkets möjligheter att besluta om tredjemansrevision. Detta föreslås i stället regleras i 2 b och 2 c §.

2 a §

I paragrafen har gjorts redaktionella ändringar och tredje stycket har tagits bort. Det framgår nu i stället av 2 b och 2 c §§ att tredjemansrevisioner och generella tredjemansrevisioner får användas för att hämta in uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

2 b §

Paragrafen är ny. Genom *första stycket* har termen *tredjemansrevision* införts och definierats i skatteförfarandelagen. Det framgår nu att en revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras är en tredjemansrevision.

I *andra stycket* regleras vad en tredjemansrevision, och därmed också en generell tredjemansrevision enligt 2 c §, får avse. Det framgår nu att tredjemansrevision, som tidigare, får göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt 2 § 1–4, vilket tidigare framgick av 2 § andra stycket, och för att inhämta uppgifter som verket behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter vid en begäran om upplysningar enligt 2 a §, vilket tidigare framgick av 2 a § tredje stycket.

2 c §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att det är tillåtet för Skatteverket att besluta om en tredjemansrevision enligt 2 b § för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som revideras, s.k. generell tredjemansrevision.

Beskrivningen av vad som är en generell tredjemansrevision har tagits in i lagtexten för att det inte ska råda någon osäkerhet om

huruvida generella tredjemansrevisioner får användas. Beskrivningen utgår från de formuleringar som användes i taxeringslagen. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.4.

Andra stycket innehåller förutsättningarna för att Skatteverket ska få besluta om generell tredjemansrevision. Regleringen innebär, i likhet med vad som gäller för generella tredjemansförelägganden, att Skatteverket får använda generell tredjemansrevision bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som revideras är av betydelse för kontrollen.

Regleringen i andra stycket avser att avgränsa Skatteverkets möjligheter att använda generell tredjemansrevision så att sådan tredjemansrevision bara får beslutas om materialet som kontrollen avser är relevant för att uppnå syftet med kontrollen. Kravet formuleras så att beslut får fattas bara om det finns anledning att anta att uppgifter från den som revideras är av betydelse för kontrollen. Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den reviderade ska anses vara av betydelse för kontrollen. I stället avser kravet ge uttryck för att det vid varje generell tredjemansrevision bör redovisas en beskrivning av de företeelser som man förväntar sig upptäcka och hur dessa kan härledas genom material hos den reviderade. Regeln har behandlats i avsnitt 12.11.7.

4 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats så att termen tredjemansrevision nu anges uttryckligen. Av uppgift om syftet med ett beslut om tredjemansrevision behöver inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen avser om det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.

7 a §

Paragrafen som är ny innehåller bestämmelser om hur Skatteverket får söka efter och använda information vid en revision.

Vid tillämpningen av nu gällande revisionsregler får Skatteverket inte söka efter handlingar och uppgifter som ligger utanför beslutet. Skatteverket får dock använda sig av information som ligger utanför beslutet och som kommit fram som ett resultat av granskningen, s.k. överskottsinformation (se avsnitt 12.5.2.). Att detta gäller framgår emellertid inte tydligt av lag. Syftet med den nya bestämmelsen är att det uttryckligen ska framgå av skatteförfarandelagen att Skatteverkets revisor inte får söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet eller uppgift i en sådan hand-

ling. Den reviderande myndigheten får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet om det kommit fram som ett resultat av granskningen.

Såvitt avser generella tredjemansrevisioner innebär kravet på att sökandet ska avse handlingar och uppgifter som ligger inom beslutet att sökandet bara får avse den eller de företeelser som anges i revisionsbeslutet. Om emellertid den reviderande myndigheten som ett resultat av granskningen gör iakttagelser som inte avser den angivna företeelsen, bör detta inte hindra att felaktigheterna t.ex. läggs till grund för beskattning.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.8.

43 kap.

1 §

I förevarande paragraf anges förutsättningarna för att en sökande ska ha rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat i ett ärende eller mål.

Av *första stycket* framgår att rätt till skälig ersättning föreligger om den sökande har behövt hjälp för att ta till vara sin rätt. Ändringen innebär bl.a. att det inte längre krävs att den sökande "skäligen" har behövt hjälp utan frågan är om den sökande har behövt hjälp. En grundläggande förutsättning för att ersättning ska kunna beviljas är således att den sökande har ett behov av hjälp. Vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av hjälpbehovet anges i 1 b §. Den sökande måste också ha ansökt om ersättning och haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat för att ha rätt till ersättning.

Av stycket framgår också att skälig ersättning utgår för nedlagda kostnader i ärendet eller målet. Ordet skäligen har tydligare knutits till ersättningens storlek och inte som tidigare till hjälpbehovet. Även om den sökande har haft ett tydligt behov av hjälp för att ta till vara sin rätt kan ersättning för kostnader endast beviljas med ett skäligt belopp. Vid bedömningen av ersättningens skälighet ska både antalet arbetade timmar och den yrkade timtaxan bedömas.

Av paragrafen framgår ytterligare fem, från varandra oberoende, förutsättningar under vilka ersättning får beviljas.

Av *punkt 1* framgår att rätt till ersättning finns om den sökande är en fysisk person och den fastställda förvärvsinkomsten inte överstiger 8 prisbasbelopp i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 §. Uttrycket fastställd förvärvsinkomst har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen

(1999:1229). Jfr 3 kap. 2 § SFL. Vad som avses med fastställd förvärvsinkomst anges i 1 kap. 5 § andra stycket inkomstskattelagen. Den fastställda förvärvsinkomst som ska beaktas är den förvärvsinkomst som fastställdes av Skatteverket enligt 56 kap. 3 § närmast före prövningstidpunkten.

I *punkt 2* anges att en juridisk person har rätt till ersättning om den redovisade nettoomsättningen för det senaste beskattningsåret inte har uppgått till mer än 3 miljoner kr. Precis som för fysiska personer är det den nettoomsättning som redovisas närmast före prövningstidpunkten som är avgörande. Den nettoomsättning som avses är den som, för beskattningsåret 2012, av aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisas i ruta 3.1, INK2R (Inkomstdeklaration 2, räkenskapsschema). Ideella föreningar/registrerade trosamfund redovisar sin nettoomsättning i ruta 6.4, INK3R (Inkomstdeklaration 3, räkenskapsschema) och handelsbolag redovisar sin nettoomsättning i ruta 3.1, INK4R (Inkomstdeklaration 4, räkenskapsschema), även dessa angivelser avser beskattningsåret 2012.

I punkterna 4, 5 och 6, som tidigare var punkterna 1–3, anges de förutsättningar för bifall till en ansökan om ersättning som redan gäller i dag, dvs. den sökande får helt eller delvis bifall till sina yrkanden i huvudfrågan, frågan är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl. De ekonomiska gränser som anges i punkterna 1 och 2 medför att tröskeleffekter kan uppkomma för de sökande. Grunden synnerliga skäl har därför behållits för att ersättning ska kunna beviljas i undantagssituationer. Normalt utgör tröskeleffekten inte ensam en tillräcklig förutsättning för att synnerliga skäl ska finnas för att bevilja ersättning. I termen synnerliga ligger att tillämpningen ska vara mycket restriktiv.

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.7.2 och 11.7.4.

1 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar när rätt till ersättning inte finns. Regleringen har överförts från tidigare andra stycket i 1 §.

1 b §

I paragrafen, som är ny, behandlas de omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om den sökande har behövt hjälp för att ta till vara sin rätt i en process.

En grundläggande förutsättning för att det ska vara fråga om behov av hjälp är att den sökande inte har egen möjlighet eller kompetens att föra sin talan i processen.

Vid bedömningen ska särskilt beaktas om prövningen är enkel (*punkt 1*). För att avgöra vad som avses med att prövningen inte är enkel kan ledning hämtas från prop. 2010/11:165 s. 1077 och vad som sägs där om när den särskilda beslutsordningen i 66 kap 5 § ska tillämpas. Ytterligare ledning finns bl.a. i domförhetsreglerna i 18 § fjärde stycket 1 lagen om allmänna förvaltningsdomstolar.

Är prövningen enkel ska ersättning normalt inte beviljas. Prövningen kan anses enkel om det är uteslutet att talan kan bifallas.

I *punkt 2* anges att vid bedömningen ska även särskilt beaktas om ärendet eller målet avser ett obetydligt belopp. Om ärendet eller målet avser ett obetydligt belopp, anses den sökande inte ha behov av hjälp för att till vara ta sin rätt.

I skatteförfarandelagen används beloppsgränsen obetydligt skattebelopp i 49 kap. 10 § 3 och 66 kap. 28 §. Med obetydligt skattebelopp avses enligt Skatteverkets rättsliga ställningstagande att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbasbeloppet. En motsvarande beloppsgräns bör enligt förarbetena till skatteförfarandelagen vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp eller avgiftsbelopp är obetydligt.¹ År 2013 uppgår ett prisbasbelopp till 44 500 kr och alltså måste skatte- eller avgiftsbeloppet som är föremål för prövning uppgå till minst 4 450 kr för att ersättning ska kunna beviljas. Motsvarande beloppsgräns bör även vara vägledande vid bedömningen av om ett ärende eller mål avser ett obetydligt belopp enligt förevarande paragraf.

I *punkt 3* anges att det även ska särskilt beaktas om den sökande själv genom sitt handlande har förorsakat ärendet eller målet. För att den sökande ska anses ha haft behov av hjälp får han eller hon inte ha åsidosatt någon skyldighet i anslutning till beskattningen. Inte heller får den sökande ha vidtagit omfattande åtgärder och komplicerade transaktioner utan annat syfte än att undgå skatt om ersättning ska kunna beviljas.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 11.7.3.

¹ Prop. 2010/11:165 s. 1117.

5 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om timkostnadsnorm och kostnadsräkning.

Av *första stycket* framgår att det är den timkostnadsnorm som avses i rättshjälpslagen som ska tillämpas som huvudregel när ersättning beviljas i ärenden och mål enligt 43 kap. Paragrafen medger dock att timersättningen får överstiga timkostnadsnormen om den skicklighet och den omsorg som uppdraget har utförts med eller andra omständigheter av betydelse ger anledning till det (*andra stycket*). Om ett ombud eller biträde är särskilt skickligt, t.ex. genom att han eller hon är särskilt förtrogen med rättsområdet, och som därför kan antas ha arbetat snabbare än ett "normalskickligt" ombud eller biträde kan ersättning beviljas utifrån en högre timersättning. Hänsyn ska också tas till vad det normalt sett kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver. I likhet med rättshjälpslagen bör ett system eftersträvas som gynnar skicklighet och effektivitet varför detta måste beaktas vid bestämmandet av ersättning.

I *tredje stycket* anges att den sökande ska lämna en kostnadsräkning. Vad kostnadsräkningen ska innehålla specificeras närmare i 10 a kap. skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.7.4 och 11.7.5.

46 kap.

14 §

Paragrafen har tillförts ett tredje stycke. Av paragrafens första stycke framgår att ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd upphör att gälla om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades. I andra stycket anges att om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

Det nya *tredje stycket* anger med hur lång tid tidsfristen i andra stycket får förlängas när den ej fastställda betalningsskyldigheten avser skattetillägg med anledning av en sådan felaktighet eller passivitet som avses i lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol. I sådana fall får, när en förundersökning har inletts eller åtal har väckts avseende felaktigheten eller passiviteten, tidsfristen förlängas med sex månader i taget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.19.2.

47 a kap.**1 §**

Paragrafen inleder ett nytt kapitel. Bestämmelsen innebär att vissa uppgifter och handlingar, på begäran, ska undantas från att läggas till grund för beskattning. Undantag kan begäras av den som kontrollen har avsett vid ett tredjemansföreläggande eller en tredjemansrevision (2 §). Syftet med bestämmelsen är att den som tredjemanskontrollen avser ska ges ökade möjligheter att självständigt försvara sina intressen i samband med tredjemansföreläggande och tredjemansrevision.

De uppgifter som en begäran om undantag vid tredjemansföreläggande ska kunna avse motsvarar de som ett föreläggande i dag inte får avse enligt 47 kap. 1 §. De handlingar som en begäran om undantag vid tredjemansrevision ska kunna avse motsvarar de som Skatteverket i dag inte får granska enligt 47 kap. 2 §. Det rör sig alltså om handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och uppgifter i sådana handlingar, handlingar som inte omfattas av beslutet om tredjemansrevision och handlingar och uppgifter som har ett betydande skyddsintresse, om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingen eller uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens eller uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Handlingar som inte får granskas enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken avser huvudsakligen sådant som anförtrotts advokater, läkare m.fl. i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed fått kännedom om. Undantaget har samma omfattning som i rättegångsbalken. Undantaget för handlingar med ett betydande skyddsintresse kan t.ex. avse vissa råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter eller uppgifter hos sådana yrkesgrupper som inte omfattas av 27 kap. 2 § rättegångsbalken, men som har likartade arbetsuppgifter, t.ex. andra jurister än advokater, revisorer, skatterådgivare m.fl. Även mer personliga uppgifter kan i undantagsfall ha ett sådant skyddsintresse att de ska kunna undantas granskningen.²

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.9.

² Jfr prop. 1993/94:151 s. 169 f.

2 §

Paragrafen anger vem som kan begära undantag enligt 1 §. Begäran kan göras av den som kontrollen har avsett vid ett tredjemansföreläggande eller ett generellt tredjemansföreläggande. Föreläggandet kan avse såväl förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller kan fullgöra sådan skyldighet (37 kap. 9 och 9 a §§), som inhämtandet av uppgift som verket behöver för kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 37 kap. 11 §.

En begäran om undantag enligt 1 § kan även göras av den som kontrollen har avsett vid tredjemansrevision eller generell tredjemansrevision. Revisionen kan göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt 41 kap. 2 § 1–4 eller uppgifter som verket behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 41 kap. 2 a §.

Av paragrafen framgår det vidare att en begäran om undantag ska göras hos Skatteverket. Det är Skatteverket som beslutar om undantag. Ett sådant beslut ska omprövas och överklagas enligt de allmänna reglerna om omprövning och överklagande i skatteförfarandelagen (jfr bl.a. 66 kap. 2 § och 67 kap. 2, 20 och 21 §§). Samma tid för omprövning ska gälla för beslutet om undantag och beskattningsbeslutet (66 kap. 7 § första stycket). Begärs undantag först i en domstolsprocess rörande beskattningen ska frågan om undantag översändas till Skatteverket för prövning. Har beslut i beskattningsfrågan fått laga kraft är möjligheten till undantag förfallen.

3 §

Av paragrafen framgår att rätten att begära undantag inträder först i och med att Skatteverket har lämnat en underrättelse enligt 4 § till den som kontrollen har avsett. Undantag kan alltså inte begäras dessförinnan om den som kontrollen har avsett redan då fått kännedom om föreläggandet eller revisionen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.9.

4 §

Paragrafens *första stycke* innehåller bestämmelser om att Skatteverket ska underrätta den som kontrollen har avsett (se 2 §) om att en uppgift eller handling avseende honom eller henne kan komma att läggas till grund för ett beslut om beskattning.

Enligt *andra stycket* ska underrättelsen också innehålla uppgift om möjligheten att begära undantag enligt 1 §.

Av 3 § framgår att rätten att begära undantag är knuten till underrättelsen. Avsikten med bestämmelserna i 3 och 4 §§ är att rätten att begära undantag ska inträda när utredningen av beskattningsärendet har nått så långt att Skatteverket har bestämt sig för att man avser att lägga materialet från tredjemansrevisionen eller tredjemansföreläggandet till grund för beslut om beskattning. Denna tidpunkt kan sägas inträda när den som kontrollen har avsett, i beskattningsärendet för första gången får del av materialet från tredjemansrevisionen eller tredjemansföreläggandet genom Skatteverket. Det är alltså vid den tidpunkten som underrättelsen ska lämnas.

Paragrafen innebär vidare att Skatteverket, sedan verket inhämtat en handling eller en uppgift som en begäran om undantag enligt 1 § kan avse, inte får lägga handlingen eller uppgiften till grund för beskattning utan att den som kontrollen har avsett har fått tillfälle att ta del av innehållet och begära att uppgiften eller handlingen undantas från att läggas till grund för beskattning. Efter att underrättelse lämnats måste Skatteverket ge den som kontrollen har avsett rimlig tid för att framställa en begäran om undantag, innan beslut om beskattning fattas.

Bestämmelserna i 1–5 §§ ger utrymme för Skatteverket att, på samma sätt som i dag, använda sig av uppgifter och handlingar som inhämtats genom tredjemanskontroll för att t.ex. utreda förutsättningarna för att inleda ett beskattningsärende avseende den person som handlingen eller uppgiften avser eller förbereda kontroll av andra. Bestämmelserna hindrar dock Skatteverket från att fatta ett beskattningsbeslut avseende den som kontrollen har avsett utan att denne underrättats om den inhämtade informationen och fått tillfälle att begära undantag enligt 1 §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.11.9.

5 §

Av paragrafen framgår att om en uppgift eller en handling har undantagits, får Skatteverket inte återge eller återropa innehållet i uppgiften eller handlingen. Avsikten är att ett undantag av en uppgift eller en handling från att läggas till grund för beskattning ska innebära samma sak som ett undantag av en uppgift eller en handling från kontroll enligt 47 kap. 7 §.

Att bestämmelsen gäller för ”uppgift” innebär att den även täcker in beslut som avser bara en del av en handling. Att Skatteverket inte får återge eller återropa handlingens innehåll innebär att handlingens innehåll inte får återges eller återopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet.³

6 §

Överklagas beskattningen och frågan om undantag i ett sammanhang och finner förvaltningsdomstolen att grund för undantag föreligger, ska beskattningsbeslutet undanröjas och handlingarna skickas till Skatteverket för ny prövning, om sådan är möjlig. Av bestämmelsen framgår att en eventuell ny prövning av beskattningen ska göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har handlagt beskattningen. Vid denna prövning ska den undantagna uppgiften eller handlingen inte finnas kvar i beskattningsärendet och därmed inte längre ligga till grund för beskattningsbeslutet.

48 kap.

