

## GRUNDLAGSUTSKOTTETS UTLÅTANDE 17/2013 rd

**Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut samt till vissa lagar som har samband med den**

*Till finansutskottet*

### INLEDNING

#### **Remiss**

Riksdagen remitterade den 7 februari 2013 regeringens proposition med förslag till lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut samt till vissa lagar som har samband med den (RP 191/2012 rd) till finansutskottet för beredning och bestämde samtidigt att grundlagsutskottet ska lämna utlåtande i ärendet till finansutskottet.

- lagstiftningsråd Liisa Vanhala, justitieministeriet
- presidenten i högsta domstolen Pauliine Koskelo
- förvaltningsråd Matti Halén, högsta förvaltningsdomstolen
- professor Raimo Lahti
- professor Olli Mäenpää
- professor Jaakko Ossa
- professor Mikko Vuorenpää.

#### **Sakkunniga**

Utskottet har hört

- specialsakkunnig Ilkka Lahti, finansministeriet

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av

- professor Tuomas Ojanen
- professor Veli-Pekka Viljanen.

### PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås att det stiftas en ny lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut. I propositionen föreslås dessutom att strafflagen, lagen om ordningsbotsförseelser, lagen om beskattningsförfarande, mervärdesskattelagen, lagen om överlåtelse-skatt, lagen om förskottsuppbörd, lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift och bränsleavgiftslagen ändras. Det föreslås att de ändringar som förutsätts av det s.k. *ne bis in idem*-förbudet i Europakonventionen, dvs. förbudet mot åtal

och dom två gånger i samma ärende, ska göras i lagstiftningen.

Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt. Lagarna tillämpas på gärningar och försummelser som har inträffat den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Ändringen av lagen om ordningsbotsförseelser träder dock i kraft samtidigt som lagen om ordningsbotsförseelser.

I propositionens tämligen summariska motiv till lagstiftningsordning konstateras att de föreslagna lagarna är förenliga med grundlagen och

de internationella förpliktelser om mänskliga rättigheter som är bindande för Finland. I de allmänna motiven görs dock en utförligare genomgång av de internationella bestämmelserna om *ne bis in idem*-förbudet samt om den internationella och finländska tillämpningspraxisen. La-

garna kan enligt regeringens ståndpunkt godkännas i sedvanlig lagstiftningsordning. Eftersom saken dock har principiell betydelse, anser regeringen att det är skäl att begära utlåtande av grundlagsutskottet.

## UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

### *Motivering*

#### *De föreslagna bestämmelserna*

De föreslagna lagarnas centrala syfte är att på ett godtagbart och ändamålsenligt sätt samordna skatteförhöjning och tullhöjning som påförs som en administrativ påföljd och straff som påförs som straffrättslig påföljd, och i synnerhet de förfaranden som tillämpas i fråga om *ne bis in idem*-förbudet när dessa påföljder påförs.

Skatteförvaltningen eller någon annan behörig myndighet som avses i lagen ska enligt lagförslag 1 inte behöva fatta beslut om skatteförhöjning när beskattningsbeslutet fattas. Förhöjningen påförs då genom ett särskilt beslut före utgången av kalenderåret efter det att det egentliga beslutet fattades, om inte myndigheten gör polisanmälan i ärendet eller informeras om att förundersökning har inletts. Om den behöriga myndigheten har påfört skatteförhöjning kan den inte göra polisanmälan i samma ärende, om det inte har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjningen påfördes. Om myndigheten har gjort polisanmälan i ärendet och förundersökning har inletts kan skatteförhöjning påföras endast i det fall att förundersökningsmyndigheten avslutar förundersökningen eller inte gör förundersökning eller om åklagaren fattar beslut om åtal eftergift eller återkallar ett åtal. Efter det att åtal har väckts eller handläggningen av ett brottmål har inletts kan skatteförhöjning påföras endast om åtalet eller handläggningen av brottmålet har återkallats. Skatteförhöjning får inte alls påföras om domstolen meddelar en dom i ärendet som innebär tillräknande eller om åtalet förkastas. Skatteförhöjning påförs inte heller om böter har före-

lagts i samma ärende i straffrättsligt förfarande utanför domstol.

