

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 15/2013 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

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 7 februari 2012 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.

Utlåtanden

I enlighet med riksdagens beslut har grundlagsutskottet (GrUU 17/2013 rd) och lagutskottet (LaUU 8/2013 rd) lämnat utlåtande i ärendet. Utlåtandena återges efter betänkandet.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Utskottet har hört

- specialsakkunnig Ilkka Lahti, finansministeriet
- lagstiftningsråd Matti Marttunen och lagstiftningsråd Jussi Matikkala, justitieministeriet
- polisöverinspektör Jaakko Christensen, inrikesministeriet
- chefsjurist Matti Merisalo och överinspektör Seija Kareinen, Skatteförvaltningen

- chefsjurist Arto Lillman och tf. direktör Sami Rakshit, Tullen
- juris kandidat Dan Helenius, Helsingfors universitet
- justitieråd Pekka Koponen, högsta domstolen
- förvaltningsråd Matti Halén, högsta förvaltningsdomstolen
- polisinspektör Matti Rinne, Polisstyrelsen
- advokat, juris doktor, ekonomie magister Ossi Haapaniemi, Finlands Advokatförbund
- skatteexpert Jukka Hakola, Finlands Kommunförbund
- ordförande Leena Romppainen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- professor Jaakko Ossa och professor Mikko Vuorenpää, Åbo universitet
- statsåklagare Mika Illman och statsåklagare Ritva Sahavirta, Riksåklagarämbetet
- chef för juridiska ärenden Vesa Korpela, Skattebetalarnas Centralförbund r.f.

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av

- Centralhandelskammaren
- högsta domstolen
- Trafiksäkerhetsverket Trafi
- finansministeriet
- Skatteförvaltningen.

Finlands näringsliv EK rf, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf och Företagarna i Finland rf har meddelat att de inte har något att anmärka i saken.

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 ordningsbotsförelser, lagen om beskattningsförfarande, mervärdesskattelagen, lagen om överlåtelsskatt, 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. Bestämmelserna ska tillämpas på beskattningen av fysiska personer, inhemska dödsbon och sammanslutningar.

I propositionen föreslås det att Skatteförvaltningen inte ska behöva fatta beslut om skatteförhöjning när beskattningsbeslutet fattas. Förhöjningen påförs genom ett särskilt beslut före utgången av kalenderåret efter det att det egentliga beslutet fattades, om inte Skatteförvaltningen gör polisanmälan i ärendet.

Om Skatteförvaltningen hade påfört skatteförhöjning, skulle Skatteförvaltningen inte längre kunna göra polisanmälan i samma ärende, om inte bevis om nya eller nyuppdagade fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen påfördes. Om Skatteförvaltningen gör en polisanmälan, kan skatteförhöjning i princip inte längre påföras.

Dessutom innehåller propositionen bestämmelser om sökande av ändring i skatteförhöj-

ning som påförts genom ett särskilt beslut samt sådana bestämmelser om förundersökningsmyndighetens, åklagarens och domstolens skyldighet att lämna uppgifter som förslagen förutsätter.

I strafflagen föreskrivs att åtal inte ska kunna 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. I strafflagen föreskrivs också på vilket sätt en skatteförhöjning som inte påförts en person påverkar det straff som gärningsmannen döms till.

I propositionen föreslås att de bestämmelser preciseras som gäller eftergift i fråga om anmälan, förundersökning, åtal samt straff vid skattebedrägeri och skatteförelse när skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara tillräcklig påföljd.

De nya bestämmelserna ska även tillämpas på skatter och tullar som tullverket uppbär samt på skatteförhöjningar och tullhöjningar. Bestämmelserna ska dessutom tillämpas på förhöjning av skatter som Trafiksäkerhetsverket uppbär.

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 ordningsbotsförelser träder dock i kraft samtidigt som lagen om ordningsbotsförelser.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Allmän motivering

Utskottet föreslår att propositionen godkänns med ändringar.

Bakgrund

Syftet med propositionen är att skapa en rättslig grund för samordning av *förfarandet för skatteförhöjning och straffprocessen* på det sätt som

förutsätts i Europakonventionen, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna och den internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter.

I stadgan och konventionerna ingår det så kallade *ne bis in idem*-förbudet, som säger 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 en

lighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Förbudet anses också ingå i bestämmelsen om lagfästa garantier för en rättvis rättegång i 21 § 2 mom. i Finlands grundlag.

I Europadomstolens avgörandepraxis är förbudets räckvidd inte begränsad bara till egentliga 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. Domstolens ståndpunkt framgår bl.a. av avgörandena i målen *Jussila mot Finland 23.11.2006* och *Ruotsalainen mot Finland 16.6.2009*.¹

Europadomstolens tolkningspraxis återspeglas hos oss i högsta domstolens avgöranden. Det framgick särskilt tydligt i de avgöranden under 2010—2012 som styrde rättskipningen vid skattebrott.² Det har dock skett utan tillräcklig nationell lagstiftning.

Den föreslagna regleringen anknyter alltså främst till Finlands förpliktelser enligt internationell rätt. Som konstaterats ovan finns det dock samtidigt ett klart nationellt bundet behov av en förändring.