6 §

I paragrafen anges att förseningsavgiften uppgår till 6 000 kr för aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration, 1 000 kr för någon annans inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning och 600 kr för skattedeklaration. För skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande uppgår dock förseningsavgiften till 1 200 kr. Bakgrunden till de föreslagna uppjusteringarna av förseningsavgiften framgår av konsekvensanalysen (se avsnitt 15.4.3).

49 kap.

10 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar skattetillägg inte får tas ut.

I *punkt 1*, som har fått nytt innehåll, anges att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

Uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial har fått en ny och mer avgränsad innebörd. Till följd av detta har uttrycket bytts

³ Jfr prop. 2010/11:165 s. 926.

ut mot ”avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga” för att tydligare återspegla vad uttrycket innebär. Vad som avses med avstämningsuppgifter framgår i 10 a §.

Avsikten med avgränsningen är att endast uppgifter som har en tydlig avstämningskaraktär ska omfattas av uttrycket, dvs. uppgiften ska finnas hos Skatteverket för att verket har för avsikt att stämma av uppgifterna mot uppgifter i en framtida deklaration.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 10.6.1 och 10.6.2.

I *punkt 4*, som är ny, regleras när Skatteverket inte får meddela beslut om skattetillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla förfaranden uppkommer.

Har åklagaren väckt åtal, utfärdat strafföreläggande som också har godkänts eller beslutat om åtalsunderlåtelse avseende en fysisk person och viss felaktighet eller passivitet får Skatteverket inte besluta om skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person.

Motsvarande bestämmelse som hindrar åklagaren från att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse efter beslut om skattetillägg finns i 13 b § skattebrottslagen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.1.3.

10 a §

I paragrafen, som är ny, definieras avstämningsuppgifter.

I *punkt 1* anges att kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt skatteförfarandelagen utgör avstämningsuppgifter. Sedan införandet av skatteförfarandelagen har även andra kontrolluppgifter kommit att omfattas av uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter innefattar alltså en mer begränsad grupp av kontrolluppgifter än som omfattades av uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial. I bestämmelsen anges även de underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av förordningen (2000:308) om fastighetsregister. En sådan underrättelse är inte en kontrolluppgift men den lämnas för att Skatteverket ska få kännedom om en fastighetsöverlåtelse.

I *punkt 2* anges att uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret omfattas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. Vissa uppgifter i ett deklaraionsformulär har en omedelbar koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets

inkomstdeklaration. Som exempel kan nämnas ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året (16 kap. 29 § inkomstskattelagen) eller ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter (40 kap. 2 § inkomstskattelagen). Vidare kan det vara fråga om balansposter som i en deklaration utgör en utgående balans och som i det följande årets deklaration ska redovisas som en ingående balans.

I *punkt 3* anges att uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer omfattas av definitionen av avstämningsuppgifter. Skatteverket upprättar register avseende olika företeelser i inkomstdeklarationen för att kunna använda som avstämningsuppgift i framtiden. Ett exempel på ett sådant register är registret om uppskovsavdrag som har upprättats för att kontrollera framtida överlåtelser av privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt där avdrag gjorts för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen. Ytterligare exempel på register som avses är skogsavdragsregistret och registret över uppskov vid andelsbyten. Skatteverket arbetar också med att upprätta ett register över periodiseringsfonder.

Med den nu valda avgränsningen kan situationer uppkomma där ett kontrollmaterial inte omfattas av rekvisitet avstämningsuppgifter, men som ändå inneburit att risken för skatteundandragande är liten. Ett kontrollmaterial kan påminna mycket om en avstämningsuppgift medan ett annat kontrollmaterial kan minska risken för skatteundandragande utan att vara av utpräglad avstämningskaraktär. I nu nämnda fall kan tillämpningen av bestämmelserna om befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL medföra hel eller delvis befrielse från skattetillägg eftersom kontrollmaterialet ökat upptäcktsrisken. Som exempel på en situation där ett kontrollmaterial liknar en avstämningsuppgift är den särskilda uppgift som ett handelsbolag lämnar till ledning för delägarnas beskattning. I 33 kap. 6 § 2 SFL anges att handelsbolaget ska lämna särskild uppgift om varje delägars andel av bolagets inkomst. Som exempel på annat kontrollmaterial som kan minska risken för ett skatteundandragande är olika typer av kontrollmaterial som lämnas från andra stater med stöd av överenskommelser m.m.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 10.6.1.

10 b §

Paragrafen, som är ny, reglerar de situationer då Skatteverket, efter det att utredning om brott avseende en viss felaktighet eller passivitet har avslutats, får meddela beslut om skattetillägg.

Paragrafen preciserar de situationer då Skatteverket inte får ta ut skattetillägg antingen på grund av att en anmälan om misstänkt brott har skett enligt 17 § skattebrottslagen eller för att utredning om brott redan pågår. I båda dessa situationer är Skatteverket hindrat från att fatta beslut om skattetillägg fram till dess att åklagaren har avslutat utredningen utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak. Detta kan vara fallet t.ex. om det beslutas att en förundersökning ska läggas ned eller om en utredning om brott förändras så att den inte längre avser en viss felaktighet eller passivitet. Prövas felaktigheten eller passiviteten slutligt i sak får Skatteverket inte meddela beslut om skattetillägg, jfr 49 kap. 10 § 4.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.6.

12 §

Om en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter ska skattetillägg inte tas ut. Tillämpningsutrymmet för paragrafen försvinner således. Paragrafen tas därför bort.

15 §

Första stycket 1 b får ändrat innehåll till följd av att uttrycket kontrollmaterial som normalt är tillgängligt bytts ut till avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga. Innebörden av ändringen beskrivs i författningskommentaren till 10 § 1. Termen avstämningsuppgifter definieras närmare i 10 a §, se författningskommentaren till den paragrafen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 10.6.1.

51 kap.*1 §*

Paragrafen ändras så att *andra stycket 4* tas bort.

Lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol innebär att tulltillägg och straff för brott enligt skattebrottslagen kommer att behandlas och bedömas samlat i en och samma process. Det kommer inte att finnas någon risk för att skattetillägg tas ut efter det att straff för brott avseende samma felaktighet eller passivitet har dömts ut. Detsamma gäller situationen med förverkande enligt

36 kap. 1 b § brottsbalken. Andra stycket 4 förlorar därmed sin betydelse.

Att en samordning ska ske mellan straff för brott och administrativ sanktion framgår av 9 § lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol och 29 kap. 5 § brottsbalken. Det är upp till domstolen att avgöra vad som är en väl avvägd sanktion för den ifrågasvarande felaktigheten eller passiviteten.

52 kap.

8 §

Paragrafens andra stycke har tillförts en ny andra mening.

Enligt den nya meningen har Skatteverket rätt att meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för skatt som inte dragits av enligt 59 kap. Detta gäller endast under förutsättning att Skatteverket redan har meddelat beslut om ansvar för inte avdragen skatt och felaktigheten eller passiviteten har varit föremål för utredning om brott som avslutats utan att frågan om skattetillägg prövats slutligt i sak.

Om ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt inte har meddelats och utredningen om brott har avslutats utan slutlig prövning av felaktigheten eller passiviteten ska beslut om ansvar för inte avdragen skatt och beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.13.

8 a §

I paragrafen, som är ny, ges Skatteverket möjlighet att meddela beslut om skattetillägg utan samband med efterbeskattningsbeslut om en utredning om brott har avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak, t.ex. genom att förundersökningen har lagts ned. Detsamma gäller i den situation då oriktig uppgift har lämnats i ett omprövningsärende.

I bestämmelsen anges också de tidsfrister inom vilka ett beslut om skattetillägg måste vara meddelat. I *punkt 1* anges huvudregeln att de tidsfrister som anges 3, 4, 7 eller 8 § gäller.

I *punkt 2* förlängs Skatteverkets beslutsfrist med sex månader från den dag då utredningen om brott avslutas utan att åklagaren har prövat felaktigheten eller passiviteten slutligt i sak om kortare tid än sex månader återstår av tidsfristerna som avses i punkt 1 när åklagaren avslutar utredningen. Detta kan vara fallet t.ex. om det beslutas att en förundersökning ska läggas ned eller om en utredning om brott förändras så att den inte längre omfattar en viss fel-

aktighet eller passivitet. I de fall då en utredning om brott har avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak ska Skatteverket få en underrättelse från åklagaren enligt 4 eller 5 § förordningen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol m.m. Innebörden av bestämmelsen är således att Skatteverket alltid har en tidsfrist om minst sex månader när ett ärende åter blir aktuellt att utreda för att bedöma om skattetillägg ska tas ut.

Förslaget har behandlats i avsnitt 9.13.

66 kap.

5 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats.

I paragrafen finns en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i vissa omprövningsärenden (jfr prop. 2010/11:165 s. 1076). Genom ett tillägg i första stycket ska det nu framgå att även beslut om undantag av uppgifter och handlingar från att läggas till grund för beskattning enligt 47 a kap. SFL ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare under de förutsättningar som anges i paragrafen.

68 kap.

3 §

Paragrafen har tillförts en ny punkt, *punkten 4*.

Huvudregeln är att beslut enligt skatteförfarandelagen gäller omedelbart (68 kap. 1 § SFL). När det gäller beslut om återkallelse av deklarationsombud (6 kap. 8 § SFL), beslut om bevissäkring (45 kap. SFL) och beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll ger förevarande paragraf i sin nu gällande lydelse beslutsfattaren möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt beslutet ska gälla. Genom den nya *punkten 4* kommer möjligheten att avvika från huvudregeln i 1 § att gälla även beslut om att undanta uppgift eller handling från att läggas till grund för beskattning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2014. Se vidare avsnitt 14.1–4.

Del V

Särskilda yttranden och bilagor

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Börje Leidhammar

Utredningens huvudförslag till stärkt rättssäkerhet gäller förslaget om prövning av skattetillägg i allmän domstol. Mot bakgrund av att skattetillägg ses om en straffrättslig sanktion anser jag att beviskravet för att påföra sådana tillägg bör vara detsamma som i brottmål. En sådan identitet medför att beviskravet blir lika för de objektiva förutsättningarna att påföra skattetillägg resp. att utkräva ansvar för skattebrott. För att belysa de nuvarande likheterna och skillnaderna mellan beviskravet i brottmål och skattemål vill jag anföra följande.

Beviskrav i brottmål

Göran Lambertz uttalar i sin artikel *Kvalitetssäkring av bevisprövningen i brottmål* (SvJT 2009 s. 1) att beviskravet i brottmål är ”ställt utom rimligt tvivel”.

Lambertz anför följande rättsfall från Högsta domstolen (HD) som stöd: NJA 1980 s. 725, NJA 1982 s. 164, NJA 1991 s. 83, NJA 1992 s. 446, NJA 1993 s. 68, NJA 1993 s. 277 och NJA 1996 s. 176. I samtliga mål uttalar HD att det för fällande dom krävs att det är ställt utom rimligt tvivel att den åtalade gjort sig skyldig till det som läggs honom till last. Ett exempel på hur HD formulerar detta beviskrav kan hämtas från NJA 1992 s. 446: ”För en fällande dom i ett mål om sexualbrott förutsätts – liksom i brottmål i övrigt – att domstolen genom den samlade utredningen i målet finner det ha blivit ställt utom rimligt tvivel att den åtalade har gjort sig skyldig till vad som lagts honom till last.”

Lambertz anför i sin artikel att beviskravet ibland beskrivs som att det ska vara 98 % säkert eller mer att det är som åklagaren hävdar. I artikeln sägs att en sådan beskrivning kan ge en indikation om hur

man bör tänka, men inte ger någon egentlig ledning för bevisprövningen.

Torkel Gregow anför följande i artikeln *Några synpunkter på frågan om bevisprövning och bevisvärdering i mål om sexuella övergrepp mot barn* (SvJT 1996 s. 509): "För att åtal beträffande brott av vilket slag som helst skall bifallas krävs det att domstolen finner att den brottsliga gärningen är *styrkt*. Det åvilar åklagaren att styrka åtalet. Det skall, som det brukar sägas med en översättning från engelskan, vara ställt utom rimligt tvivel att den åtalade har begått gärningen." Det får anses mindre lyckat att blanda in uttrycket "styrkt" eftersom detta ses som ett lägre krav än "ställt utom rimligt tvivel" (se till exempel SOU 2001:25, s. 228). Gregow anför dock senare i artikeln att det är just "ställt utom rimligt tvivel" som är gällande beviskrav i brottmål.

Jag kan inte finna att HD använt sig av uttrycket "till visshet gränsande sannolikhet" för att beskriva beviskravet i brottmål. I kommentaren till 30 § FPL anges dock att beviskravet i brottmål brukar beskrivas med detta uttryck. Likaså använder Skatteverket detta uttryck för att beskriva beviskravet i brottmål (SKV 231, 2009 s. 80). I de mål från HD som kommentaren till 30 § FPL hänvisar till används dock inte nämnda beviskrav. Vad jag kan finna används uttrycket "till visshet gränsande sannolikhet" framförallt inom civilrätten, exempelvis användes uttrycket i 1905 års köplag som beviskrav för när köpare hade rätt att häva köp vid anticeperat avtalsbrott.

Beviskrav i skattemål

Vid ordinarie beskattning är beviskravet "sannolikt" (se RÅ 1983 Aa 39, RÅ 2001 ref. 22). För efterbeskattning och för påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift är beviskravet högre ställt (se RÅ 2002 ref. 31).

Efterbeskattning ska ske, och skattetillägg påföras, då den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. För att en uppgift ska anses oriktig krävs enligt 49 kap. 5 § SFL att det klart framgår att uppgiften är oriktig. Innan rekvisitet "klart framgå" lades till i lagtexten användes beviskravet "visa/styrka" av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2000 not. 132, RÅ 2002 ref. 32).

När rekvisitet "klart framgå" ersatte det tidigare använda uttrycket "befinns" uttalades i propositionen (prop. 2002/03:106, s. 120) att beviskravet skulle förbli oförändrat. Den utredning som låg till grund

för lagändringen, SOU 2001:25, hade förordat att beviskravet vid påförande av skattetillägg skulle skärpas till ”ställt utom rimligt tvivel”. Denna skärpning av beviskravet genomfördes inte. ”Klart framgå” anges i lagtexten, enligt regeringen, för att uttrycka förekomsten av ett strängare beviskrav. Eftersom regeringen avfärdade en skärpning av beviskravet får det fortsatt sägas krävas att Skatteverket ”visar/styrker” den oriktiga uppgiften. Detta är även Skatteverkets uppfattning, även om verket anser att beviskravet ska betecknas ”mycket sannolikt” (SKV 231, 2009, s. 80).

Lämmandet av oriktig uppgift är inte den enda möjligheten för påförande av skattetillägg. Skattetillägg kan även tas ut om förutläggningarna för skönstaxering är uppfyllda (49 kap. 6 § SFL). Enligt Skatteverket gäller då samma beviskrav för påförande av skattetillägg som för skönstaxering (”sannolikt” vid den ordinarie beskattningen och ”mycket sannolikt” vid efterbeskattning) (SKV 231, 2009, s. 144 f). Skatteverkets uppfattning om att samma beviskrav som för skönstaxering gäller för påförande av skattetillägg när skönstaxering skett har enligt min mening stöd i lagtexten.

Skatteverkets uppfattning att det alltid gäller ett förhöjt beviskrav vid efterbeskattning motsvarande ”visat/styrkt” delas av Leidhammar/Lindkvist (Bevisprövning i mål om osanna fakturor, s. 62). Att ett generellt högre beviskrav gäller för efterbeskattning framgår även av RÅ 2002 ref. 31.

Sammanfattningsvis gäller alltså beviskravet ”sannolikt” i den ordinarie beskattningen. Vid efterbeskattning och påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift är beviskravet ”visat/styrkt”. Att beviskravet för efterbeskattning och skattetillägg på grund av oriktig uppgift är detsamma, är enligt min mening korrekt.

Det bör framgå av lagtext att beviskravet för påförande av skattetillägg bör motsvara det som tillämpas i brottmål enligt vad som nu anförts.

Generella tredjemansrevisioner

Jag ifrågasätter behovet av generella tredjemansrevisioner och i de få fall som sådana aktualiseras bör beslut härom i vart fall föregås av en prövning i domstol. Det bör föreligga en påtaglig risk för olagliga skatteundandragen för den krets av företag som avses med en generell tredjemansrevision. Först då kan en proportionalitetsprövning ske enligt vad som får anses följa av det s.k. SEB-målet, se

HFD 2012 ref. 12. Förvaltningsdomstol bör som första instans pröva om förutsättningar för undantag föreligger. Skälet är att få effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad t.ex. advokaters klientuppdrag avser.

Principen om fri bevisprövning

Möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll anges i 47 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt kapitlets 7 § får, om en uppgift eller handling undantagits från kontroll, Skatteverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen. Frågeställningen tangerar frågan om principen om fri bevisprövning, dvs. rätten att åberopa den bevisning man önskar förebbringa respektive fri bevisvärdering. Utredningens förslag innebär, i linje med nyss nämnda 7 §, att handlingar som enligt nu gällande rätt kan undantas, dvs. handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket eller handling som har ett betydande skyddsintresse, och som har inhämtats vid den generella tredjemansrevisionen, inte ska få läggas till grund för beslut om beskattning, jfr 7 §. Den som föreläggandet eller kontrollen avser ska få begära att uppgiften eller handlingen, som Skatteverket redan har del av, ska undantas från beslutet. Även om rätts säkerheten vid generella tredjemansrevisioner härigenom stärks i förhållande till gällande rätt, anser jag denna ordning mindre väl förenlig med den grundläggande principen om fri bevisprövning. Frågan bör uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Prövningstillstånd i hovrätt i mål om skattetillägg

Utredningens förslag innebär att prövningstillstånd i hovrätt krävs för överklagade domar från tingsrätt och som gäller mål om skattetillägg och ansvar för skattebrott. Har tingsrätt enbart påfört skattetillägg, dvs. frikänt från ansvar för skattebrott, avvisat åtal etc. eller att talan om sådant brott inte förts av åklagare, krävs dock inte prövningstillstånd. Jag är kritisk till att krav på prövningstillstånd införs i mål om skattetillägg. Prövningen av sådana tillägg kommer då att se olika ut beroende på om skattetillägget påförts av tingsrätt eller av Skatteverket. Rättssäkerheten minskar om krav på prövnings-

tillstånd införs i mål om skattetillägg enbart beroende av beslutsordning. Med hänsyn till de begränsade möjligheterna att få ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, även med utredningens förslag härom, kan det befaras att enskilda som påförs skattetillägg ofta kommer att föra talan på egen hand i allmän domstol med en mer fullständig prövning enbart i en instans (jämfört med i vart fall tre instanser idag). Ändringsfrekvenser bör dessutom redovisas avseende mål om skattetillägg i kammarrätt för att få en uppfattning om betydelsen av att en omprövning av beslutet ske och inte enbart en överprövning.