Det föreslås att strafflagen ändras (lagförslag 2) så att eftergift får ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff vid brottmål som gäller skattebedrägeri, lindrigt skattebedrägeri eller skatteförseelse, om den förväntade eller påförda skatteförhöjningen eller tullhöjningen anses vara en tillräcklig påföljd. Vid dessa brottmål och vid grovt skattebedrägeri kan åtal inte väckas och dom inte meddelas efter en skatteförhöjning eller tullhöjning, om det inte har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter efter det att skatteförhöjningen påfördes. Det föreslås att motsvarande bestämmelser införs för skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till smuggling, tullredovisningsbrott och alkoholbrott.

För att säkerställa att det förfarande som gäller påförande av skatteförhöjning genom ett särskilt beslut fungerar väl föreslås det dessutom att det i lagförslag 1 införs bestämmelser om skyldighet för förundersökningsmyndigheten, åklagaren och domstolen att lämna uppgifter till Skatteförvaltningen eller någon annan behörig myndighet om en förundersökning som har inletts på initiativ av någon annan än den myndigheten själv och om andra åtgärder som är relevanta med tanke på beslutet att inte påföra skatteförhöjning eller tullhöjning.

### *Bedömning av förslaget*

*Utgångspunkter och allmän bedömning.* I artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen ingår det så kallade *ne bis in idem*-förbudet, som säger att ingen får lagföras eller straf-

fas 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. Samma princip ingår i artikel 14.7 i den internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter och artikel 50 i EU:s stadga om grundläggande rättigheter. Förbudet anses också ingå i bestämmelsen om lagfästa garantier för en rättvis rättegång i 21 § 2 mom. i Finlands grundlag (RP 309/1993 rd, GrUU 9/2012 rd).

I Europadomstolens avgörandep Praxis är förbudets räckvidd inte begränsad bara till egentliga domar som innebär straffrättsliga sanktioner, utan sträcker sig till olika slag av administrativa påföljder av straffkaraktär. Skatteförhöjning och tullhöjning utgör sådana administrativa påföljder av straffkaraktär, och höjning kan påföras för en gärning som också kan leda till straffrättslig sanktion (se t.ex. Jussila mot Finland, Europeiska människorättsdomstolens dom 23.11.2006; se även Europeiska unionens domstols dom i målet C-617/10 Åkerberg Fransson, 26.2.2013).

Av Europeiska människorättsdomstolens rättspraxis framgår att förbudet mot dubbel straffbarhet innebär åtminstone att det i princip är förbjudet att inleda en andra process i samma ärende efter ett slutligt avgörande i den första processen. Däremot är det utifrån rättspraxisen inte helt klart om *ne bis in idem*-regeln anses förbjuda också det att en andra process fortsätter efter det att en samtidigt anhängig process har slutförts genom ett slutligt avgörande.<sup>1</sup> Utskottet har vid granskningen av en ändring av arbetsavtalslagen bedömt att förbudet mot dubbel straffbarhet inte kan anses gälla endast rent konsekutiva förfaranden utan också samtidigt anhängiga förfaranden. Utskottet konstaterade att den här tolkningen kan härledas redan från formuleringen i ovan nämnda artikel i Europakonventionen och förefaller motsvara också riktlinjerna för Europadomstolens rättspraxis. Å andra sidan under-

strök utskottet att man vid regleringen i frågan måste beakta att Europadomstolens rättspraxis i vissa delar fortfarande befinner sig i stöpsleven. I sitt utlåtande ansåg utskottet bland annat att det med tanke på *ne bis in idem*-regeln är motiverat att de bestämmelser som enligt förslaget ska tas in i arbetsavtalslagen för att förhindra dubbel straffbarhet tolkas så att en slutlig påföljdsavgift avbryter domstolsbehandlingen av ett åtal för samma gärning eller hindrar att domstolsbehandling inleds (GrUU 9/2012 rd, s. 4). Utlåtandet avser den nya lagen och ger inte anledning till några direkta slutledningar om tolkningen av de gällande lagarna.

