

2014-12-12

Dnr SU FV-1.1.3-3440-14

Regeringskansliet  
(Finansdepartementet)  
103 33 Stockholm

**Remiss: Utkast till lagrådsremiss – Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet**

Fakultetsnämnden är i stort sett positiv till de förslag som läggs fram i promemorian och tillstyrker dem med vissa förslag till ändringar av lagtexten.

**1. Vissa terminologiska frågor.**

**1.1 Uttrycket ”felaktighet eller passivitet”**

Det i avsnitt 7.5.1. och 7.8.1. valda uttrycket felaktighet eller passivitet används i grunden för att måla upp en situation där det är fråga om samma gärning i den mening som avses i de aktuella dubbelprövningsförbuden (i 1 § används t.ex. frasen för att ge uttryck för att lagen är tillämplig i fall där såväl skattetillägget som åtalet bygger på vad som är att bedöma som samma gärning). Med hänsyn till att denna lokution används i skatteförfarandelagen och till att det i lagrådsremissen tydliggörs vad som avses, kan nämnden i och för sig godta förslagen i denna del. Likväl framstår frasen på flera sätt som mindre väl formulerad. För det första beskriver felaktighet närmast egenskaperna hos en uppgift (att den inte överensstämmer med verkligheten), medan passivitet tar sikte på en gärning (att den enskilde inte gör något visst). I lagstiftningen bör eftersträvas ett uttryck där det råder kongruens mellan de olika leden. Detta kan enklast uppnås genom att man beskriver de olika gärningar som kan ligga till grund för skattetillägg och åtal eller genom att man använder uttryck som tar sikte på identitet i aktuell mening (jfr "samma gärning"). För det andra är "passivitet" ett mycket olyckligt ordval i en situation där man tar sikte på underlåtenhet (att t.ex. lämna in en deklaration). Underlåtenhet är inte detsamma som enbart passivitet, utan frånvaro av en viss specifik handling som man är skyldig att utföra. Den ändring som av "språkliga skäl" gjordes år 2011 (se s. 83) är alltså från språklig synpunkt närmast obegriplig.

**1.2 Begreppet ”beslut”**

I förslag till lag om talan om skattetillägg i vissa fall har 14 § 1 st. följande lydelse:

---

**Juridiska fakulteten**

”Vid överklagande av *beslut* enligt denna lag ska vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken gälla.”<sup>1</sup>

Med tanke på rättegångsbalkens konsekventa systematik när det gäller distinktionen mellan dom och beslut anser fakultetsnämnden att användningen av termen ”*beslut*” i kombination med 51 kap. RB, som handlar om överklagande av *dom*, är olycklig. I förslaget 8 § stadgas att frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som talan om brott och avgöras genom *dom*. Även om endast skattetillägget överklagas så avser ju överklagandet domen varvid 51 kap. RB blir tillämpligt, dvs. även hovrätten ska, i den mån den prövar saken (dvs. frågan om skattetillägg ska påföras), meddela *dom*.<sup>2</sup> Användningen av termen *beslut* är vidare olycklig därigenom att denna term i allmän domstol används i de fall då rättens avgörande inte avser sakfrågan.<sup>3</sup> Men frågan om skattetilläggs påförande är ju en del av sakfrågan och därför bör rättens avgörande ske genom *dom*. Vidare kan användningen av begreppet *beslut* ge intryck av att rättens avgörande skulle bestå av ett beslut som tagits in i en *dom*.<sup>4</sup> Såvitt framgår av utkastet till lagrådsremiss verkar detta dock inte vara avsikten.

Utöver 14 § används uttrycket *beslut* om skattetillägg även i 1 och 3 §§ förslag till lag om talan om skattetillägg. Detta kan vara ett adekvat uttryck i skatteförfarandelagen, men det stämmer inte med den terminologi som finns i rättegångsbalken. Enligt 4 § ska ju som huvudregel gälla att RB:s förfaranderegler i brottmål tillämpas.

För att undvika användning av termen ”*beslut*” i en lagtext som i huvudsak avser prövning av saken i allmän domstol kan man i stället använda samma formulering som i skatteförfarandelagen (2011:1244) där det talas om att skattetillägg ”ska tas ut på” t.ex. skatter. Se t.ex. de inledande reglerna i 49 kap. SFL. Även en allmän domstol kan ju genom sin *dom* sägas ”ta ut” eller ”påföra” ett skattetillägg.

Fakultetsnämnden föreslår därför att de berörda reglerna ändras enligt följande:

1 §. Denna lag gäller om en felaktighet eller passivitet, för samma fysiska person, kan utgöra grund för *att såväl ta ut* sådant skattetillägg som avses i skatteförfarandelagen (2011:1244) som åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

3 § 2 st. *Skattetillägg får påföras* inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

14 § 1 st. Vid överklagande av *dom varigenom skattetillägg påförs* enligt denna lag ska vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken gälla.