Offentlig försvarare i mål om skattetillägg i allmän domstol

Jag anser att offentlig försvarare ska kunna utses i mål om skattetillägg i allmän domstol, jfr avsnitt 9.19.1. Brottmålsförfarandet i allmän domstol skiljer sig i väsentliga hänseenden från det som gäller skattetilläggsförfarandet i allmän förvaltningsdomstol, jfr de redovisade skillnaderna i avsnitt 8.3.4. Sker prövningen av skattetilläggsbestämmelserna enligt de processprinciper och regler som gäller i allmän domstol – och som utredningen också föreslår – bör också en tillämpning av reglerna om biträde åt den enskilde i brottmålsförfarandet ske. Att låta den enskilde själv föra talan enligt de mycket begränsade reglerna om ersättning som gäller enligt 43 kap. skatteförfarandelagen, och även med beaktande av de modesta ändringar som föreslås i detta betänkande för ersättning i skatteförfarandet, medför enligt min mening en klar försämring av rätts säkerheten för den enskilde. I de fall prövningen i allmän domstol sker av såväl skattetillägg som skattebrott framstår det dessutom som ineffektivt att inte låta den offentliga försvararen biträda den tilltalade även i skattemålet särskilt som de objektiva rekvisiten för skattetillägg och skattebrott är i det närmaste rättsligt identiska. Det blir enligt min mening också direkt stötande att låta den enskilde i regel själv få föra sin talan i allmän domstol i mål där han eller hon – utan samband med ansvar för skattebrott – står anklagad för att ha begått en gärning som kan medföra en straffrättslig påföljd i form av skattetillägg.

Särskilt yttrande av Teresa Simon-Almendal, sakkunnig, och Kerstin Nyquist, expert

Allmänt

Uppdraget att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott har inneburit betydande arbetsinsatser för utredningen och tagit en väsentlig del av utredningens tid och resurser i anspråk. Detta har enligt vår uppfattning kommit att medföra att övriga delar av utredningens uppdrag inte har kunnat beredas i tillräcklig omfattning, med följd att de förslag som läggs fram inte i alla delar är genomarbetade på det sätt som vore önskvärt. Vi hade gärna sett att utredningen hade begärt och fått förlängd tid för att presentera dessa övriga delar av uppdraget. Direktivens utformning och utredningens tolkning av desamma har också omöjliggjort ett samlat grepp om rättssäkerhetsfrågorna, bl.a. med avseende på beviskravens höjd i förvaltningsprocessen och i processen i allmän domstol, liksom vad gäller frågan om införande av subjektiva rekvisit för uttag av skattetillägg.

Nedan kommenterar vi delar av utredningens förslag där vi i vissa avseenden inte delar utredningens uppfattningar och lyfter även fram förhållanden som vi särskilt vill betona.

Samordning av administrativ och straffrättslig sanktion

Utredningen har utformat sitt förslag vad gäller systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott utifrån regeringens direktiv att uttag av skatte- och tulltillägg också fortsättningsvis ska ske utifrån objektiva kriterier. Det har således inte rymts inom direktiven att föreslå införande av ett krav på subjektiva rekvisit för påförande av skattetillägg/tulltillägg. Det sägs vidare i direktiven att reglerna inte ska ge utrymme för den enskilde att manipulera systemet, så att han eller hon helt undgår ett administrativt eller straffrättsligt förfarande. Hur ”manipulationen” skulle gå till framgår dock inte av direktiven. För att inte riskera att den som åtalats för skattebrott, men frikänts, går helt fri från påföljd föreslår utredningen att skattetillägg på yrkande av åklagaren ska kunna påföras i allmän domstol.

Med utredningens förslag kommer åklagarna och de allmänna domstolarna att få hantera en typ av sanktion som på flera sätt

avviker från vad som annars gäller på straffrättens område. Prövningen i allmän domstol ska nämligen i huvudsak ske enligt samma regelverk som gäller för skattetillägg inom de allmänna förvaltningsdomstolarna. Såväl de processuella som de materiella reglerna avviker från vad som tillämpas i brottmål. Härtill kommer olikheter vad gäller beviskravens höjd. För straffansvar krävs att det är *ställt utom rimligt tvivel* att en oriktig uppgift har lämnats, medan det för uttag av skattetillägg räcker med beviskravet *klart framgår*. Ett annat signifikativ för skattetilläggen är som nämnts frånvaron av subjektiva rekvisit. Utredningens förslag till ett integrerat skattestraffrättsligt system är komplicerat och kommer att kräva betydande mått av samordning mellan Skatteverket/Tullverket, åklagarna och Ekobrottsmyndigheten. En annan problematisk fråga är att det efter reformens genomförande kommer att finnas två prejudikatinstanser, både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen, vad gäller utformningen av praxis på skattetilläggsområdet. Det förefaller troligt att praxisbildning i dubbla instanser leder till olika praxis. Vart detta leder i förlängningen är en öppen fråga, men bara risken för en icke-enhetlig praxis får anses otillfredsställande.

I såväl Norge som Finland ställs krav på subjektiva rekvisit – grov oaktsamhet respektive uppsåt – för påförande av de högre nivåerna för skattetillägg. Där har det således sedan tidigare funnits en prövning av den skattskyldiges skuld vid påförande av skattetillägg. Därmed kan det antas att det allmänna i Norge och Finland har tagit i beaktande att bristande subjektiv täckning (dvs. frånvaron av skuld) kan leda till att processer förloras och att skattskyldiga ”går fria”. I Sverige har vi valt en annan väg, som innebär att påföljd, oaktat frånvaro av skuld, kan påföras. När Norge och Finland ställts inför samma problematik som Sverige, att anpassa sina skattestraffrättsliga system till Europakonventionens krav med avseende på förbudet mot dubbel lagföring (*ne bis in idem*), gjorde man detta i förenklad form i den meningen att det allmänna har att välja väg; antingen påföra skattetillägg, eller väcka åtal för skattebrott. I nuläget innebär det norska systemet att om åklagaren tappar skattebrottmålet, frikänns den tilltalade och något skattetillägg kan inte påföras. Skattebrottmålen hanteras härigenom på samma sätt som andra brottmål. I Sverige däremot gäller att om åklagaren tappar skattebrottmålet av t.ex. bevismässiga skäl, så kommer den skattskyldige, trots den friande domen, att kunna påföras skattetillägg.

I fallen Västberga Taxi AB och Vulic v. Sverige (dom den 23 juli 2002, no 36985/97) och Janosevic v. Sverige (dom den 23 juli 2002,

no 34619/97) gjorde Europadomstolen bedömningen att det svenska skattetilläggsystemet innebär att den skattskyldige *presumeras ousäktligt ha lämnat en oriktig uppgift*. För att undgå skattetillägg har den skattskyldige att motbevisa denna presumtion. Det sagda innebär en omvänd bevisbörda i förhållande till vad som normalt gäller i brottmål. Europadomstolen hänvisar i domarna mot Sverige till fallet Salabiaku mot Frankrike (dom den 7 oktober 1988) och anför att domstolen där slagit fast att sådana presumtioner visserligen är tillåtna, men att de måste hållas inom rimliga gränser. (Se här efter även det närbesläktade målet Pham Hoang mot Frankrike, dom den 25 september 1992.) Domstolens bedömning är, mot bakgrund av att det svenska systemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder, att den svenska presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2 Europakonventionen, den artikel som slår fast den s.k. oskuldspresumtionen, dvs. att ”var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen har fastställts”. (Se prop. 2002/03:106 s. 137 f.)

Mot bakgrund av såväl Europadomstolens praxisutveckling som i ljuset av Högsta domstolens beslut från den 11 juni i år, mål nr B 4946-12, framstår det dock i våra ögon som tveksamt från ett rättssäkerhetsperspektiv med en ordning som alltjämt innebär att en person som är anklagad för brott, jfr att ett påfört skattetillägg är att jämställa med en anklagelse för brott i Europakonventionens mening (se prop. 2002/03:106 s. 75 och även RÅ 2000 ref. 66 I), ska ha att motbevisa en presumtion om culpöst handlande. Rimligare och riktigare vore att lägga bevisbördan för det ”dolda” subjektiva moment som skattetilläggsbestämmelserna i 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, kan sägas implicera, på det allmänna. Märk att i brottmål har åklagaren den fulla bevisbördan för den misstänktes skuld, ett förhållande som anses ha härletts ur oskuldspresumtionen. (Se härtill artikel 6.2 i Europakonventionen och även Kommissionens principiella uttalande om innebörden av oskuldspresumtionen, nämligen att ”... faller bevisbördan i skuldfrågan på åklagaren, och varje tvivel skall verka till den tilltalades förmån.” Se målet Österrike mot Italien, domar den 11 januari 1961 och den 30 mars 1963. Jfr även Artikel 6 i Europakonventionen, Rätten till en rättvis rättegång ur ett praktiskt åklagarperspektiv, RättsPM 2012:5.) I doktrinen anføres således att en följd av oskuldspresumtionen är att åklagaren har bevisbördan för den tilltalades skuld och att varje tvivel i skuldfrågan ska komma den tilltalade till godo (*in dubio pro reo*). (Se Danelius, Hans, Mänskliga rättigheter i euro-

peisk praxis, En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, 4 uppl., Stockholm 2012, s. 318.) Av rättssäkerhetsskäl anser vi därför, att skattetilläggsbestämmelserna borde utformas med krav på uppsåt eller (grov) oaktsamhet och att bevisbördan flyttas från den skattskyldige till det allmänna.

I opposition drev de nuvarande regeringspartierna krav på införande av oaktsamhet och uppsåt vid påförande av skattetillägg. I direktiven till nu aktuell utredning har regeringen dock direkt uttalat att man *inte* önskar ett sådant förslag. Denna ändrade inställning är enligt vår uppfattning olycklig, eftersom det innebär en lösning till ett system som är rättsosäkert, och även leder till ett komplicerat och på flera sätt obegripligt regelverk. Till exempel att den som frikänns i skattebrottmålet och därmed inte anses ha varit tillräckligt vårdslös för att påföras ett mindre bötesstraff samtidigt av samma domstol döms att utge 200 000 kr i skattetillägg, utan att någon vårdslöshet över huvud taget behöver påvisas. En sådan ordning får påföljdssystemet att framstå som både obegripligt och rättsosäkert.

Med beaktande av att skattetillägget är att jämställa med ett straff föreslår vi att beviskravet ”ställt utom rimligt tvivel” ska gälla för påförande av skattetillägg. En likriktning av beviskravens höjd skulle leda till en processuell förenkling i allmän domstol och tillerkänna den enskilde ökad rättssäkerhet. Det sagda står också i överensstämmelse med att uttrycket ”ställt utom rimligt tvivel” är ett vedertaget uttryck som regelmässigt används vid bevisvärdering och fällande dom i brottmål. (Jfr även SOU 2001:25 s. 211 f., Kamstam, Natalie & Leidhammar, Börje i JT 2002/03 s. 239, liksom Leidhammar, Börje i SN 2003 s. 320. Se också Meyer, Andréa, i SvSkT 2003, s. 385 f. och SimonAlmendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 265. Jfr dock prop. 2002/03:106 s. 119.) Beviskravet bör omfatta samtliga skattetilläggsärenden oavsett vem som fattar beslut, alltså oavsett om det är Skatteverket eller allmän domstol som påför skattetillägget.

Krav på prövningstillstånd

I skattemål finns inget krav på prövningstillstånd för att få ett överklagat mål prövat i kammarrätten. Frågan om införande av prövningstillstånd har dock varit under utredning (se Mål och medel – särskilda åtgärder för vissa måltyper i domstol, SOU 2010:44). Förslaget mötte dock stark kritik och har inte lett till några lagstiftningsåtgärder. För brottmål finns däremot ett krav på prövningstillstånd för prövning i hovrätten. För att ett mål som överklagats från tingsrätt till hovrätt ska tas upp till prövning i hovrätten krävs således, i mål där den tilltalade som enda påföljd dömts till böter, eller då den tilltalade frikänts från ansvar för ett brott som enligt straffskalan inte kan leda till ett strängare straff än fängelse i sex månader, att prövningstillstånd först lämnats.

Utredningen föreslår att överklagande av mål om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol ska följa reglerna för brottmål med den skillnaden att prövningstillstånd inte ska krävas om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagats. Skattetillägg är ett straff som många gånger är betydligt mera ingripande för den enskilde än ett bötesstraff. Vi anser därför att något krav på prövningstillstånd till hovrätten över huvud taget inte ska finnas för det fall prövningen i tingsrätten har innefattat ett yrkande om skattetillägg. För detta talar även det förhållandet att de skattskyldiga bör behandlas lika oavsett om prövningen sker i allmän förvaltningsdomstol eller allmän domstol.

Justitiedepartementet bereder för närvarande ett förslag till ändring av reglerna om prövningstillstånd i brottmål. Förslaget är av mycket ingripande natur och innebär införande av ett generellt krav på prövningstillstånd i samtliga brottmål oavsett brottets svårhetsgrad. Om ett sådant förslag genomförs, är det troligt att även alla mål som inkluderar påförande av skattetillägg kommer att ingå och därmed omfattas av krav på prövningstillstånd. Det skulle då bli fråga om en oacceptabel olikbehandling av mål om skattetillägg beroende på om handläggningen skett i allmän domstol eller i allmän förvaltningsdomstol. Sett från den skattskyldiges perspektiv skulle det således vara processuellt fördelaktigt att få skattetillägget påfört inom ramen för förvaltningsprocessen, eftersom denne då skulle vara tillförsäkrad en överprövning av sin sak, vilket inte skulle bli fallet då skattetillägget påförs i samband med åtal för skattebrott.

Utifrån tillgänglig domstolsstatistik är det visat att ändringsfrekvensen sjunker när krav på prövningstillstånd införs. När pröv-

ningstillståndsreformen i tvistemål infördes 2008 uttalade regeringen att riskerna för felaktiga beslut var minimal. Reformen kan nu utvärderas. Härvid framgår att det var 22 procent färre mål i hovrätten som ändrades år 2012 jämfört med före reformen. Utgår man ifrån att överinstansen – i det här fallet hovrätten – dömer ”mer rätt” än underinstansen är det ca 170 fler felaktiga tvistemålsdomar per år som förblir oförändrade. Motsvarande utveckling vid införande av generellt krav på prövningstillstånd för brottmålsdel skulle leda till ca 900 fler felaktiga domar i brottmål. Införande av krav på prövningstillstånd i skattemål har varit aktuellt flera gånger men avfärdats. Det får inte bli så att införandet av krav på prövningstillstånd i allmän domstol skulle komma att innebära att man så att säga bakvägen inför en överprövningsspärr genom att låta mål om skattetillägg i allmän domstol omfattas av kravet på prövningstillstånd. Krav på prövningstillstånd i allmän domstol för mål om skattetillägg skulle leda till ett inkonsekvent och rättsosäkert system.

Tredjemanskontroll

Utredningen anser att reglerna om tredjemansrevision/tredjemansföreläggande (i detta sammanhang gemensamt benämnda tredjemanskontroll) ska behållas i huvudsak oförändrade. En del ändringar föreslås dock vad gäller generella tredjemanskontroller, s.k. fishing expeditions.

Utredningen föreslår bland annat att generella tredjemanskontroller bara får användas om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen. Detta krav är enligt Skatteverket redan idag uppfyllt. Det föreslås vidare att rätten att begära att handlingar och uppgifter ska undantas enligt 47 kap. 1 och 2 §§ SFL även ska omfatta de som kontrollen avser vid generell tredjemanskontroll. Den som kontrollen avser ska kunna begära att handlingar och uppgifter undantas från att läggas till grund för beslut om beskattning eller tulltillägg. Beslut om generell tredjemanskontroll ska även i fortsättningen fattas av Skatteverket och Tullverket. Utredningen anser således att Skatteverket även i fortsättningen ska fatta beslut om generell tredjemanskontroll. Införande av ett krav på att sådan kontroll ska föregås av domstolsprövning anser utredningen vara obehövligt. Inte heller anser utredningen det finnas anledning att den som kontrollen avser ska få

underrättelse i efterhand om att kontroll utförts och information inhämtats.

Som framgår av betänkandet har stark kritik riktats mot att Skatteverket tillåts genomföra generella tredjemanskontroller. Utredningen har dock haft som utgångspunkt att generella tredjemanskontroller ska kunna genomföras även fortsättningsvis och har därför inte gjort något övervägande om huruvida ett slopande av regelverket är motiverat med hänsyn till de skyddsregler för den enskilde som finns i den svenska grundlagen och i Europakonventionen. Vi anser att det är en brist att utredningen inte har gjort den intresseavvägning mellan de motstående intressen som här finns – skyddet för den personliga integriteten och myndighetens intresse av informationsinsamling. Av 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen (RF) framgår att var och en gentemot det allmänna är skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om intrånget sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden.