Den reglering som nu föreslås strävar inom dess tillämpningsområde efter att samma ärende behandlas - och eventuellt påförs påföljd - i ett enda förfarande. Avsikten är att en straffprocess inte ska inledas i situationer där den administrativa påföljden vid en helhetsbedömning anses vara en tillräcklig påföljd. Administrativ skatteförhöjning ska inte heller påföras om en straffprocess inleds i ärendet. Med tanke på det egentliga syftet med *ne bis in idem*-förbudet kan en sådan procedurregel, som förbjuder två parallella processer i samma ärende, anses motiverad. Denna lösning kan till och med delvis anses gå längre än vad människorättsförpliktelserna kräver för närvarande. Till följd av skatteförhöjningsbeslutets karaktär ser utskottet det som motiverat att väckandet av åtal inte är bundet till huruvida beslutet är slutligt, utan åtal förhindras redan genom att samma person har påförts skatteförhöjning. Den föreslagna regleringen i sin helhet löser enligt utskottet i huvudsak på ett bra sätt de problem som inom det aktuella tillämpningsområdet kan anknyta till förbudet mot dubbel straffbarhet. Men samtidigt vill utskottet peka på vissa detaljer i regleringen.

*Betydelsen av nya fakta.* I 3 § i lagförslag 1 sägs att efter det att skatteförhöjning påförts kan den behöriga myndigheten göra polisanmälan i samma ärende endast om det har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjningen påfördes. På motsvarande sätt föreslås att det i 29 kap. 11 § 2 mom. i straff-

<sup>1</sup> Se t.ex. Matti Pellonpää — Monica Gullans: Zolotukhin-linjas kansallisten tuomioistuinten koetinkivenä, Defensor Legis N:o 4/2011, s. 425-426.

lagen införs en bestämmelse om att åtal kan väckas och dom meddelas endast om bevis om nya eller nyuppdagade fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes. Liknande bestämmelser ska enligt propositionen införas i 46 kap. 16 § 2 mom. och 50 a kap. 6 § 2 mom. i strafflagen.

Den föreslagna bestämmelsen grundar sig på artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen, enligt vilken *ne bis in idem*-förbudet i punkt 1 i artikeln inte ska 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.

Europeiska människorättsdomstolen har ansett att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet innebär att man gör en klar boskillnad mellan å ena sidan en andra åtalsprövning av samma gärning, vilket är förbjudet enligt punkt 1 i artikeln, och å andra sidan en ny prövning av målet till följd av exceptionella omständigheter i enlighet med punkt 2 i artikeln. Enligt domstolen uttrycker punkt 2 explicit möjligheten att en person kan tvingas godkänna åtal enligt den nationella lagstiftningen i det fall att målet tas upp på nytt till följd av nya eller nyuppdagade omständigheter eller grova fel i den tidigare processen. Av denna domstolspraxis kan man sluta sig till att bestämmelsen om undantag åtminstone möjliggör nationella bestämmelser om extraordinärt ändringssökande också till den svarandes nackdel (se Nikitin mot Ryssland, Europeiska människorättsdomstolens dom 20.7.2004, punkterna 45-46, och Xheraj mot Albanien, Europeiska människorättsdomstolens dom 29.7.2008, punkterna 72-73; se även HD 2012:106). Ett villkor är också i detta fall att ett lagakraftvunnet avgörande kan åsidosättas endast om det finns särskilda grunder för det. Som nya bevis till den svarandes nackdel får man till exempel inte återropa omständigheter som hade kunnat eller borde förelagts i det tidigare förfarandet (se Xheraj mot Albanien, punkt 58; se även HD 2012:106, punkt 24). Det står enligt utskottet dessutom klart att

en ny behandling av ärendet kan komma i fråga endast om det nya beviset är av sådan art att kännedom om det skulle påverkat processens utgång väsentligt.