---

<sup>1</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 8 (kurs här).

<sup>2</sup> Jfr NJA 2005 s. 226.

<sup>3</sup> Se RB 30:1 som stadgar att rättens avgörande av saken sker genom *dom* och att annat rättens avgörande träffas genom *beslut*.

<sup>4</sup> Se RB 52:13 som tar sikte på just denna situation: ”Har en part [...] överklagat ett beslut som tagits in i en *dom* [...], och är även domen överklagad, skall målen i hovrätten handläggas gemensamt enligt 50 eller 51 kap.” se även *Ekelöf & Edlestam*, Rättsmedlen (12 u.) s. 23.

### 1.3 Begreppen ”saken” och ”sakfråga”

I utkastet till lagrådsremiss uttalas bl.a. följande:

”Något mer kan sägas här om ”saken” i skattemål. 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 (se t.ex. RÅ 2001 ref. 20).”<sup>5</sup>

Fakultetsnämnden anser att det är viktigt att skilja mellan begreppen ”saken” och ”sakfråga”.<sup>6</sup> Av det faktum att en deklARATION kan innefatta ett stort antal *sakfrågor* kan man inte dra slutsatsen att fråga A inte utgör något hinder för Skatteverket att därefter ompröva fråga B, detta trots att båda felaktigheterna härrör från en och samma deklARATION. För att detta ska vara möjligt krävs att fråga A utgör en sak och fråga B en annan sak. Dvs. *saken* är inte densamma.

### 1.4 Begreppen ”yrkande”, ”grund” och ”stämningsansökan”

Vidare uttalas i utkastet till lagrådsremiss bl.a. följande:

”Vilka felaktigheter eller passiviteter som är saken i en viss process om skattetillägg 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.”<sup>7</sup>

”Tillämpningen av det straffprocessuella taleändringsbegreppet innebär att åklagaren kan yrka på ansvar avseende andra felaktigheter eller passiviteter än de som ursprungligen angavs i *yrkandet* så länge de är hänförliga till samma gärning utan att det är fråga om ändring av talan.”<sup>8</sup>

— — —

”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 däremot justeras under processens gång för att överensstämma med det bakomliggande beslutet i beskattningsfrågan utan att det är fråga om ändring av talan.”<sup>9</sup>

Enligt fakultetsnämnden kan uttryckssätten ovan leda till oklarheter om vad som avses. Det är det inte i yrkandet utan i *grunden* som åklagaren ska ange t.ex. det belopp som undandragits. I

<sup>5</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 84 (kurs här).

<sup>6</sup> *Saken* i tvistemål är frågan om en talan ska bifallas eller ogillas. Begreppet saken kan omfatta både sakfråga och rättsfråga. Det som hör till *sakfrågan* kan man föra bevisning om. Jfr *Ekelöf, Edelstam & Heuman, Rättegång IV* (7 u.) s. 14 not 5 med hänvisningar. Det framstår som klart att man i det citerade stycket inte använder termen sakfråga på detta sätt, utan närmast som en omskrivning av saken.

<sup>7</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 138 (kurs. här).

<sup>8</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 139 (kurs. här).

<sup>9</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 139 (kurs här).

åklagarens stämningssökning är yrkandet av underordnad betydelse,<sup>10</sup> men däremot är grunden av avgörande betydelse. Det är ju här som den brottsliga gärningen individualiseras och det är på grundval av *gärningsbeskrivningen* i stämningssökningen som man ska bedöma frågor om ändring av åtalet, litispendens och res judicata.<sup>11</sup> Ett sätt att undvika distinktionen mellan yrkande och grund är att använda termen stämningssökning.

### 1.5 Muntlighetsprincipen och principen om bevisomedelbarhet

I utkastet till lagrådsremiss uttalas bl.a. följande:

”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.”

Även om det kanske är av mindre betydelse för frågan i sak vill fakultetsnämnden påpeka att det inte är muntlighetsprincipen utan principen om bevisomedelbarhet och som uttrycker att bevis ska läggas fram i sin mest omedelbara form, vilket bl.a. innebär att förhör ska ske muntligen. Principen om bevisomedelbarhet finns uttryckt i RB 35:8 och 14. Däremot är det korrekt att muntlighetsprincipen innebär att det som huvudregel gäller ett uppläsningsförbud.

## 2. Undantag från spärregeln

I 13 b § i förslaget till ändring av till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) finns ett undantag i första stycket andra meningen från den spärregel som föreslås i första meningen. Förslaget utvecklas i avsnitt 7.5.6 i utkastet till lagrådsremiss.<sup>12</sup>

Förslaget innebär i huvudsak att ett undantag görs från hindret mot åtal m.m. för skattebrott efter att Skatteverket fattat beslut om skattetillägg, om Skatteverket vid omprövning har undanröjt beslutet om skattetillägg genom ett beslut som inte medför att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt.