När skyddet för den personliga integriteten stärktes genom grundlagsreformen 2010 betonade regeringen beträffande nämnda lagrum särskilt vikten av att en avvägning görs i lagstiftningsarbetet, se prop. 2009/10:80 s. 175 ff. Lagstiftaren ska tvingas redovisa vilka avvägningar som gjorts vid proportionalitetsbedömningen. Regeringen framhåller särskilt, att vikten av respekten för individens rätt att själv förfoga över och ta ställning till det allmännas tillgång till sådan information som rör hans eller hennes privata förhållanden, ska betonas på ett tydligare sätt än vad som tidigare har varit fallet. Regeringen uttalar även att det kan antas att Sveriges trovärdighet som fördragsslutande part till Europakonventionen ökar om skyddet för enskildas personliga integritet ges en tydligare förankring i grundlag. Som en följd av den nya regleringen ska, enligt regeringen, lagstiftaren tvingas att tydligt redovisa vilka avvägningar som gjorts vid proportionalitetsprövningen. På s. 178 i propositionen framhåller regeringen att det utvidgade integritetsskyddet bör ta sikte på sådana åtgärder som den enskilde själv inte kan få kännedom om eller påverka genom ett krav på frivilligt godkännande. Grundlagsskyddet för den personliga integriteten omfattar enbart betydande integritetsintrång. Bestämmelsen omfattar företeelser som kan bedömas utifrån såväl kvantitativa som kvalitativa kriterier. Ju känsligare uppgifterna är, desto mer ingripande måste det allmännas hantering av uppgifterna anses vara. Stor vikt ska läggas vid ändamålet med behandlingen. En hantering som syftar till att

utreda brott kan normalt sett anses vara mer känslig än t.ex. en hantering som uteslutande sker för att ge en myndighet underlag för förbättringar av kvaliteten i handläggningen, se prop. 2009/10:80, s. 182 f.

Enligt vad Skatteverket uppgett, och som framgår av utredningens betänkande, anses de generella tredjemanskontrollerna vara effektiva, eftersom verket får tillgång till ett material som underlag för att inrikta de fördjupade kontrollerna på fall där det finns indikationer på felaktigheter. Andra deklarationsskyldiga slipper då besvär. Det framgår vidare av betänkandet att Skatteverket inte gör någon systematisk uppföljning av effekterna av de generella tredjemanskontrollerna. Även den preventiva effekten anses vara svår att mäta.

Enligt vår uppfattning är det mycket som talar för att generella tredjemanskontroller står i strid med skyddsreglerna i regeringsformen. De som kontrollen avser har ingen möjlighet att förhålla sig till om de ska samtycka till informationsinhämtandet eller inte. Karaktären på de uppgifter som Skatteverket hämtar in kan vara av vitt skilda slag och kan röra mycket integritetskänsligt material. Som regeringen har uttalat ska stor vikt läggas vid ändamålet med informationsinhämtandet vid bedömningen av om intrånget är att anse som betydande eller inte. När det gäller generella tredjemanskontroller används informationen för få fram ett material för fördjupad kontroll av vissa deklarationsskyldiga. Något krav på att behovet av information är relevant för Skatteverket på individnivå finns således inte. Detta talar för att generella tredjemanskontroller strider mot regeringsformen.

När det gäller Europakonventionen uttalar utredningen att man inte känner till något mål från Europadomstolen som gäller generell tredjemanskontroll. Det må så vara, vilket kan bero på att i flertalet europeiska stater tillåts inte generella tredjemanskontroller. Detta är även något som avspeglar sig i de internationella dokument som finns avseende informationsutbyte mellan stater. Enligt vår uppfattning är det osäkert om generella tredjemanskontroller står i överensstämmelse med Europakonventionen.

Vi anser således att det är en brist att utredningen inte har gjort någon avvägning av Skatteverkets behov av informationsinhämtande genom generella tredjemanskontroller och de skattskyldigas rätt till skydd för den personliga integriteten. Såsom utredningens förslag nu är utformat är det meningen att proportionalitetsprövningen ska göras av Skatteverket. Domstolsprövning kan bara ske om den som

revideras motsätter sig kontrollen och inte samverkar med Skatteverket. Vi kan inte se detta som ett skydd för individen som kontrolleras. Skyddet i grundlagen utgår ifrån en proportionalitetsprövning utifrån skyddsbehovet för den som kontrollen avser och inte i första hand den som revideras. Den som revideras kan ha många anledningar till att inte ha något skäl till att motsätta sig kontrollen. Det kan säkert finnas fall där den som revideras är helt ointresserad av att begära domstolsprövning för att söka skydda dem som avses med kontrollen.

De som kontrollen avser kommer aldrig att få möjlighet till prövning av om uppgifterna ska utlämnas till Skatteverket eller inte. Först i efterhand ska det enligt utredningens förslag finnas möjlighet till undantagande av vissa handlingar och uppgifter om Skatteverket överväger att lägga dessa till grund för beskattning. Syftet med undantagsregeln är dock att skydda uppgifter från vidare spridning och att förhindra att Skatteverket får tillgång till viss känslig information. Även om det är positivt att Skatteverket inte ska få lägga sådan information till grund för beskattning är skadan så att säga redan skedd.

Ett minimikrav för att uppnå en bättre rättssäkerhet på det här området anser vi vara att kräva att *Skatteverket ska vända sig till domstol för att få tillstånd* till generella tredjemanskontroller samt att *information alltid ska lämnas i efterhand till de som kontrollerats*, oavsett om informationen lett till beskattningsåtgärder eller inte.

Utredningen anser att även om det kan finnas förhoppningar om att en domstol på ett bättre sätt än Skatteverket kan förutse och beakta de intressen som de som avses med kontrollen kan ha, väger de effektivitets- och tidsförluster som skulle uppkomma tyngre. På grund härav anser utredningen att domstolsprövning inte behövs. Vi delar inte denna uppfattning. Självfallet har domstolen en bättre möjlighet att göra en proportionalitetsbedömning än Skatteverket i sin egenskap av part. Domstolsprövning ska därför krävas.

Vad gäller frågan om att lämna information i efterhand till de som kontrollerats har utredningen funnit att det inte finns skäl härtill, eftersom det är för administrativt betungande för Skatteverket att lämna en sådan information. Likaså har utredningen ansett att information skulle kunna leda till att de som kontrollerats skulle känna sig oroliga och misstänkliggjorda i onödan. Detta anser vi inte vara acceptabla skäl för att motivera att skyddet för de skattskyldigas personliga integritet träds för när.

Kommittédirektiv 2012:14

Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet

Beslut vid regeringssammanträde den 8 mars 2012

Sammanfattning

En särskild utredare ska lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kan stärkas ytterligare utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gäller även för vissa förfaranden hos Tullverket.

Utredaren ska bl.a.

- analysera systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott, bl.a. med beaktande av Europakonventionen, samt ge förslag på lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda,
- analysera nivåerna på skattetillägg och, om det bedöms lämpligt, föreslå ändrade nivåer,
- när det gäller skattetillägg även analysera frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande samt, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar,
- analysera reglerna om tredjemansrevision och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten, och
- analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i ärenden och mål om skatt m.m. och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten.

Uppdraget ska redovisas senast den 9 september 2013.

Rättssäkerhet och effektivitet i skatteförfarandet

Skatter och avgifter är en mycket viktig andel av statens inkomster. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Detsamma gäller för Tullverket. Exempel på sådana verktyg är skattetillägg, tulltillägg och tredjemansrevision.

Den 1 januari 2012 trädde en ny lag i kraft som täcker i stort sett hela skatteförfarandet, skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Den ersätter bl.a. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Genom att bestämmelserna har samlats i en lag tydliggörs och förenklas regelverket, vilket bl.a. stärker rättssäkerheten i skatteförfarandet.

I skatteförfarandelagen har även vissa materiella ändringar gjorts som innebär att rättssäkerheten har stärkts. Det gäller bl.a. reglerna om skattetillägg. Även när det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning har vissa ändringar gjorts, exempelvis kan ersättning beviljas i fler fall än tidigare.

I propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165) gör regeringen bedömningen när det gäller skattetillägg att det finns skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. Frågor som nämns är rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, nivåerna på skattetillägg samt frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande. När det gäller reglerna om tredjemansrevision – som i sak inte ändrats i skatteförfarandelagen – anger regeringen i propositionen att tredjemansrevision är ett mycket viktigt kontrollverktyg och att möjligheten till tredjemansrevision därför bör finnas kvar, men att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten. När det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning anger regeringen att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Uppdraget att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott

Aktuellt regelverk

Beskattningen av enskilda grundar sig huvudsakligen på uppgifter som de enskilda har lämnat i en deklaration och på kontrolluppgifter. För att enskilda ska vara noggranna och punktliga när de lämnar deklarationer och uppgifter till Skatteverket finns det ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. Dessutom finns det ett straffrättsligt sanktionssystem för att motverka skattefusk. Det är den deklarationsskyldige som har ansvar för att korrekta och fullständiga uppgifter lämnas till ledning för beskattningen.

Enligt svensk lagstiftning kan en enskild under vissa förutsättningar både påföras skattetillägg inom ramen för skatteförfarandet och straffas enligt skattebrottslagen (1971:69) för samma oriktiga uppgift som har lämnats i deklarationen (t.ex. en felaktig uppgift). Detsamma gäller om någon deklaration inte har lämnats. Den avgörande skillnaden mellan dessa två sanktionsformer är att uttag av skattetillägg till skillnad mot ansvar enligt skattebrottslagen inte kräver att den oriktiga uppgiften har lämnats uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Bestämmelserna om skattetillägg finns i skatteförfarandelagen. Skattetillägg ska tas ut bl.a. av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (49 kap. 4 §). Av 49 kap. 5 § framgår vad som avses med oriktig uppgift. 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. Skattetillägg ska även tas ut i andra fall, t.ex. vid skönsbeskattning (49 kap. 6 §).

Enligt skattebrottslagen kan 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 åter-

betalas till honom själv eller annan dömas för skattebrott (2 § skattebrottslagen). Om brottet är ringa döms för skatteförseelse i stället (3 § skattebrottslagen). Om brottet begåtts av grov oaktsamhet döms för vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen). I den följande framställningen talas främst om skattebrott men vad som sägs om skattebrott tar sikte även på övriga brottsrubriceringar. Med oriktig uppgift avses detsamma som för skattetillägg (se t.ex. prop. 2010/11:165 s. 1110).

De olika sanktionssystemen, skattetillägg och skattebrott, är utformade med hänsyn till varandra och det finns regler om samordning av påföljder. Hel eller delvis befrielse från skattetillägg kan medges bl.a. om den som skattetillägget avser även har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL). Vidare ska en domstol i ett skattebrottmål vid straffmätningen bl.a. beakta om skattetillägg har tagits ut (29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken).

När det gäller tullområdet finns det regler om tulltillägg i 8 kap. tullagen (2000:1281) som till stor del motsvarar reglerna om skattetillägg. Regler om tullbrott, vilka i stort motsvarar reglerna om skattebrott, finns i 8–11 §§ lagen (2000:1225) om straff för smuggling, benämnd smugglingslagen. I sistnämnda lag finns också regler om samordning mellan sanktionsformerna. Kan bl.a. tullbrott av normalgraden föranleda att tulltillägg enligt 8 kap. 2–4 §§ tullagen påförs, får åtal väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl (31 § 2 smugglingslagen).

Artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen ger uttryck för rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger, den s.k. *ne bis in idem*-principen. I denna artikel föreskrivs att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Bestämmelsen syftar till att förhindra att en process av straffrättslig karaktär upprepas efter att den har avgjorts slutligt. Det har konstaterats att de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, är straff i Europakonventionens mening (Europadomstolens avgöranden i målen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002).

Europadomstolen har vid ett flertal tillfällen prövat frågor om rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. De svenska reglerna om skattetillägg och skattebrott har vid en sådan prövning

inte bedömts kränka denna rättighet (*Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00, den 14 september 2004). I det fallet ansåg domstolen att de båda förfarandena inte avsåg samma sak (*idem*) eftersom ansvar för skattebrott förutsatte att det fanns uppsåt, medan motsvarande krav inte ställdes upp för att ta ut skattetillägg. Domstolen beaktade också att ansvar för skattebrott och skattetillägg tjänade olika syften.

Europadomstolen har dock på senare tid utvecklat och skärpt sin praxis när det gäller rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. I ett avgörande, som dock inte gäller beskattning, har Europadomstolen slagit fast att bedömningen av om två förfaranden avser samma brott ska göras med utgångspunkt i om de grundar sig på identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma (*Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, avgjord i Grand Chamber den 10 februari 2009). Slutsatsen i fallet *Sergey Zolotukhin* har därefter bekräftats i andra fall, se *Ruotsalainen mot Finland* (no. 13079/03, den 16 juni 2009), *Maresti mot Kroatien* (no. 55759/07, den 25 juni 2009) och *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien* (no. 2376/03, den 14 januari 2010). Målet *Ruotsalainen* gällde finska skatteförhållanden, närmare bestämt bränsleavgift och straff för skattebedrägeri, där domstolen ansåg att de båda brotten bestod av huvudsakligen samma omständigheter och att en kränkning av rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger hade skett.

Sedan Europadomstolen meddelat sin dom i målet *Sergey Zolotukhin* har både Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) och Högsta domstolen avgjort mål som avser det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Ingen av instanserna har funnit att det svenska systemet kränker rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger (RÅ 2009 ref. 94, avgjort den 17 september 2009, och NJA 2010 s. 168 I och II, avgjorda den 31 mars 2010).

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats och att Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 inte avser det svenska rättssystemet, som innehåller vissa särdrag. Högsta förvaltningsdomstolen drog slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med Europakonventionen.

Högsta domstolen konstaterade i sina avgöranden att det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma

oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma brott, men att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma brott som också kan beslutas av olika organ vid skilda tillfällen. Högsta domstolen bedömde att det saknas stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden.

Det finns mål i Europadomstolen som gäller det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Målen är dock ännu inte avgjorda.

Behovet av en utredning

Systemet med skattetillägg och skattebrott har alltså inte bedömts strida mot Europakonventionens krav när det gäller rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. Oavsett detta finns det skäl att se över reglerna. Reglerna har utsatts för kritik från olika håll i Sverige. Denna kritik gäller bl.a. om det är lämpligt att ha ett system som möjliggör förfaranden i två olika domstolsordningar och två olika påföljder gällande samma oriktiga uppgift, särskilt om det ena förfarandet har lett till ett slutligt avgörande. Systemet med skattetillägg och skattebrott bör i ljuset av detta ses över i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda och att åstadkomma en bättre samordning av sanktionsformerna inom skatteområdet. Även på tullområdet kan tulltillägg tas ut och ansvar för tullbrott utdömas avseende samma oriktiga uppgift. Även dessa regler bör ses över.

Uppdragets genomförande

Skattetillägg är ett mycket viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter, vilket i förlängningen har stor betydelse för att upprätthålla förtroendet för det svenska skatte- och avgiftssystemet. Denna administrativa sanktion ska därför finnas kvar. Även straffrättsliga sanktionsmöjligheter ska finnas kvar. De har en mycket viktig preventiv funktion. Det handlar således inte om att avskaffa någon av sanktionsformerna. Utöver dessa grundläggande utgångspunkter ska följande gälla för uppdragets genomförande. Uttaget av skattetillägg ska även fortsättningsvis vara baserat på objektiva kriterier, dvs. det ska inte krävas subjektiva rekvisit

såsom uppsåt eller oaktsamhet. Effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet ska säkerställas. Kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket ska inte minska. Reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och för tillämpande myndigheter. Regler som föreslås av utredaren ska inte ge utrymme för den enskilde att manipulera systemet t.ex. så att han eller hon kan undkomma ett administrativt eller straffrättsligt förfarande helt. Utredaren ska särskilt uppmärksamma risken för sådana brister och i förekommande fall redogöra för dessa tillsammans med förslag på lösningar.

Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera andra nordiska länders påföljdssystem och eventuella pågående lagstiftningsprojekt på skatteområdet. Det kan vara av intresse att studera även andra europeiska länders system.

Utredaren bör grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Ett alternativ som bör undersökas är att införa ett system som innebär en plikt för det allmänna att vid en viss tidpunkt välja mellan att påföra skattetillägg eller att anmäla misstänkt skattebrott. Ett sådant system finns i Norge. Utredaren bör särskilt överväga behovet av bestämmelser som möjliggör uttag av skattetillägg om ett anmält ärende inte leder till någon skattebrottsprocess eller påföljd.

Ett annat alternativ som också bör undersökas är förutsättningarna för att sammanföra de båda förfarandena till ett förfarande, dvs. att skattetillägg och skattebrott hanteras i en och samma domstol.

Detta uppdrag ska även avse systemet med tulltillägg och tullbrott, naturligtvis med beaktande av de särdrag som dessa regler har jämfört med reglerna om skattetillägg och skattebrott.

Utredaren ska således utifrån de ovan nämnda utgångspunkterna

- analysera systemet med skattetillägg och skattebrott ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bl.a. med beaktande av Europakonventionen,
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten och samtidigt bibehålla effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet och kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket, och

- genomföra detta uppdrag även när det gäller systemet med tulltillägg och tullbrott.

Uppdraget att se över nivåerna på skattetillägg

Aktuellt regelverk

Reglerna om grundförutsättningarna för uttag av skattetillägg kan sägas vara ganska enkla, medan det finns ett större antal detaljerade regler som gäller beräkningar, undantag och befrielsemöjligheter. När det gäller nivåerna på skattetillägg finns det t.ex. fem olika procentsatser, nämligen 40, 20, 10, 5 och 2 procent (49 kap. 11–18 §§ SFL). När det gäller tulltillägg finns det bara två nivåer, 20 och 10 procent (8 kap. 2–4 §§ tullagen).

Behovet av en utredning

Förändringar av nivåerna har övervägts tidigare. I betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58) togs frågan upp om ett av flera lämpliga sätt att förenkla reglerna vore att sänka procentsatserna från 40 till 20 procent. Utredningen ansåg att regleringen skulle bli enklare om skattetillägg som huvudregel beräknades enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är frågan om. En positiv effekt av en sänkning angavs vara att trycket i sanktionssystemet skulle minska och att det med en lägre nivå borde finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet. Dessutom skulle då procentsatsen vara densamma på inkomstbeskattningsområdet som på skattebetalningsområdet. Utredningen lämnade dock inte något förslag om detta då den ansåg att det inte ingick i uppdraget att överväga så genomgripande förändringar.