I praktiken lämpar sig den föreslagna regleringen för situationer där skatteförhöjning ursprungligen inte skulle ha blivit påförd och ärendet hade förts över för behandling i en straffprocess, om myndigheterna vid den tidpunkten hade haft kännedom om de nya eller nyuppdagade fakta. Utskottet menar att artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen inte är ett hinder för att föreskriva nationellt om den här typen av situationer och tillåta att en myndighet kan göra polisanmälan i samma ärende också efter att en sanktion påförts i en administrativ process. Ärendet kan enligt utskottets mening dock behandlas på nytt i ett straffrättsligt förfarande endast om de nämnda villkoren för ny behandling uppfylls. Såväl 3 § i lagförslag 1 som de föreslagna ändringarna i 29 kap. 11 § 2 mom., 46 kap. 16 § 2 mom. och 50 a kap. 6 § 2 mom. i strafflagen är tämligen allmänt hållna i detta avseende, trots att exemplen i propositionsmotiven (s. 26 och 29-30) korrekt belyser de omständigheter som förhindrar åtal och dom även i fall där nya fakta presenteras. Det måste enligt utskottets åsikt framgå av regleringen att ett ärende kan tas upp till ny behandling i en straffprocess endast om det efter att skatteförhöjningen påförts har framkommit sådana nya eller uppdagade fakta som skulle ha lett till att skatteförhöjning ursprungligen inte skulle ha blivit påförd och till att ärendet hade förts över för behandling i en straffprocess. Ett villkor är dessutom att det inte beror på myndigheten själv att de nya eller nyuppdagade omständigheterna inte har beaktats tidigare.<sup>2</sup>

Utskottet fäster sig vid att det enligt propositionen i princip inte skulle vara nödvändigt att återbryta eller undanröja en skatteförhöjning

<sup>2</sup> Som en slags referenspunkt kan man i detta avseende ha 63 § i förvaltningsprocesslagen, enligt vilken ett beslut som vunnit laga kraft kan återbrytas om "det i ärendet tillkommit sådan ny utredning som väsentligt kunnat inverka på beslutet och det inte beror av sökanden att den nya utredningen inte i tiden företetts".

som påförts i ett administrativt förfarande. I samband med den nya straffrättsliga behandlingen kunde i stället den förhöjning som redan påförts beaktas som en strafflindrande omständighet i överensstämmelse med 6 kap. 7 § i strafflagen. Detta verkar dock tvivelaktigt i ljuset av såväl *ne bis in idem*-förbudet i artikel 4.1 i tilläggsprotokoll nr 7 som den rättspraxis som avses i artikel 4.2. Utskottet menar därför att det är tydligare med en reglering där ett beslut om skatteförhöjning undanröjs innan ärendet förs över för behandling i en straffprocess. Europeiska människorättskonventionen verkar i sig inte ställa upp några hinder för att administrativa sanktioner undanröjs heller i andra förfaranden som bygger på nationell lagstiftning än i samband med extraordinärt ändringssökande. Med hänsyn till det som sagts ovan bör finansutskottet överväga vilket förfarande som är mest ändamålsenligt för att undanröja en skatteförhöjning.

*Ikraftträdandebestämmelser.* På gärningar och försummelser som inträffar innan lagarna i lagförslag 1 och 2 träder i kraft tillämpas enligt lagförslagets ikraftträdandebestämmelser de lagar som gällde vid ikraftträdandet. De nya bestämmelserna tillämpas alltså inte retroaktivt. Till följd av beskattningsförfarandets natur innebär det att de verkningar regleringen syftar till kommer att få fullt genomslag först efter åtskilliga år.

Utskottet menar att en tidsmässiga begränsning av tillämpningen i sig är möjlig, åtminstone till den del som den avser fall som behandlas i en straffprocess när lagen träder i kraft. Med hänsyn till det som sagts ovan står det dock klart att införandet av det föreslagna förfarandet leder till att förbudet mot dubbel straffbarhet inom den aktuella regleringens tillämpningsområde blir tydligare och enklare att följa. Utskottet anser därför att ett så tidigt införande av förfarandet som möjligt vore ägnat att minska antalet fall där man tillämpar en linje som åtminstone under vissa förutsättningar tillåter parallella förfaranden i finländsk domstolspraxis.

Utskottet konstaterar vidare att det primärt är fråga om en processuell revidering. Propositionen

gäller behandling av gärningar i separata förfaranden och tar inte i nämnvärd grad upp gärningarnas straffbarhet. Det är inte helt entydigt hur de nya förfarandena kommer att påverka påföljdssystemet. Ikraftträdelsebestämmelser som skjuter upp införandet av ett förfarande som anknyter till en procedurreform av detta slag har enligt utskottet ingen direkt koppling till den s.k. principen om lindrigare lag som föreskrivs i internationella människorättskonventioner (artikel 15.1 i FN:s MP-konvention; se även Scoppola mot Italien nr 2, Europeiska människorättsdomstolens dom 17.9.2009, särskilt punkterna 105—109), där det sägs att om det efter brottets begående stiftats ny lag som föreskriver ett lindrigare straff, ska den skyldige komma i åtnjutande av det lindrigare straffet (se GrUU 27/2001 rd, GrUU 21/2005 rd, s. 4). Det är enligt utskottet också med hänsyn till detta motiverat att de procedurregler som förhindrar två parallella processer i samma ärende börjar tillämpas fullt ut så snart som möjligt.