Fakultetsnämnden har inget att invända mot den formella bedömning som görs av artikel 4.1 i tilläggsprotokollet, en uppfattning som också bekräftas i Europadomstolens dom 27 november 2014 i fallet *Lucky Dev v. Sweden* (case no. 7356/10) p. 56-64. Formellt sett förefaller stadgandet medföra att ett skattetilläggsbeslut kan undanröjas och ett skattebrottsförfarande inledas intill dess att ett lagakraftvunnet beslut eller en lagakraftvunnen dom avseende skattetillägget föreligger. När man emellertid lägger ihop hur den svenska skatteförfarandelagstiftningen är utformad och ställer den i relation till hur förbudet mot dubbla förfaranden är tänkt att fungera uppstår dock effekter som kan ifrågasättas på goda grunder.

Omprövningsperioden är som nämns i redogörelsen i normalfallet sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Fattas ett skattetilläggsbeslut och den enskilde inte överklagar beslutet kan hon eller han inte nöjdförklara sig utan omprövningsmöjligheten ligger ändå öppen intill dess att den ovan nämnda sexårs-perioden löper ut. Skattetillägget ska emellertid erläggas, då beslutet gäller omedelbart. Det är sålunda den mycket långa omprövningstiden i

<sup>10</sup> Oftast framställer inte åklagaren i sin stämningssökning ett uttryckligt yrkande om att den misstänkte ska dömas till ansvar enligt det i ansökningen angivna lagrummet. Se *Ekelöf, Edelstam & Pauli, Rättegång V* (8 u.) s. 179.

<sup>11</sup> A.a. s. 176.

<sup>12</sup> Utkast till lagrådsremiss s. 95 ff.

skatteärendet, som också får till följd att skattetilläggsbeslutet inte (slutligen) vinner laga kraft förrän efter att denna period har löpt ut.

Det finns i 66 kap. SFL begränsningar för att fatta nya efterbeskattningsbeslut och därmed skattetilläggsbeslut, men dessa regler har utformats för att tillgodose behovet av att skattebesluten blir riktiga, inte för att skattetilläggsreglerna ska stå i överensstämmelse med EKMR. Undantaget kommer att medföra att det i princip står Skatteverket fritt att först fatta beslut om skattetillägg och sedan, om man ändå vill aktualisera och för åklagaren möjliggöra en prövning av ansvar enligt skattebrottslagen, undanröja skattetillägget genom ett nytt omprövningsbeslut inom omprövningsperioden.<sup>13</sup>

Sett i ett helhetsperspektiv kan ifrågasättas om inte ett sådant förfarande strider mot Europadomstolens fasta praxis, att Europakonventionens rättigheter – i detta fall förbudet mot dubbla förfaranden – ska få ”praktiskt och effektivt” genomslag och inte ”teoretiskt och illusoriskt”.<sup>14</sup> En ordning som ger Skatteverket en möjlighet och valfrihet att undanröja ett beslut om skattetillägg, trots att de materiella förutsättningarna för påförande av skattetillägg är uppfyllda, måste också anses som tvivelaktig enligt grunderna för offentlig verksamhet. För det fall att det är fråga om nya eller nyuppdagade omständigheter som föranleder en ny omprövning och en ny bedömning kan det emellertid rättfärdigas. En sådan ordning skulle också ligga i linje med de hänsyn som Högsta domstolen (plenum) i NJA 2013 s. 502 tog till svenska grundläggande processuella principer och den grundtanke som ligger bakom tilläggsprotokollets artikel 4.2 i relation till artikel 4.1.

När den svenska lagstiftningen nu ska utformas med hänsyn till dessa bakomliggande förhållanden och med respekt för de mänskliga fri- och rättigheterna finns det all anledning att tillse att de på ett mycket klart och konformt sätt skyddar mot dubbla förfaranden och med marginal uppfyller konventionsåtagandena. Behoven av att undanröja ett skattetillägg bör skiljas från behovet av ett undantag från spärregeln. Möjligheten att göra undantag från spärregeln bör därför klart och tydligt begränsas till de fall där undanröjande sker på grundval av sådana nya eller nyuppdagade omständigheter som avses i artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. I princip bör detta också gälla när Skatteverket omprövar ett beslut om skattetillägg.<sup>15</sup> Det nu föreslagna undantaget ger enligt fakultetsnämnden emellertid för stort utrymme för tillämpning som kan komma att gå utöver det ändamål som har föranlett det (jfr RF 2:21).

---

<sup>13</sup> Jfr utkast till lagrådsremiss s. 99.

<sup>14</sup> Se t.ex. *Sergey Zolothukin mot Ryssland*, dom den 10 februari 2009, p. 80 och *Maresti mot Kroatien*, dom den 25 juni 2009, p. 62: "[T]he Court ... reiterates that the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical and illusory."

<sup>15</sup> Jfr diskussionen i utkast till lagrådsremiss s. 100 f.