En halvering av procentsatsen på inkomstbeskattningsområdet skulle, precis som utredningen ansett, vara en stor förändring av grunderna i sanktionssystemet. En sådan förändring måste analyseras noggrant innan den övervägs. Regeringen anser, såsom har aviserats i propositionen Skatteförfarandet, att nivåerna på skattetillägg bör utredas för att ytterligare stärka rättssäkerheten. Det finns anledning att undersöka förutsättningarna för och konsekvenserna av förändrade nivåer på skattetillägg.

Uppdragets genomförande

Syftet med detta uppdrag är att utreda om man kan förenkla reglerna om nivåerna på skattetillägg och öka överblickbarheten. Olika nivåförändringar kan övervägas. Utredaren bör eftersträva dels en rimlig balans mellan rättvisaspekter och allmänpreventiva aspekter, dels att sanktionerna ska framstå som skäliga. Utredaren ska särskilt beakta relevanta bestämmelser i skatteförfarandelagen och de förslag i övrigt som utredaren avser att lägga fram i fråga om skattetilläggen. En översyn av nivåerna på tulltillägg bedöms inte vara nödvändig.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- analysera nivåerna på skattetillägg, och
- bedöma om det är lämpligt att förändra nivåerna och, om så är fallet, lämna förslag på ändringar av reglerna.

Uppdraget att se över vissa andra frågor om skattetillägg

Aktuellt regelverk

Grundläggande bestämmelser om förutsättningarna för uttag av skattetillägg har det redogjorts för ovan. Enligt skatteförfarandelagen anses en uppgift inte vara oriktig om den tillsammans med övriga lämnade eller godkända uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut (49 kap. 5 § andra stycket). I dessa fall saknas förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Skattetillägg ska inte heller tas ut, även om oriktig uppgift har lämnats, bl.a. då den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § 1). Före skatteförfarandelagens tillkomst gällde sistnämnda regel enbart obligatoriska kontrolluppgifter, dvs. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande. Genom skatteförfarandelagen har denna regel utvidgats till att omfatta inte bara obligatoriska kontrolluppgifter utan även annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, om materialet är tillräckligt för att ett riktigt beslut ska kunna fattas. Om den oriktiga uppgiften framgår av, men inte kan rättas med ledning av, normalt tillgängligt kontrollmaterial ska

dock även fortsättningsvis skattetillägg tas ut. Det tas då ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 §).

Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det krävs att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet ska också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som har haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det krävs vidare att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i beskattningsdatabasen och som rutinmässigt används vid deklARATIONSGRANSKNINGEN omfattas av bestämmelsen. Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial (prop. 2010/11:165 s. 480 f.).

Även om en oriktig uppgift har lämnats till ledning för beskattningen och förutsättningarna för Skatteverket att ta ut skattetillägg är uppfyllda, kan olika omständigheter ge sådan vägledning för Skatteverket att det i själva verket inte finns någon risk för att den enskilde kommer att undgå att skatt eller avgift tas ut. Detta är också något som kan beaktas vid tillämpning av reglerna om befrielse från skattetillägg (se bl.a. RÅ 2009 ref. 73).

Behovet av en utredning

2003 års skattetilläggsreform innebar att reglerna för skattetillägg blev flexiblare och generösare. Reformens tyngdpunkt låg på befrielsereglerna. I propositionen Skatteförfarandet sägs att det ännu inte har gått tillräckligt lång tid för att det i alla delar ska vara möjligt att få en komplett bild av hur skattetilläggsbestämmelserna efter reformen tillämpas. Det sägs också att avgörandena från Regeringsrätten hittills är få men att det redan nu kan konstateras att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare.

Några av de remissinstanser som yttrade sig över betänkandet Skatteförfarandet ansåg att det bör framgå av reglerna att skatte-

tillägg inte ska tas ut om det saknas risk för skatteundandragande. Vissa remissinstanser har vidare uttryckt synpunkter på t.ex. varför inte en årsredovisning kan vara normalt tillgängligt kontrollmaterial, eftersom Skatteverket har elektronisk tillgång till årsredovisningar genom sin åtkomst till Bolagsregistret.

Frågor om skattetillägg när det inte finns risk för skatteundandragande och innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial kan sägas höra samman. Å ena sidan har Skatteverket tillgång till ett stort antal uppgifter dels direkt hos sig, dels via länkar till andra myndigheter och databaser, av vilka Skatteverket ibland kan dra slutsatser om korrektheten i uppgifter som lämnas i deklARATIONEN. Å andra sidan är det trots allt den uppgiftsskyldige som ska lämna korrekta och fullständiga uppgifter till ledning för beskattningen. För detta måste det finnas vissa påtryckningsmedel, såsom skattetillägg. Regeringen anser att det finns skäl att se över dessa frågor för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Uppdragets genomförande

Syftet med detta uppdrag är att uppnå bättre och enklare regler samt ökad förutsebarhet. Utredaren bör skapa förtydliganden kring uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial och i detta sammanhang göra överväganden när det gäller om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande. Även för andra situationer ska utredaren göra överväganden kring om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande. Olika alternativ kan övervägas. En översyn när det gäller tulltillägg i denna fråga synes inte vara nödvändig.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- klarlägga vad som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial,
- bedöma vad normalt tillgängligt kontrollmaterial borde utgöra,
- om det bedöms lämpligt föreslå författningsändringar som avser detta, och
- se över frågan om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande och, om det bedöms lämpligt, ge konkreta förslag på författningsändringar.

Uppdraget att se över reglerna om tredjemansrevision

Aktuellt regelverk

Enligt gällande regler får Skatteverket besluta om revision hos en näringsidkare inte bara för att kontrollera om denne har fullgjort sina lagstadgade uppgiftsskyldigheter (vanlig revision) utan också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision. Bestämmelserna finns i skatteförfarandelagen (41 kap.).

Beslutet om tredjemansrevision riktar sig till den som revision görs hos, och alltså inte till den person som ska kontrolleras. Beslut om såväl vanlig revision som tredjemansrevision ska innehålla uppgift om syftet med revisionen. I ett beslut om tredjemansrevision får Skatteverket dock, om det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Ett beslut om revision förutsätter inte misstankar om felaktigheter. Det finns möjlighet för den reviderade att begära att handlingar undantags från kontrollen. Revisionen är kringgärdad av regler om sekretess och tystnadsplikt. I skatteförfarandelagen upplyses att proportionalitetsprincipen alltid ska gälla vid tillämpning av lagen, dvs. att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (2 kap. 5 §).

När det gäller tullområdet finns det bestämmelser om revision och tredjemansrevision i 6 kap. tullagen, vilka i stort motsvarar bestämmelserna i skatteförfarandelagen. I tullagen finns det en bestämmelse om att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut om kontrollåtgärd enligt tullagstiftningen (6 kap. 1 §).

Behovet av en utredning

Reglerna om tredjemansrevision är ofta föremål för diskussion. Synpunkterna gäller ofta integritetsaspekter som har att göra med att någon som inte är föremål för kontroll utsätts för revision och att den som kontrolleras inte känner till det. Skatteverket har kritiserats för att utföra tredjemansrevision där verket utan någon konkret misstanke om skatteundandragande eftersöker icke preciserade handlingar för att hitta något av intresse, ibland benämnt "fishing expeditions". Vidare har det ifrågasatts om insamling av stora

mängder uppgifter är ett effektivt arbetssätt för Skatteverket och om det är ett proportionerligt ingrepp i relation till den som har handlingarna. Även förhållandet till reglerna om möjligheten att begära att vissa handlingar ska undantas från kontroll, reglerna om banksekretess och advokaters klientmedelskonton har diskuterats och problematiserats.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 28 februari 2012 (mål nr 7066-10) som handlar om utdömande av vite bedömt frågor som gäller tredjemansrevision. Domstolen fann i det fallet att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision hos Skandinaviska Enskilda Banken AB, som gällde uppgifter om klientmedelskonton, får anses oproportionerliga eftersom det saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser.

För att motivera systemet har det bl.a. framförts att tredjemansrevisioner är målinriktade åtgärder, avgränsade till skydd för integriteten och besparande för den som uppgifterna avser, då denne inte behöver lämna uppgifterna. Skatteverket har ansvar att värna den personliga integriteten, att använda tredjemansrevision bara när det verkligen finns behov och säkerställa att institutet tredjemansrevision används på rätt sätt. Tredjemansrevision är en förutsättning för att skattekontrollen ska kunna inriktas mot det avsiktliga fusket, för att avgränsa inhämtandet av uppgifter och för att möjliggöra informationsinhämtning som inte kan ske på annat sätt. Verktöget är viktigt bl.a. för att kunna ”spåra pengar” i samband med grov organiserad brottslighet, penningtvätt och svart arbetskraft. Vidare har det angetts att det är ett normalt förfarande i flera länder och att det krävs för att kunna uppfylla åtaganden mot andra länder.

Tredjemansrevision är ett mycket viktigt instrument även i Tullverkets kontrollverksamhet. Många importföretag anlitar tullombud för sin tullhantering och Tullverket har därför stor nytta av de uppgifter och annan information som kan finnas hos ombuden.

Reglerna om tredjemansrevision har inte setts över på länge. Den tekniska utvecklingen har förändrat sättet som både Skatteverket och företag arbetar på med bl.a. en kraftigt ökad elektronisk informationstillgång som följd. Det ovan nämnda avgörandet där Högsta förvaltningsdomstolen underkände besluten om tredjemansrevision gällde också en mycket stor mängd uppgifter. Regeringen anser därför att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten för såväl den som

revideras som den som kontrolleras. Även tredjemansrevision som Tullverket genomför ska ses över.

Uppdragets genomförande

Tredjemansrevision är ett mycket viktigt instrument i Skatteverkets kontrollverksamhet i strävan att var och en påförs den skatt eller avgift som han eller hon enligt de materiella reglerna ska betala. Exempel på situationer där tredjemansrevision har stor betydelse är i det myndighetsgemensamma arbetet mot grov organiserad brottslighet och vid utredningar av s.k. aggressiva skatteupplägg. Dessutom är det ett viktigt verktyg för att Sverige ska kunna fullgöra internationella förpliktelser som följer av t.ex. handräckningsavtal. Därför bör möjligheten till tredjemansrevision finnas kvar. Det är således utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision som ska ses över.

Det är av vikt att känna till omfattningen av användandet av tredjemansrevision och resultatet av sådana revisioner. Utredaren bör därför undersöka hur Skatteverket arbetar med detta i fråga om t.ex. antalet revisioner per år, vilka slag av revisioner som utförs och utfallet av dem, t.ex. uppmärksammade felaktigheter och beloppsmässiga höjningar.

När det gäller att avgöra hur bestämmelserna om tredjemansrevision bör vara utformade måste kontrollintresset vägas mot integritets- och rättssäkerhetsintressena, vilket är en svår uppgift som bör föregås av noggranna överväganden. De bestämmelser som utredaren föreslår bör ges en klar och tydlig utformning och bör präglas av restriktivitet och urskillning. De ska syfta till att stärka rättssäkerheten samtidigt som en rimlig kontrollnivå bibehålls. Proportionalitetsprincipen måste beaktas i förslagen.

Vid genomförandet av detta uppdrag bör utredaren grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. En fråga som bör utredas är förutsättningarna för att införa ett krav på att Skatteverket i första hand – om så är möjligt – ska söka information hos den som uppgifterna gäller, dvs. först uttömma möjligheten att få information hos den som kontrolleras och först därefter få utföra tredjemansrevision. Utredaren bör vidare se över behovet av att skärpa kraven för under vilka förutsättningar som tredjemansrevision ska få göras. Det kan t.ex. vara krav på

närmare specificering vad revisionen syftar till och motivering till varför efterfrågade uppgifter är relevanta för ändamålet med åtgärden. Det kan också gälla ändrade regler för beslutsordningen.

Som ett led i att stärka det rättsliga skyddet för den som kontrollen avser bör undersökas om det bör införas ett krav på att underrättelse om beslut om revision som huvudregel ska ske till denne, med möjlighet till undantag i vissa fall, t.ex. om det finns en sabotagerisk. Det bör också utredas om det är möjligt och lämpligt att den som kontrollen avser t.ex. skulle kunna begära att vissa handlingar undantas från kontrollen.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- kartlägga hur Skatteverket arbetar med tredjemansrevision, bl.a. vilka slag av revisioner som utförs, antalet revisioner per år och utfallet av dem i fråga om funna felaktigheter och beloppsmässiga beslutade höjningar på grund av gjorda revisioner,
- analysera reglerna om tredjemansrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv,
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering som ytterligare stärker integritetsskyddet och rättssäkerheten för enskilda,
- göra överväganden kring frågor som hänger nära samman med tredjemansrevision om sådana aktualiseras, såsom exempelvis frågor om tredjemansförelägganden, och
- genomföra detta uppdrag även gällande tredjemansrevision som Tullverket utför.

Uppdraget att se över reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Aktuellt regelverk

Enskilda har under vissa förutsättningar rätt till ersättning av allmänna medel för sina kostnader i samband med mål och ärenden om skatt m.m. hos domstolar och andra myndigheter. Bestämmelser om detta fanns fram till skatteförfarandelagens tillkomst i ersättningslagen, som gällde ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet, men som också tillämpades i vissa andra fall inom skatteområdet.

När skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 upphävdes ersättningslagen och bestämmelserna finns numera i skatteförfarandelagen. Bestämmelserna har med några undantag förts över oförändrade. Materiella ändringar är bl.a. att ersättning kan beviljas i fler ärenden och mål än tidigare. Rätten till ersättning omfattar samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen, tiden för begäran om omprövning och överklagande förlängs i vissa fall och beslutad ersättning för kostnader ska inte registreras på skattekontot.

Den grundläggande förutsättningen för att få ersättning är att den enskilde har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara sin rätt. Ersättning kan beviljas i tre fall: om den sökande helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 §).

Skatteförfarandelagens regler om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning gäller även i ärenden och mål om tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta, tulltillägg och avgift enligt tullagen (1 kap. 8 § tullagen). Reglerna gäller också i ärenden och mål om skatt eller transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd LPK (4 kap. 5 § LPK).

Behovet av en utredning

En viktig fråga som Skatteförfarandeutredningen skulle utreda var om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Utredningen ansåg att då gällande förutsättningar för rätt till ersättning inte fångar upp alla ärenden och mål där enskilda har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Utredningen fann två problem med att ersättning normalt enbart beviljas om den enskilde vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet. Det första är att den enskilde inte kan få besked i ersättningsfrågan förrän ärendet eller målet har avgjorts slutligt och därför kanske avstår från att ta den ekonomiska risk som det innebär att anlita ett biträde. Det andra är att enskilda som har behövt ett biträde och som för en befogad process inte får någon ersättning vid en förlust, vilket innebär att det finns nödvändiga biträdeskostnader som inte ersätts.

Utredningen föreslog att det inte längre skulle krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden för att få ersättning för nödvändiga biträdeskostnader, utan ersättning skulle beviljas om den enskilde behöver ett biträde. Utredningen ansåg också att ersättningsgrunderna att ärendet eller målet har prejudikatintresse eller att det finns synnerliga skäl för ersättning inte längre tillför något och föreslog därför att de skulle tas bort. Vidare föreslog utredningen att om den som ärendet eller målet gäller begärde det, skulle beslut om rätt till ersättning kunna fattas innan ärendet eller målet avgörs. Slutligen föreslogs att ersättningens storlek skulle beräknas enligt en timkostnadsnorm som regeringen fastställer.

I propositionen Skatteförfarandet föreslogs inte dessa ändringar. Den undersökning som utredningens förslag vilade på bedömdes inte ensam vara tillräcklig för att besvara de två viktiga frågorna om huruvida ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Det gick därför enligt regeringen inte att ta ställning till utredningens förslag.

Regeringen anser att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Uppdragets genomförande

Utredaren ska analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Att ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader är viktigt såväl från rättssäkerhetssynpunkt som av effektivitetsskäl. Det behöver klargöras om de nuvarande reglerna om ersättning uppfyller dessa krav. Detta medför behov av överväganden ur ett rättssäkerhetsperspektiv kring om reglerna är utformade och tillämpas på ett rimligt sätt, t.ex. huruvida de fångar upp de verkliga behov av hjälp som finns. Vidare krävs överväganden kring vilka som bör få ersättning samt för vilka slags ärenden och mål som ersättning bör ges. Även frågor som gäller vilka slags kostnader som bör ersättas och med vilka nivåer som ersättning bör beviljas aktualiseras.

För att kunna göra en fullgod bedömning behövs en utvärdering som uppfyller rimliga krav i fråga om omfattning, underlag och detaljgranskning. En inledande åtgärd ska därför vara att kartlägga hur nuvarande bestämmelser om ersättning tillämpas avseende till

vilken personkrets ersättning ges, för vilka slags kostnader och med vilka belopp.

Utredaren ska utifrån sin analys föreslå de författningsändringar som bedöms lämpliga för att ytterligare stärka rättssäkerheten. Utredaren bör vid genomförandet av detta uppdrag sträva efter enkla och tydliga regler samt en förutsebarhet i systemet. Reglerna bör vara till fördel för den enskilde och samtidigt vara praktiskt tillämpbara för myndigheterna. Myndigheternas ärende- och målhantering ska bara ökas om det bedöms vara nödvändigt. De förslag som lämnas ska innehålla noggranna analyser av förslagets ekonomiska konsekvenser.

Skatteförfarandeutredningens förslag om möjligheten till ett beslut om rätt till ersättning innan ärendet eller målet avgörs utgör i själva verket ett slags överklagbart förhandsbesked, där ersättningens storlek dock bestäms först vid ärendets eller målets avgörande. Förslaget såsom det är utformat framstår i ljuset av det ovan sagda som problematiskt.