Det är alltså motiverat att finansutskottet överväger om det finns skäl att ändra ikraftträdandebestämmelserna till exempel så att de tillåter det föreslagna förfarandet också i de fall där gärningen eller försummelsen har inträffat innan bestämmelserna har trätt i kraft men myndigheten ännu inte har fattat beslut om skatteförhöjning. Ändras regleringen på detta sätt måste man samtidigt beakta att straffet för skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri måste skärpas med stöd av 29 kap. 11 § 3 mom. i lagförslag 2 i de fall där skatteförhöjning inte har påförts på grund av straffrättsligt straff. Enligt 8 § i grundlagen får det för brott dock inte dömas till strängare straff än vad som var föreskrivet i lag när gärningen begicks. Därför kan den föreslagna grunden för skärpning av straffet inte tillämpas på gärningar som begåtts innan lagen har trätt i kraft.

#### *Avslutningsvis*

Att de krav som kan följa av *ne bis in idem*-förbudet genomgående omfattar förfaranden gällande administrativa sanktioner och straffprocesser som är parallellt anhängiga förutsätter en

ligt utskottet lagstiftningslösningar som samordnar systemet på det sätt som föreslås i propositionen. Det beror främst på att så länge systemet för administrativa påföljder och det straffrättsliga systemet inte har samordnats på lagstiftningsnivå med tanke på den här typen av situationer, kan ett omfattande och absolut förbud mot parallella förfarandena ge slumpmässiga resultat beroende på vilket förfarande som har anhängiggjorts först. Det kan inte anses tillfredsställande med hänsyn till rättssäkerheten eller ett enhetligt och effektivt påföljdssystem i allmänhet. Å andra sidan är det inte heller helt problemfritt att mycket längre tillåta den linje som nu tillämpas i finländsk domstospraxis, dvs. att tillåta parallella förfaranden under vissa förutsättningar. Denna reservation gäller såväl tillämpningsområdet för den föreslagna procedurregeln som andra områden där det är möjligt att i ett och samma ärende både påföra administrativa påföljder av straffkaraktär och döma till straffrättsligt straff. Utskottet upprepar därför sitt övervägande att statsrådet bör undersöka om det behövs bättre samordnad lagstiftning i denna fråga och om de gällande bestämmelserna är motiverade i alla de-

lar (se GrUU 9/2012 rd, s. 4/II). Utskottet välkomnar det forskningsprojekt om användningen av administrativa sanktioner som startats på initiativ av justitieministeriet. Ett syfte med projektet är att få forskningsunderlag för det lagberedningsarbete som behövs i saken (se Reformprogram för rättsvården för åren 2013—2025. Justitieministeriets betänkanden och utlåtanden 16/2013, s. 23).

Avslutningsvis påpekar utskottet att Europeiska människorättsdomstolen för närvarande behandlar ett flertal besvär som gäller verkningarna av förbudet mot dubbel straffbarhet på förfaranden som behandlas parallellt. De riktlinjer som avgörandena i dessa fall — och avgörandena i fall som går till unionens domstol — leder till måste självfallet beaktas i såväl den kommande lagstiftningen som tillämpningspraxisen.

#### **Ställningstagande**

Grundlagsutskottet anför

*att lagförslaget kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning.*

Helsingfors den 31 maj 2013

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Johannes Koskinen /sd  
vordf. Outi Mäkelä /saml  
medl. Sauli Ahvenjärvi /kd  
Tuija Brax /gröna  
Ilkka Kantola /sd  
Pia Kauma /saml  
Kimmo Kivelä /saf  
Jukka Kopra /saml

Markus Lohi /cent  
Elisabeth Naucclér /sv  
Tom Packalén /saf  
Raimo Piirainen /sd  
Vesa-Matti Saarakkala /saf  
Tapani Tölli /cent  
ers. Mika Kari /sd.

Sekreterare var

utskottsråd Petri Helander.