Utredaren ska således utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- kartlägga hur ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning hanteras hos myndigheter och domstolar, t.ex. i fråga om till vilken personkrets ersättning ges, för vilka slags kostnader och med vilka belopp,
- analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, vari ingår bedömning av huruvida ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader,
- föreslå lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten, och
- genomföra detta uppdrag även när det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning när det gäller tull.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller andra författningsändringar krävs med anledning av

föreslagna ändringar. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas. I konsekvenserna i övrigt ingår också att bedöma vilken påverkan på berörda myndigheter och organisationer som förslagen ger om de genomförs.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 9 september 2013.

(Finansdepartementet)

Skattetillägg – antal beslut

Antal beslut om skattetillägg 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <u>Inkomstskatt</u> | | | | | |
| Årlig beskattning | 16 990 | 14 429 | 13 766 | 15 512 | 12 742 |
| Omrövning höj | 13 912 | 12 105 | 11 293 | 10 417 | 9 789 |
| Omrövning sänk* | 9 483 | 8 236 | 7 541 | 6 311 | 6 262 |
| <u>Arbetsgivaravgift</u> | | | | | |
| 20 % | 42 753 | 40 551 | 34 457 | 29 087 | 25 279 |
| 10 % | 11 | 15 | 7 | 0 | 1 |
| 5 % | 6 166 | 5 676 | 4 372 | 6 317 | 6 141 |
| 2 % | 46 | 37 | 31 | 34 | 38 |
| <u>Avdragen skatt</u> | | | | | |
| 20 % | 28 108 | 29 576 | 25 625 | 21 079 | 17 392 |
| 10 % | 6 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 5 % | 4 828 | 4 282 | 4 372 | 4 199 | 5 040 |
| 2 % | 38 | 36 | 31 | 42 | 45 |
| <u>Mervärdesskatt</u> | | | | | |
| 20 % | 53 036 | 53 835 | 47 456 | 44 036 | 39 665 |
| 10 % | 8 | 12 | 2 | 2 | 0 |
| 5 % | 285 | 311 | 312 | 325 | 340 |
| 2 % | 693 | 549 | 486 | 652 | 701 |
| Totalt antal | 177 972 | 171 473 | 149 751 | 138 013 | 123 435 |

* Sänkning av skattetillägget är huvudsakligen de fall då skattetillägg tagits ut efter skönsbeskattning och deklARATION sedan har inkommit.

Källa: Skatteverket

Skattetillägg – belopp

Skattetillägsbeslut i belopp om tusentalskronor, 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <u>Inkomstskatt</u> | | | | | |
| Årlig beskattning | 361 012 | 350 325 | 210 797 | 301 337 | 303 577 |
| Omprövning höj | 1 226 858 | 890 708 | 1 425 133 | 1 795 843 | 1 500 146 |
| Omprövning sänk | -1 242 296 | -740 888 | -844 577 | -508 719 | -957 795 |
| <u>Arbetsgivaravgift</u> | | | | | |
| 20 % | 147 210 | 165 834 | 132 809 | 138 721 | 84 218 |
| 10 % | -15 | 152 | -58 | 0 | -221 |
| 5 % | 6 230 | 6 458 | 7 720 | 6 689 | 7 105 |
| 2 % | 26 | 32 | 26 | -32 | 68 |
| <u>Avdragen skatt</u> | | | | | |
| 20 % | 68 547 | 62 117 | 52 781 | 38 458 | 31 176 |
| 10 % | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 5 % | 4 481 | 4 678 | 9 740 | 5 173 | 6 939 |
| 2 % | 21 | 92 | 42 | 73 | 164 |
| <u>Mervärdesskatt</u> | | | | | |
| 20 % | 431 957 | 323 539 | 295 349 | 223 383 | 198 742 |
| 10 % | 0 | 221 | -11 | 37 | 0 |
| 5 % | 1 619 | 2 441 | 1 065 | 878 | 1 792 |
| 2 % | 2 690 | 1 086 | 1 274 | 2 713 | 2 270 |
| Totalt belopp | 1 008 345 | 1 066 795 | 1 292 092 | 2 004 555 | 1 178 181 |

Källa: Skatteverket

Anmälda och avslutade brottsmisstankar – skatt

Tabell 1 Anmälda brottsmisstankar avseende skattebrottslagen

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Åklagarmyndigheten | 5 636 | 5 719 | 5 426 | 4 530 | 4 353 |
| Ekobrottsmyndigheten | 17 627 | 22 183 | 22 150 | 20 224 | 18 589 |
| Totalt anmälda | 23 263 | 27 902 | 27 576 | 24 754 | 22 942 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 2 Avslutade brottsmisstankar 2012 avseende skattebrottslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--------------------------|--------------------|----------------------|---------------|
| FU* inleds ej | 948 | 2 465 | 3 413 |
| FU läggs ned | 1 724 | 5 849 | 7 573 |
| Brottsmisstanke avslutas | 241 | 767 | 1 008 |
| Åtal väcks ej | 197 | 856 | 1 053 |
| FU-begränsning | | 4 466 | 4 466 |
| Strafföreläggande | 59 | 415 | 474 |
| Åtalsunderlåtelse | 5 | 42 | 47 |
| Övriga beslut | 9 | 6 | 15 |
| Åtal | 543 | 2 734 | 3 277 |
| Totalt avslutade | 3 726 | 17 600 | 21 326 |

* Förundersökning

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 3 Avslutade brottsmisstankar 2011 avseende skattebrottslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--------------------------|--------------------|----------------------|---------------|
| FU inleds ej | 734 | 3 650 | 4 384 |
| FU läggs ned | 1 526 | 8 002 | 9 528 |
| Brottsmisstanke avslutas | 328 | 757 | 1 085 |
| Åtal väcks ej | 239 | 778 | 1 017 |
| FU-begränsning | 744 | 5 311 | 6 055 |
| Strafföreläggande | 97 | 484 | 581 |
| Åtalsunderlåtelse | 6 | 59 | 65 |
| Övriga beslut | 14 | 175 | 189 |
| Åtal | 847 | 3 372 | 4 219 |
| Totalt avslutade | 4 535 | 22 588 | 27 123 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 4 Avslutade brottsmisstankar 2010 avseende skattebrottslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--------------------------|--------------------|----------------------|---------------|
| FU inleds ej | 895 | 3 819 | 4 714 |
| FU läggs ned | 1 975 | 7 104 | 9 079 |
| Brottsmisstanke avslutas | 243 | 696 | 939 |
| Åtal väcks ej | 245 | 1 059 | 1 304 |
| FU-begränsning | 1 179 | 4 183 | 5 362 |
| Strafföreläggande | 84 | 319 | 403 |
| Åtalsunderlåtelse | 12 | 98 | 110 |
| Övriga beslut | 60 | 234 | 294 |
| Åtal | 1 095 | 3 459 | 4 554 |
| Totalt avslutade | 5 788 | 20 971 | 26 759 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 5 Avslutade brottsmisstankar 2009 avseende skattebrottslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--------------------------|--------------------|----------------------|---------------|
| FU inleds ej | 806 | 4 116 | 4 922 |
| FU läggs ned | 1 841 | 5 522 | 7 363 |
| Brottsmisstanke avslutas | 219 | 609 | 828 |
| Åtal väcks ej | 354 | 1 059 | 1 413 |
| FU-begränsning | 1 170 | 4 195 | 5 365 |
| Strafföreläggande | 74 | 298 | 372 |
| Åtalsunderlåtelse | 12 | 19 | 31 |
| Övriga beslut | 16 | 70 | 86 |
| Åtal | 1 307 | 3 337 | 4 644 |
| Totalt avslutade | 5 799 | 19 225 | 25 024 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 6 Avslutade brottsmisstankar 2008 avseende skattebrottslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--------------------------|--------------------|----------------------|---------------|
| FU inleds ej | 494 | 3 475 | 3 969 |
| FU läggs ned | 1 568 | 3 786 | 5 354 |
| Brottsmisstanke avslutas | 317 | 649 | 966 |
| Åtal väcks ej | 151 | 713 | 864 |
| FU-begränsning | 822 | 2 702 | 3 524 |
| Strafföreläggande | 121 | 301 | 422 |
| Åtalsunderlåtelse | 11 | 48 | 59 |
| Övriga beslut | 20 | 59 | 79 |
| Åtal | 1 663 | 2 341 | 4 004 |
| Totalt avslutade | 5 167 | 14 074 | 19 241 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Anmälda och avslutade brottsmisstankar per brott enligt skattebrottslagen

**Tabell 1 Grovt skattebrott, anmälda och avslutade brottsmisstankar
2008–2012**

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Anmälda brott | 7 060 | 8 904 | 7 901 | 6 834 | 7 845 |
| FU* inleds ej | 545 | 1 267 | 1 050 | 942 | 645 |
| FU läggs ned | 913 | 2 161 | 3 034 | 3 374 | 2 496 |
| Brottsmisstanke avslutas | 255 | 145 | 343 | 262 | 418 |
| Åtal väcks ej | 106 | 336 | 381 | 330 | 289 |
| FU-begränsning | 347 | 1 048 | 764 | 1 486 | 868 |
| Strafförelägg. | 0 | 0 | 0 | 2 | 419 |
| Åtalsunderlåt. | 0 | 1 | 16 | 6 | 1 |
| Övriga beslut | 16 | 2 | 141 | 89 | 0 |
| Åtal | 1 642 | 2 187 | 1 669 | 1 972 | 1 769 |

*Förundersökning

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 2 Skattebrott och skatteförseelse, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008– 2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------|-------|--------|--------|-------|-------|
| Anmälda brott | 8 817 | 10 398 | 10 131 | 9 623 | 6 226 |
| FU inleds ej | 2 342 | 2 457 | 2 401 | 2 168 | 1 470 |
| FU läggs ned | 2 407 | 2 811 | 3 536 | 3 373 | 2 419 |
| Brottsmisstanke avslutas | 359 | 364 | 291 | 431 | 291 |
| Åtal väcks ej | 307 | 458 | 484 | 342 | 420 |
| FU-begränsning | 1 642 | 2 201 | 2 363 | 2 396 | 1 500 |
| Strafförelägg. | 55 | 61 | 34 | 73 | 41 |
| Åtalsunderlåt. | 9 | 7 | 31 | 12 | 16 |
| Övriga beslut | 26 | 47 | 45 | 19 | 4 |
| Åtal | 1 343 | 1 262 | 1 485 | 957 | 622 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 3 Vårdslös skatteuppgift, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 156 | 88 | 55 | 69 | 31 |
| FU inleds ej | 7 | 9 | 7 | 8 | 9 |
| FU läggs ned | 10 | 62 | 10 | 12 | 6 |
| Brottsmisstanke avslutas | 5 | 2 | 1 | 23 | 3 |
| Åtal väcks ej | 1 | 12 | 5 | 5 | 0 |
| FU-begränsning | 4 | 1 | 8 | 6 | 1 |
| Strafförelägg. | 30 | 25 | 9 | 70 | 15 |
| Åtalsunderlåt. | 0 | 3 | 0 | 2 | 0 |
| Övriga beslut | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Åtal | 32 | 29 | 16 | 1 | 5 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 4 Skatteredovisningsbrott, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 450 | 527 | 569 | 198 | 181 |
| FU inleds ej | 64 | 25 | 38 | 17 | 16 |
| FU läggs ned | 334 | 94 | 151 | 46 | 33 |
| Brottsmisstanke avslutas | 20 | 9 | 20 | 1 | 0 |
| Åtal väcks ej | 47 | 21 | 7 | 1 | 2 |
| FU-begränsning | 65 | 225 | 80 | 71 | 45 |
| Strafförelägg. | 20 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Åtalsunderlåt. | 2 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| Övriga beslut | 2 | 1 | 50 | 0 | 0 |
| Åtal | 79 | 113 | 315 | 79 | 1 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 5 Skatteavdragsbrott, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 93 | 45 | 19 | 174 | 157 |
| FU inleds ej | 8 | 2 | 7 | 118 | 0 |
| FU läggs ned | 7 | 1 | 5 | 23 | 0 |
| Brottsmisstanke avslutas | 3 | 0 | 0 | 2 | 0 |
| Åtal väcks ej | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning | 45 | 44 | 36 | 30 | 11 |
| Strafförelägg. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Åtalsunderlåt. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Övriga beslut | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Åtal | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 6 Försvårande av skattekontroll, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Anmälda brott | 6 687 | 7 940 | 8 901 | 7 856 | 8 502 |
| FU inleds ej | 1 003 | 1 334 | 1 211 | 1 131 | 1 267 |
| FU läggs ned | 1 683 | 2 234 | 2 343 | 2 700 | 2 619 |
| Brottsmisstank e avslutas | 324 | 308 | 284 | 366 | 296 |
| Åtal väcks ej | 403 | 586 | 427 | 339 | 342 |
| FU-begränsning | 1 421 | 1 801 | 2 111 | 2 228 | 2 041 |
| Strafförelägg. | 319 | 283 | 357 | 433 | 411 |
| Åtalsunderlåt. | 44 | 19 | 68 | 44 | 30 |
| Övriga beslut | 35 | 35 | 58 | 81 | 2 |
| Åtal | 908 | 1 052 | 1 244 | 1 210 | 885 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tulltillägg – antal beslut

Antal beslut om tulltillägg 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|------------|
| Oriktig uppgift | 346 | 557 | 408 | 369 | 204 |
| Skönstull- taxering | 57 | 38 | 40 | 63 | 22 |
| Olaglig införsel | 133 | 136 | 112 | 347 | 244 |
| Olagligt undan- dragande från tullövervakning | 635 | 467 | 700 | 552 | 290 |
| Förfogande i strid med inskränkning i förfoganderätten | 0 | 0 | 63 | 312 | 1 |
| Förfogande i strid med före- skriften förut- sättning för bl.a. befrielse från tull | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Totalt antal | 1 171 | 1 198 | 1 323 | 1 643 | 761 |

Källa: Tullverket

Tulltillägg – belopp

Debiterade tulltillägg i kronor per grund för tulltillägg 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Oriktig uppgift | 7 648 701 | 16 784 613 | 11 365 668 | 11 823 519 | 10 565 131 |
| Skönstull- taxering | 249 022 | 1 312 872 | 424 226 | 1 520 096 | 226 951 |
| Olaglig införsel | 744 697 | 657 339 | 1 446 589 | 2 244 670 | 1 448 496 |
| Olagligt undan- dragande från tullövervakning | 5 305 668 | 4 344 769 | 9 641 638 | 5 426 467 | 4 246 347 |
| Förfogande i strid med inskränkning i förfoganderätten | 0 | 0 | 399 374 | 1 134 166 | 2 270 |
| Förfogande i strid med före- skriften förut- sättning för bl.a. befrielse från tull | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Totalt debiterade | 13 948 088 | 23 099 593 | 23 277 495 | 22 148 918 | 16 489 195 |

Källa: Tullverket

Anmälda och avslutade brottsmisstankar – tull

Tabell 1 Anmälda brottsmisstankar avseende brott enligt smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Åklagarmyndigheten | 2 644 | 2 665 | 3 535 | 4 067 | 4 018 |
| Ekobrottsmyndigheten | 26 | 318 | 15 | 627 | 73 |
| Totalt | 2 670 | 2 983 | 3 550 | 4 694 | 4 091 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 2 Avslutade brottsmisstankar 2012 avseende smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--|--------------------|----------------------|--------------|
| FU* inleds ej | 6 | 3 | 9 |
| FU läggs ned | 893 | 13 | 906 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 287 | 0 | 287 |
| Brottsmisstanke avslutas | 172 | 1 | 173 |
| Åtal väcks ej | 221 | 0 | 221 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 0 | 3 | 3 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 0 | 0 | 0 |
| Strafföreläggande | 212 | 0 | 212 |
| Åtalsunderlåtelse | 56 | 0 | 56 |
| Övriga beslut | 33 | 2 | 35 |
| Åtal | 1 945 | 57 | 2 002 |
| Totalt avslutade | 3 825 | 79 | 3 904 |

*Förundersökning

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 3 Avslutade brottsmisstankar 2011 avseende smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--|--------------------|----------------------|--------------|
| FU inleds ej | 10 | 2 | 12 |
| FU läggs ned | 882 | 607 | 1 489 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 270 | 0 | 270 |
| Brottsmisstanke avslutas | 171 | 1 | 172 |
| Åtal väcks ej | 210 | 0 | 210 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 1 | 0 | 1 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 66 | 0 | 66 |
| Strafföreläggande | 143 | 0 | 143 |
| Åtalsunderlåtelse | 33 | 0 | 33 |
| Övriga beslut | 24 | 0 | 24 |
| Åtal | 2 199 | 0 | 2 199 |
| Totalt avslutade | 4 009 | 610 | 4 619 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 4 Avslutade brottsmisstankar 2010 avseende smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--|--------------------|----------------------|--------------|
| FU inleds ej | 21 | 1 | 22 |
| FU läggs ned | 696 | 38 | 734 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 78 | 0 | 78 |
| Brottsmisstanke avslutas | 128 | 0 | 128 |
| Åtal väcks ej | 277 | 0 | 277 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 1 | 0 | 1 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 92 | 286 | 378 |
| Strafföreläggande | 199 | 0 | 199 |
| Åtalsunderlåtelse | 44 | 0 | 44 |
| Övriga beslut | 17 | 0 | 17 |
| Åtal | 1 811 | 0 | 1 811 |
| Totalt avslutade | 3 364 | 325 | 3 689 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 5 Avslutade brottsmisstankar 2009 avseende smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--|--------------------|----------------------|--------------|
| FU inleds ej | 7 | 1 | 8 |
| FU läggs ned | 531 | 26 | 557 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 57 | 0 | 57 |
| Brottsmisstanke avslutas | 78 | 3 | 81 |
| Åtal väcks ej | 245 | 0 | 245 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 64 | 0 | 64 |
| Strafföreläggande | 178 | 1 | 178 |
| Åtalsunderlåtelse | 32 | 0 | 32 |
| Övriga beslut | 19 | 1 | 20 |
| Åtal | 1 372 | 2 | 1 374 |
| Totalt avslutade | 2 583 | 33 | 2 616 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Tabell 6 Avslutade brottsmisstankar 2008 avseende smugglingslagen och varusmugglingslagen

| | Åklagarmyndigheten | Ekobrottsmyndigheten | Totalt |
|--|--------------------|----------------------|--------------|
| FU inleds ej | 71 | 4 | 75 |
| FU läggs ned | 563 | 0 | 563 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 48 | 0 | 48 |
| Brottsmisstanke avslutas | 81 | 1 | 82 |
| Åtal väcks ej | 202 | 0 | 202 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 2 | 0 | 2 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 63 | 0 | 63 |
| Strafföreläggande | 182 | 0 | 182 |
| Åtalsunderlåtelse | 36 | 0 | 36 |
| Övriga beslut | 31 | 1 | 32 |
| Åtal | 1 394 | 0 | 1 394 |
| Totalt avslutade | 2 673 | 6 | 2 679 |

Källa: Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

Anmälda och avslutade brottsmisstankar per tullrättsligt brott

Tabell 1 Tullbrott, vårdslös tullredovisning¹, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 121 | 486 | 172 | 783 | 215 |
| FU* inleds ej | 0 | 3 | 1 | 5 | 3 |
| FU läggs ned | 55 | 51 | 75 | 631 | 40 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 6 | 10 | 3 | 25 | 43 |
| Brottsmisstanke avslutas | 6 | 9 | 7 | 10 | 21 |
| Åtal väcks ej | 5 | 13 | 14 | 7 | 9 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 4 | 3 | 294 | 0 | 0 |
| Strafföreläggande | 13 | 16 | 10 | 16 | 22 |
| Åtalsunderlåtelse | 3 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Övriga beslut | 0 | 0 | 2 | 2 | 0 |
| Åtal | 56 | 61 | 90 | 82 | 90 |

* Förundersökning

Källa: Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten

¹ 8–11 §§ lag (2000:1225) om straff för smuggling.

Tabell 2 Varusmuggling, olovlig befattning med smuggelgods (ej narkotika), anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU inleds ej | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU läggs ned | 2 | 0 | 3 | 0 | 0 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Brottsmisstanke avslutas | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Åtal väcks ej | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Strafföreläggande | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Åtalsunderlåtelse | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Övriga beslut | 3 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Åtal | 7 | | 0 | 0 | 0 |

Källa: Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten

Tabell 3 Smugglingsbrott, olovlig införsel, olovlig utförsel (ej narkotika)², anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|
| Anmälda brott | 1 295 | 1 207 | 1 494 | 1 673 | 1 549 |
| FU inleds ej | 63 | 2 | 7 | 6 | 4 |
| FU läggs ned | 258 | 244 | 318 | 340 | 339 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 17 | 23 | 26 | 83 | 91 |
| Brottsmisstanke avslutas | 24 | 37 | 57 | 64 | 71 |
| Åtal väcks ej | 111 | 117 | 141 | 102 | 104 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 1 | 0 | 0 | 1 | 3 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 22 | 28 | 50 | 25 | 0 |
| Strafföreläggande | 82 | 74 | 53 | 46 | 62 |
| Åtalsunderlåtelse | 14 | 16 | 18 | 12 | 11 |
| Övriga beslut | 16 | 6 | 9 | 6 | 7 |
| Åtal | 749 | 652 | 791 | 1012 | 837 |

Källa: Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten

² 3–5 och 7 §§ lag (2000:1225) om straff för smuggling.

Tabell 4 Narkotikasmuggling, olovlig införsel av narkotika, olovlig utförsel av narkotika³, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|
| Anmälda brott | 1 122 | 1 175 | 1 597 | 1 834 | 1 970 |
| FU inleds ej | 8 | 3 | 14 | 0 | 2 |
| FU läggs ned | 233 | 215 | 300 | 378 | 428 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 16 | 20 | 49 | 150 | 141 |
| Brottsmisstanke avslutas | 50 | 32 | 56 | 73 | 65 |
| Åtal väcks ej | 67 | 97 | 92 | 87 | 71 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 24 | 25 | 26 | 32 | 0 |
| Strafföreläggande | 80 | 88 | 90 | 67 | 119 |
| Åtalsunderlåtelse | 16 | 13 | 20 | 20 | 44 |
| Övriga beslut | 12 | 9 | 6 | 14 | 22 |
| Åtal | 531 | 610 | 801 | 979 | 897 |

Källa: Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten

³ 6 och 7 §§ lag (2000:1225) om straff för smuggling.

Tabell 5 Olovlig befattning med smuggelgods⁴, anmälda och avslutade brottsmisstankar 2008–2012

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------|------|------|------|------|
| Anmälda brott | 129 | 115 | 287 | 404 | 357 |
| FU inleds ej | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| FU läggs ned | 19 | 36 | 38 | 143 | 98 |
| FU-ledning överlämnas till utredande myndighet | 9 | 4 | 0 | 12 | 12 |
| Brottsmisstanke avslutas | 2 | 3 | 8 | 25 | 16 |
| Åtal väcks ej | 18 | 18 | 30 | 14 | 37 |
| FU-begränsning, FU inleds inte | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| FU-begränsning, FU läggs ned | 13 | 8 | 8 | 9 | 0 |
| Strafföreläggande | 7 | 1 | 46 | 14 | 9 |
| Åtalsunderlåtelse | 3 | 2 | 6 | 1 | 0 |
| Övriga beslut | 1 | 4 | 0 | 1 | 6 |
| Åtal | 51 | 51 | 129 | 127 | 178 |

Källa: Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten

⁴ 12 och 13 §§ lag (2000:1225) om straff för smuggling.

Undersökning av hur ersättningsreglerna tillämpas i praktiken

1.1 Undersökningens underlag

Förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen

Vi har med hjälp av JP Skattenet tagit fram de domar som dömts av under november 2011 av förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Samtliga domar har sökts fram i JP Skattenet med sökorden ”ersättning för kostnader ärenden mål skatt datum november 2011”. JP Skattenet samlar in information från samtliga förvaltningsrätter, kammarrätter och Högsta förvaltningsdomstolen. I vissa fall hämtas informationen manuellt genom domböckerna och i andra fall skickar domstolarna domar till JP Skattenet för registrering.

Vad avser avgjorda mål i Högsta förvaltningsdomstolen under november 2011 har vi använt oss av domstolarnas eget målhanteringssystem, Vera, för att ta fram uppgifterna. Eftersom olika domstolar registrerar mål som innehåller en ersättningsfråga olika kunde Vera inte användas för att ta fram underlaget till undersökningen i kammarrätt och förvaltningsrätt. Vi har gått igenom de avdömda domarna för att få svar på våra frågor. I vissa fall har vi gått igenom även akterna som hör till målen.

Skatteverket

Inom Skatteverket har ärendegrupp 5911, ”Begäran/beslut om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.”, i Skatteverkets diarium studerats närmare för att ta reda på hur ersättningsreglerna tillämpas i praktiken. Av Skatteverkets diarium framgår att

det har fattats 188 beslut i ersättningsfrågan under november 2011 i ärendegrupp 5911.

Vissa ärenden, 54 stycken, har inte kunnat undersökas eftersom uppgifter om ersättningsbeslut har saknats av en eller annan anledning, 6 ärenden var fel registrerade och 52 av ärendena avsåg Skatteverkets registrering av domstols dom/beslut under november 2011. Ytterligare 12 ärenden avsåg Skatteverkets utbetalning av ersättning under november 2011 och 1 ärende avsåg Skatteverkets avskrivningsbeslut. Slutligen beslutade Skatteverket i 11 ärenden att på grund av utgången i skattefrågan vid obligatorisk omprövning överlämna frågan om ersättning till förvaltningsrätt. Således kvarstår 52 ärenden där Skatteverket bedömt om ersättning ska beviljas eller inte. Flera av dessa 52 ärenden ”hänger ihop”, vilket kan ge en missvisande bild av hur ersättningsfrågan bedöms jämfört med en annan period.

Tullverket

Tullverket har uppgett att det inte finns några beslut om ersättning för kostnader under november 2011. Över huvud taget meddelar Tullverket inte många beslut om ersättning för kostnader.

1.2 Vem ansöker om ersättning och vem får ersättning?

När vi har undersökt vem som får ersättning har vi delat in sökandena i fem olika grupper, fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet, övriga fysiska personer, aktiebolag, handelsbolag samt övriga juridiska personer.

Skatteverket

I Skatteverket avgjordes 52 ansökningar om ersättning under november 2011. De som ansökte om ersättning var i huvudsak aktiebolag (37 procent) och övriga fysiska personer (29 procent). Övriga juridiska personer och fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet utgjorde 27 respektive 6 procent av de sökande. Endast drygt 1 procent av de sökande var handelsbolag.

Förvaltningsrätt

I förvaltningsrätterna ansökte totalt 122 klagande om ersättning för kostnader nedlagda i förvaltningsrätten under november 2011. De som ansökte om ersättning var i huvudsak övriga fysiska personer (39 procent) och aktiebolag (35 procent). Övriga juridiska personer och fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet utgjorde 11 respektive 15 procent av de sökande.

Kammarrätt

Under motsvarande period meddelade kammarrätterna 94 domar i frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Huvudsakligen övriga fysiska personer (53 procent) ansökte om ersättning för kostnader nedlagda i kammarrätten och därefter aktiebolag, (33 procent). Fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet utgjorde 11 procent av de sökande och övriga juridiska personer 3 procent. Inte något handelsbolag ansökte om ersättning. Av de 94 domar som studerats var Skatteverket klagande i 8 domar, i samtliga dessa fall ansökte motparten om ersättning för kostnader nedlagda i processen i kammarrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen

Under perioden den 1 november–30 november 2011 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen 350 målnummer där frågan om ersättning för kostnader var aktuell. I 338 av målen meddelades inte prövnings-tillstånd och de resterande 12 målen avvisades. I målen ansökte 219 aktiebolag, 128 övriga fysiska personer och 3 övriga juridiska personer om ersättning.

Slutsats

Under november 2011 ansökte huvudsakligen aktiebolag och övriga fysiska personer om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt i samtliga instanser.

1.3 Vem beviljas ersättning?

Skatteverket

I totalt 5 ärenden (cirka 10 procent av det totala antalet ansökningar som ledde till ett ersättningsbeslut) beviljade Skatteverket ersättning för kostnader nedlagda i ärenden i Skatteverket. Av dessa 5 ärenden var 3 sökande aktiebolag (16 procent av antalet sökande aktiebolag), 1 övrig fysisk person (7 procent av antalet sökande övriga fysiker) och 1 fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet (3 procent av antalet sökande fysiker som bedriver enskild näringsverksamhet).

Förvaltningsrätt

Under november 2011 meddelade förvaltningsrätterna sammanlagt 122 domar som innehöll bl.a. frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. nedlagda i förvaltningsrätten. Förvaltningsrätterna beviljade ersättning i 24, cirka 20 procent, av dessa domar. Av de övriga fysiska personer som ansökte om ersättning fick 26 procent ersättning för sina kostnader, motsvarande siffra för aktiebolag uppgick till 21 procent.

Kammarrätt

Av undersökningen framgår att kammarrätterna i 13 av domarna, eller i cirka 14 procent, har beviljat ersättning för kostnader nedlagda i kammarrätten. Av de övriga fysiska personer som ansökte om ersättning fick cirka 20 procent ersättning och motsvarande siffra för aktiebolag uppgick till cirka 11 procent.

Slutsats

Den slutsats som kan dras av vem som får ersättning är att övriga fysiska personer och aktiebolag i störst utsträckning beviljas ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Det är också dessa två grupper som ansöker om ersättning i flest fall.

1.4 På vilken grund beviljas ersättning?

Skatteverket

Grunden för att bevilja ersättning i samtliga 5 fall i Skatteverket var att ärendet bifölls. Ersättning beviljades för kostnader för ombud eller biträde.

Förvaltningsrätt

Ersättning beviljades för kostnader nedlagda i förvaltningsrätten på grund av att klaganden också vann helt eller delvis bifall till sitt yrkande i skattefrågan. Hela 70 procent av dem som ansökte om ersättning fick dock avslag på sitt yrkande i skattefrågan och därför även avslag på ersättningsyrkandet. I 10 procent av domarna bifölls yrkandet i skattefrågan och ändå avslogs ersättningsyrkandet. De skäl som anfördes för att avslå ersättningsyrkandet var bland annat att den del som bifölls utgjorde en mindre del av processen, det saknades behov av sakkunnig hjälp, den klagande hade i huvudsak hänvisat till skriftväxling i annat mål i sin process samt att talan bifölls på annan grund än den som klaganden anförde. Inte i något fall beviljades ersättning för att rättsfrågan var intressant för rättstillämpningen eller för att synnerliga skäl förelåg.

I de undersökta avgörandena hade även Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader i ärendet överklagats till förvaltningsrätten i 18 fall. Endast i ett av dessa fall ändrades Skatteverkets beslut på grund av att skattefrågan bifölls, 16 av domarna var avslagsdomar och i ett fall bifölls överklagandet i skattefrågan men skäl fanns inte för att bevilja ersättning för kostnader i ärendet.

Kammarrätten

Ersättning beviljades för kostnader nedlagda i kammarrätten på grund av att klaganden också vann helt eller delvis bifall till sitt yrkande i skattefrågan. Hela 81 procent av dem som ansökte om ersättning fick dock avslag på sitt yrkande i skattefrågan och därför även avslag på ersättningsyrkandet. I två mål (2 procent) har yrkandet i skattefrågan bifallits men yrkandet om ersättning har trots detta avslagits. Anledningen till detta var i det ena fallet att bifallet inte berodde på ombudets argumentation och i det andra fallet på att

talán bifölls på en annan grund än den som klaganden hade anført. I de fall då även förvaltningsrättens dom om ersättning har överklagats och överklagandet har bifallits i huvudfrågan har ersättning beviljats även för kostnader i förvaltningsrätten, men som regel med ett lägre belopp än vad som yrkats.

Kammarrättens prövning av ersättningsfrågan kan även innefatta en överprövning av Skatteverkets och förvaltningsrättens beslut förutsatt att ansökan har gjorts om ersättning i respektive instans och att besluten har överklagats. I de undersökta domarna hade förvaltningsrättens dom i ersättningsfrågan överklagats i 38 fall. Endast i ett fall ändrade kammarrätten utgången och biföll överklagandet. I 36 fall avslogs överklagandet och i ett fall biföll kammarrätten yrkandet i skattefrågan men fann ändå inte skäl att bevilja ersättning för kostnader i målet.

När Skatteverket klagat i kammarrätten

I åtta domar är Skatteverket klagande och i två av dessa domar har även motparten klagat. I samtliga av de överklagade domarna har motparten yrkat ersättning för kostnader i kammarrätten. I två fall avslog kammarrätten Skatteverkets överklagande och ersättning beviljades till motparten i den ena domen. I den andra domen hade motparten inte hörts av beträffande storleken på det yrkade ersättningsbeloppet. I två domar där Skatteverket vann bifall till sina överklaganden beviljades ersättning för kostnader i kammarrätten och beviljad ersättning i underinstanserna fick kvarstå med hänvisning till målets art och omfattning i det ena målet och med hänsyn till målets karaktär i det andra målet. I resterande fyra domar beviljades inte någon ersättning för kostnader nedlagda i kammarrätten till motparten eftersom Skatteverket var den vinnande parten. I fyra kammarrättsdomar undanröjdes förvaltningsrätternas domar och därmed också ev. ersättningsbeslut fattat i domen.

Slutsats

Skatteverket, förvaltningsrätterna och kammarrätterna biföll under november 2011 yrkande om ersättning på den grunden att även skattefrågan bifallits.

I några få undantagsfall lät kammarrätterna ersättning för kostnader nedlagda i förvaltningsrätten kvarstå, trots att den sökande inte vann bifall till sin talan i kammarrätten, med hänvisning till målets art och beskaffenhet och de särskilda omständigheterna i målet.

I ytterligare några fall bifölls yrkandet i skattefrågan och ändå avslogs yrkandet om ersättning.

Det stora flertalet ansökningar om ersättning för kostnader i ärendet eller målet avslogs med motiveringen att den sökande inte vunnit bifall till sitt yrkande i skattefrågan.

Skatteverket, förvaltningsrätterna och kammarrätterna har under november 2011 inte använt sig av någon annan bifallsgrund än att skattefrågan har bifallits.

1.5 Vilka kostnader beviljas ersättning för?

I Skatteverket beviljades ersättning för kostnader för biträde eller ombud i ärendet.

Av bifalldomarna från förvaltningsrätten kan utläsas att ersättning huvudsakligen beviljades för kostnader som skäligen har behövts för att ta tillvara den klagandes rätt, ombudskostnader och biträdeskostnader.

I de kammarrättsdomar där ersättning har beviljats avser kostnaderna ombudskostnader eller kostnader för nedlagt arbete. I de flesta fallen konstateras dock endast att det finns förutsättningar för att bevilja ersättning och att ersättning därför medges för skäliga kostnader.

Slutsats

Vid genomgång av förvaltningsrätternas och kammarrätternas domar kan konstateras att någon närmare bedömning av vilka kostnader som ersätts och hur dessa beräknas sällan görs i domen. Oftast anges att ersättning medges för skäliga kostnader och ibland anges att kostnader avser kostnader för ombud och biträde.

1.6 Med vilka nivåer beviljas ersättning?

Skatteverket

I de ärenden som ersättning har beviljats har det yrkade ersättningsbeloppet justerats nedåt i 4 fall och i 1 ärende beviljades ersättning med yrkat belopp. Vilken timkostnadsnorm som har använts framgår inte.

Förvaltningsrätt

Av undersökningen framgår att klaganden har vunnit helt bifall till sitt yrkande i skattefrågan i 11 domar och därför också beviljats ersättning för kostnader i målet. I endast två av bifallsdomarna tillerkändes klaganden ersättning med hela det yrkade ersättningsbeloppet. I dessa två domar beviljades ersättning med 4 375 kr/timme inklusive mervärdesskatt (totalt 19 800 kr) i det ena fallet och med 1 457 kr/timme, exklusive mervärdesskatt, (totalt 43 700 kr) i det andra. I övriga domar där klaganden har vunnit helt bifall till sitt yrkande i skattefrågan har ersättningsbeloppet beviljats med ett skäligt belopp utan specifikation av timkostnad. I två av målen, ett med utgången helt bifall och ett med delvis bifall, har ersättning beviljats med yrkat timkostnadsbelopp, 3 100 kr/timme respektive 4 375 kr/timme men ersättningsbeloppet justerats ned genom att bevilja ersättning för mindre antal arbetade timmar. I de fall då Skatteverket yttrar sig över ersättningsyrkandet tillstyrks ofta ett ersättningsbelopp baserat på timkostnadsnormen enligt rättshjälptaxan.

Kammarrätt

Ersättning har i samtliga domar från kammarrätterna beviljats med skäligt belopp, utan närmare bedömning av vad kostnaderna avser eller med vilken timkostnad ersättning beviljas. I alla domar utom en, där yrkad ersättning ansågs skälig, har beviljad ersättning satts ned till ett skäligt belopp. I ett fall hade yrkats ersättning med en högre timtaxa och då beviljade kammarrätten ersättning i enlighet med rättshjälptaxan.

Slutsats

I de fall då Skatteverket tillstyrker ersättning sker det oftast i enlighet med rättshjälpstaxan. Domstolarna medger oftast ersättning med ett skäligt belopp och tar därför sällan ställning till enligt vilken timtaxa ersättning ska beviljas. I några fall har ersättning beviljats med en timkostnad som klart avviker från rättshjälpstaxan.

1.7 Yrkad och medgiven ersättning

Skatteverket

Skatteverket prövade 52 ärenden om ersättning under november 2011. I 33 av de prövade ärendena har ersättning yrkats med totalt 637 877 kr. I resterande 19 ärenden framgår inte yrkat ersättningsbelopp. Totalt har ersättning yrkats för cirka 283 arbetade timmar i 23 ärenden. I resterande 32 ärenden framgår inte antalet timmar som ersättning yrkas för.

Som framgår under 1.4.2 har ersättning beviljats i 5 ärenden av Skatteverket. I dessa 5 är uppgick yrkat ersättningsbelopp till totalt 180 747 kr och ersättning medgavs med 50 750 kr.

Förvaltningsrätterna

Förvaltningsrätterna meddelade 122 domar under november 2011 som innehöll frågan om ersättning för nedlagda kostnader. Totalt yrkades ersättning med 5 364 208 kr i 70 av dessa domar. Antalet yrkade timmar framgår av 16 domar. I 52 domar har yrkat ersättningsbelopp inte angivits. Att det yrkade ersättningsbeloppet inte har angivits i domen kan bero på att domstolen inte inforrdar kostnadsräkningen i målet om yrkandet ändå ska avslås. Av domarna framgår att Skatteverket har tillstyrkt 596 748 kr om förvaltningsrätten bifaller överklagandet. Förvaltningsrätterna biföll ersättningsyrkandena helt eller delvis i 24 domar med totalt 1 457 050 kr.

I 18 domar hade den sökande även överklagat Skatteverkets beslut att inte bevilja ersättning för kostnader. Det totala yrkade ersättningsbeloppet uppgick till 1 439 629 kr i 14 domar. Yrkat ersättningsbelopp framgick inte i 4 av domarna. Förvaltningsrätterna medgav ersättning med 6 900 kr i ett av de överklagade ärendena på den grunden att skattefrågan bifölls.

Kammarrätterna

Kammarrätterna meddelade 94 domar under november 2011 som innehöll frågan om ersättning för nedlagda kostnader. I 31 av dessa domar framgår inte det yrkade ersättningsbeloppet. Det sammanlagda yrkade ersättningsbeloppet i övriga 63 domar uppgår till 1 171 125 kr. Antalet yrkade timmar framgår av åtta domar. Kammarrätterna biföll ersättningsyrkandena helt eller delvis i 13 domar och det totala medgivna ersättningsbeloppet uppgick till 456 497 kr. Även förvaltningsrättens beslut om ersättning för kostnader behandlades i 39 av domarna. I dessa yrkades ersättning med totalt 1 026 170 kr och ersättning beviljades med totalt 131 300 kr i två domar.

Slutsats

Det är betydande skillnad mellan vad som yrkas och vad som medges i de domar då ersättning beviljas. I förvaltningsrätterna medgavs ersättning med ungefär hälften av det yrkade beloppet, oavsett om det var helt eller delvis bifall. I kammarrätterna medgavs ersättning med 26 % av det yrkade beloppet när huvudyrkandet bifölls helt och med 35 % av det yrkade beloppet när huvudyrkandet bifölls delvis.

1.8 Resultat i siffror av undersökningen

Tabell 1.1 Hur många beviljades ersättning hos Skatteverket, i förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen under november 2011?

| Utgång | SKV | FR | KR | HFD |
|--------------------|-----------|------------|-----------|------------|
| Bifall | 5 (10 %) | 11 (9 %) | 6 (6 %) | |
| Delvis bifall | | 13 (11 %) | 10 (11 %) | |
| Avslag | 21 (40 %) | 86 (70 %) | 76 (81 %) | |
| Bifall ändå avslag | 5 (10 %) | 12 (10 %) | 2 (2 %) | |
| Avslag annan grund | 21 (40 %) | | | |
| Ej PT | | | | 338 |
| Avvisning | | | | 12 |
| Totalt | 52 | 122 | 94 | 350 |

Tabell 1.2 Yrkat och medgivet belopp i förvaltningsrätt och kammarrätt i kr i de fall då domstolarna har helt eller delvis bifallit huvudyrkandet

| | Förvaltningsrätt Yrkat belopp | Förvaltningsrätt Medgivet belopp | Kammarrätt Yrkat belopp | Kammarrätt Medgivet belopp |
|---------------|----------------------------------|-------------------------------------|----------------------------|-------------------------------|
| Helt bifall | 913 900 | 533 500 (58 %) | 264 613 | 67 528 (26 %) |
| Delvis bifall | 1 646 048 | 808 125 (49 %) | 130 443 | 45 538 (35 %) |
| Totalt | 2 559 948 | 1 341 625 (52 %) | 395 056 | 113 066 (29 %) |

Tabell 1.3 Antal skattemål och ersättningsyrkanden i förvaltningsrätt under november 2011

| Förvaltnings- rätt | Skattemål | Ansökan ersättning | Bifall | Delvis bifall | Bifall men avslag | Avslag |
|-----------------------|------------|-----------------------|----------|------------------|----------------------|-----------|
| Falun | 26 | 9 (35 %) | | | 2 | 7 |
| Göteborg | 215 | 27 (13 %) | 2 | 1 | 3 | 21 |
| Härnösand | 18 | 1 (6 %) | | 1 | | |
| Jönköping | 78 | 8 (10 %) | | 3 | | 5 |
| Karlstad | 18 | 1 (6 %) | | | | 1 |
| Linköping | 57 | 1 (2 %) | | | | 1 |
| Luleå | 57 | 2 (4 %) | | | | 2 |
| Malmö | 146 | 31 (21 %) | 4 | 8 | 5 | 13 |
| Stockholm | 232 | 37 (16 %) | 2 | 2 | 1 | 32 |
| Umeå | 4 | 1 (25 %) | | 1 | | |
| Uppsala | 41 | 3 (7 %) | | | | 3 |
| Växjö | 11 | 1 (9 %) | | | | 1 |
| Totalt | 903 | 122 (14 %) | 8 | 16 | 11 | 86 |

Tabell 1.4 Antal skattemål och ersättningsyrkanden i kammarrätt under november 2011

| Kammarrätt | Skattemål | Ansökan ersättning | Bifall | Delvis bifall | Bifall i sak men avslag | Avslag |
|---------------|------------|------------------------------|----------|------------------|----------------------------|-----------|
| Göteborg | 109 | 28 (26 %) | 1 | 3 | 1 | 23 |
| Jönköping | 68 | 15 (22 %) | 1 | | | 14 |
| Stockholm | 195 | 45 (23 %) | 4 | 5 | | 36 |
| Sundsvall | 17 | 5 (29 %) | | 2 | 1 | 2 |
| Totalt | 389 | 93 (24 %)¹ | 6 | 10 | 2 | 75 |

¹ I kammarrätterna finns 94 domar om ersättning men bara 93 ansökningar om ersättning för kostnader nedlagda i kammarrätten.

Tabell 1.5 Yrkat och beviljad ersättning i respektive instans under november 2011

| | Skatteverket (SKV) | Förvaltnings- rätt (FR) | Överprövning av SKV i FR | Kammarrätt (KR) | Överprövning av FR i KR |
|--------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------------|--------------------|----------------------------|
| Totalt antal ärende/dom | 52 | 122 | 18 | 94 | 39 |
| Yrkande om ersättning | 33 | 70 | 14 | 63 | 39 |
| Totalt yrkat belopp i kr | 637 877 | 5 364 208 | 1 439 629 | 1 171 125 | 1 026 170 |
| Totalt beviljat belopp i kr | 50 750 | 1 457 050 | 6 900 | 456 497 | 131 300 |

Statens offentliga utredningar 2013

Kronologisk förteckning

1. Förändrad hantering av importmoms. Fi.
2. Patientlag. S.
3. Trängselskatt – delegation, sanktioner och utländska fordon. Fi.
4. Tillstånd och medling. Ju.
5. Djurhållning och miljön
– hantering av risker och möjligheter med stallgödsel. L.
6. Att förebygga och hantera finansiella kriser. Fi.
7. Skärpningar i vapenlagstiftningen. Ju.
8. Den svenska veteranpolitiken
Statligt bidrag till frivilliga organisationer som stödjer veteransoldater och anhöriga. Fö.
9. Riksbankens finansiella oberoende och balansräkning. Fi.
10. Rätta byggfelen snabbt!
– med effektivare förelägganden och försäkringar. S.
11. Kunskapsläget på Kärnavfallsområdet 2013. Slutförvarsansökan under prövning; kompletteringskrav och framtidsalternativ. M.
12. Goda affärer – en strategi för hållbar, offentlig upphandling. Fi.
13. Ungdomar utanför gymnasieskolan
– ett förtydligt ansvar för stat och kommun. U.
14. En översyn inom Sevesoområdet
– förslag till en förstärkt organisation för att förebygga och begränsa följderna av allvarliga kemikalieolyckor. Fö.
15. För framtidens hälsa – en ny läkarutbildning. U.
16. Effektivare konkurrenstillsyn. N.
17. Brottmålsprocessen. Del 1 och 2. Ju.
18. Regeringsbeslut av ett statsråd – SRÅ. Fö.
19. Mera glädje för pengarna. Ku.
20. Kommunal vuxenutbildning på grundläggande nivå – en översyn för ökad individanpassning och effektivitet. U.
21. Internationell straffverkställighet. Ju.
22. Så enkelt som möjligt för så många som möjligt
– samordning och digital samverkan. N.
23. Ersättning vid läkemedelsskador och miljöhänsyn i läkemedelsförmånerna. S.
24. E-röstning och andra valfrågor. Ju.
25. Åtgärder för ett längre arbetsliv. + Lättläst + Daisy. S.
26. Fri att leka och lära
– ett målinriktat arbete för barns ökade säkerhet i förskolan. U.
27. Vissa frågor om gode män och förvaltare. Ju.
28. Försäkring på transportområdet i krig och kris. Fi.
29. Det svenska medborgarskapet. A.
30. Det tar tid
– om effekter av skolpolitiska reformer. U.
31. En digital agenda i människans tjänst
– Sveriges digitala ekosystem, dess aktörer och drivkrafter. N.
32. Budgettramverket
– uppfyller det EU:s direktiv? Fi.
33. En myndighet för alarmering. Fö.
34. En effektivare plan- och bygglovsprocess. S.
35. En ny lag om personnamn. Ju.
36. Disciplinansvar i ett reformerat försvar. Fö.
37. Begripliga beslut på migrationsområdet. Ju.
38. Vad bör straffas? Del 1 och 2. Ju.
39. Europarådets konvention om it-relaterad brottslighet. Ju.
40. Att tänka nytt för att göra nytta
– om perspektivskiften i offentlig verksamhet. S.
41. Förskolegaranti. U.
42. Tillsyn över polisen. Ju.
43. Långsiktigt hållbar markanvändning
– del 1. M.
44. Ansvarsfull hälso- och sjukvård. S.

45. Rätt information
– Kvalitet och patientsäkerhet för vuxna med nedsatt beslutsförmåga. S.
46. Beskattning av mikroproducerad el m.m. Fi.
47. Effektivare bredbandsstöd. N.
48. Patentlagen och det enhetliga europeiska patentsystemet. Ju.
49. Nämndemannauppdraget
– breddad rekrytering och kvalificerad medverkan. Ju.
50. En väg till ökad tillsyn: marknadsföring av och e-handel med alkohol och tobak. S.
51. Skydd för geografisk information. Fö.
52. Moderniserad studiehjälp. U.
53. Privata utförare – kontroll och insyn. Fi.
54. Tillgång till läkemedel och sjukvårdsmateriel vid allvarliga händelser och kriser. S.
55. Statens kulturfastigheter – urval och förvaltning för framtiden. S.
56. Friskolorna i samhället. U.
57. Samordnade bullerregler för att underlätta bostadsbyggandet. S.
58. Lättläst. + Lättläst version + Daisy. Ku.
59. Ersättning vid rådighetsinskränkningar
– vilka fall omfattas av 2 kap. 15 § tredje stycket regeringsformen och när ska ersättning lämnas? M.
60. Åtgärder för samexistens mellan människa och varg. M.
61. Försvarsfastigheter i framtiden. S.
62. Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet. Fi.

Statens offentliga utredningar 2013

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Tillstånd och medling. [4]
- Skärpningar i vapenlagstiftningen. [7]
- Brottmålsprocessen. Del 1 och 2. [17]
- Internationell straffverkställighet. [21]
- E-röstning och andra valfrågor. [24]
- Vissa frågor om gode män och förvaltare. [27]
- En ny lag om personnamn. [35]
- Begripliga beslut på migrationsområdet. [37]
- Vad bör straffas? Del 1 och 2. [38]
- Europarådets konvention om it-relaterad brottslighet. [39]
- Tillsyn över polisen. [42]
- Patentlagen och det enhetliga europeiska patentsystemet. [48]
- Nämndemannauppdraget
 - breddad rekrytering och kvalificerad medverkan. [49]

Försvarsdepartementet

- Den svenska veteranpolitiken
 - Statligt bidrag till frivilliga organisationer som stödjer veteransoldater och anhöriga. [8]
- En översyn inom Sevesoområdet
 - förslag till en förstärkt organisation för att förebygga och begränsa följderna av allvarliga kemikalieolyckor. [14]
- Regeringsbeslut av ett statsråd – SRÄ. [18]
- En myndighet för alarmering. [33]
- Disciplinansvar i ett reformerat försvar. [36]
- Skydd för geografisk information. [51]

Socialdepartementet

- Patientlag. [2]
- Rätta byggfelen snabbt!
 - med effektivare förelägganden och försäkringar. [10]
- Ersättning vid läkemedelsskador och miljöhänsyn i läkemedelsförmånerna. [23]
- Åtgärder för ett längre arbetsliv. + Lättläst + Daisy. [25]

- En effektivare plan- och bygglovsprocess. [34]
- Att tänka nytt för att göra nytta
 - om perspektivskiften i offentlig verksamhet. [40]
- Ansvarfull hälso- och sjukvård. [44]
- Rätt information
 - Kvalitet och patientsäkerhet för vuxna med nedsatt beslutsförmåga. [45]
- En väg till ökad tillsyn: marknadsföring av och e-handel med alkohol och tobak. [50]
- Tillgång till läkemedel och sjukvårdsmateriel vid allvarliga händelser och kriser. [54]
- Statens kulturfastigheter – urval och förvaltning för framtiden. [55]
- Samordnade bullerregler för att underlätta bostadsbyggandet. [57]
- Försvarsfastigheter i framtiden. [61]

Finansdepartementet

- Förändrad hantering av importmoms. [1]
- Trängselskatt – delegation, sanktioner och utländska fordon. [3]
- Att förebygga och hantera finansiella kriser. [6]
- Riksbankens finansiella oberoende och balansräkning. [9]
- Goda affärer – en strategi för hållbar, offentlig upphandling. [12]
- Försäkring på transportområdet i krig och kris. [28]
- Budgetramverket
 - uppfyller det EU:s direktiv? [32]
- Beskattning av mikroproducerad el m.m. [46]
- Privata utförare – kontroll och insyn. [53]
- Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet. [62]

Utbildningsdepartementet

- Ungdomar utanför gymnasieskolan
 - ett förtydligt ansvar för stat och kommun. [13]

För framtidens hälsa – en ny läkarutbildning.
[15]

Kommunal vuxenutbildning på
grundläggande nivå – en översyn för ökad
individ Anpassning och effektivitet. [20]

Fri att leka och lära
– ett målinriktat arbete för barns ökade
säkerhet i förskolan. [26]

Det tar tid
– om effekter av skolpolitiska reformer.
[30]

Förskolegaranti. [41]

Moderniserad studiehjälp. [52]

Friskolorna i samhället. [56]

Landsbygdsdepartementet

Djurhållning och miljön
– hantering av risker och möjligheter med
stallgödsel. [5]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på Kärnavfallsområdet 2013.
Slutförvarsansökan under prövning:
kompletteringskrav och framtidsalternativ.
[11]

Långsiktigt hållbar markanvändning
– del 1. [43]

Ersättning vid rådgighetsinskränkningar
– vilka fall omfattas av 2 kap. 15 § tredje
stycket regeringsformen och när ska
ersättning lämnas? [59]

Åtgärder för samexistens mellan människa och
varg. [60]

Näringsdepartementet

Effektivare konkurrenstillsyn. [16]

Så enkelt som möjligt för så många som möjligt
– samordning och digital samverkan. [22]

En digital agenda i människans tjänst
– Sveriges digitala ekosystem, dess aktörer
och drivkrafter. [31]

Effektivare bredbandsstöd. [47]

Kulturdepartementet

Mera glädje för pengarna. [19]

Lättläst. + Lättläst version + Daisy. [58]

Arbetsmarknadsdepartementet

Det svenska medborgarskapet. [29]