I fråga om beskattningsförfarandet har det likaså länge stått klart att förhållandet mellan det administrativa och det straffrättsliga påföljdsystemet inte kan avgöras nöjaktigt utan stöd i lagstiftningen. Det faktum att avgörandena fattats slumpmässigt från fall till fall har försvagat rättssäkerheten och försvårat såväl den enskilde skattskyldiges ställning som myndigheternas agerande i skattebrottsärenden.

Propositionen ska således åtgärda dessa brister i fråga om skatteförhöjning och tullhöjning. En allmän reglering som tar hänsyn också till de

övriga förvaltningsområdena väntar fortfarande på beredning och utreds särskilt vid justitieministeriet.³

Utlåtandeutskottets bedömningar

Grundlagsutskottet menar att lagförslagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

I motiven till utlåtandet har förbudet mot dubbel straffbarhet granskats ingående i ljuset av förpliktelserna enligt Europakonventionen och Europadomstolens rättspraxis. Förbudet har ansetts innebära åtminstone att det i regel är förbjudet att inleda en andra process i samma ärende efter ett slutligt avgörande i den första processen. Däremot verkar det utifrån rättspraxisen ännu inte stå helt klart om *ne bis in idem*-regeln förbjuder också det att en andra process fortsätter efter det att en samtidigt anhängig process har slutförts genom ett slutligt avgörande.

Utlåtandet tar också upp utskottets tidigare ställningstagande om dubbel straffbarhet i GrUU 9/2012 rd — RP 3/2012 rd, där det bl.a. konstaterades att förbudet inte kan anses gälla endast rent konsekutiva förfaranden utan också samtidigt anhängiga förfaranden. Å andra sidan har utskottet påpekat att Europadomstolens rättspraxis i vissa delar fortfarande befinner sig i stöpsleven. I utlåtandet GrUU 9/2012 rd har utskottet gjort en klar tolkning, enligt vilken en *slutlig* påföljdsavgift hindrar att domstolsbehandlingen av ett åtal för samma gärning inleds eller leder till att behandlingen avbryts. I det nu aktuella utlåtandet har grundlagsutskottet dock konstaterat att det tidigare ställningstagandet avsåg den nya lagen och inte ger anledning till några direkta slutledningar om tolkningen av de gällande lagarna.

Den reglering som nu föreslås strävar efter att samma ärende behandlas — och eventuellt påfö-

¹ Europadomstolen har i sitt avgörande i målet *Jussila mot Finland 23.11.2006* uttryckligen ansett att en skatteförhöjning hör till tillämpningsområdet för Europakonventionens artikel 6 om brottslig aspekt. Samtidigt konstaterade domstolen att artikelns s.k. civila aspekt inte kunde tillämpas på skatt eller skatteförhöjning. Det stöder den etablerade tolkningen att Europakonventionen inte rör det egentliga förfarandet för påförande av skatt.

² Lagutskottets utlåtande nämner till denna del avgörandena HD 2010:45, HD 2010:46, HD 2010:82, HD 2011:35, HD 2011:80, HD 2011:111, HD 2012:55, HD 2012:71, HD 2012:79, HD 2012:106 och HD 2011:41. I avgöranden HFD 2007:67 och HFD 2007:68 har högsta förvaltningsdomstolen tagit ställning till förutsättningarna för att det ska ordnas muntlig behandling i ärenden gällande skatteförhöjning.

rs påföljd — i ett enda förfarande. Avsikten är att straffprocess inte ska inledas i fall där en helhetsprövning visar att en administrativ påföljd kan anses tillräcklig. Vice versa ska en administrativ skatteförhöjning inte påföras om ärendet tas upp i en straffprocess. 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 enligt utskottet. Samtidigt har utskottet likväl konstaterat att denna lösning till och med delvis kan anses gå längre än vad människorättsförpliktelse kräver för närvarande.

Grundlagsutskottet menar att det i propositionen primärt är fråga om en processuell revidering och att ikraftträdelsebestämmelsen som skjuter upp införandet av det föreslagna förfarandet inte har någon direkt koppling till den s.k. principen om lindrigare lag som föreskrivs i internationella människorättskonventioner. Det är enligt utskottet dock motiverat att de nya procedurreglerna börjar tillämpas så snart som möjligt. Utskottet upprepade också sitt övervägande att statsrådet bör undersöka om det behövs bättre samordnad lagstiftning i denna fråga.

Den föreslagna regleringen i sin helhet löser enligt grundlagsutskottet i huvudsak på ett bra sätt de problem som inom det aktuella tillämpningsområdet kan anknyta till förbudet mot dubbel straffbarhet. Grundlagsutskottet har dock fäst uppmärksamhet vid vissa detaljer i propositionen. Anmärkningarna om dessa detaljer behandlas närmare nedan i respektive sammanhang.

Lagutskottets utlåtande stöder sig i alla väsentliga delar på grundlagsutskottets överväganden och delar uppfattningarna i dessa. Utskottet har dessutom ansett det föreslagna samordningsförfarandet motiverat också med tanke på en ändamålsenlig sanktionspolitik.

³ Justitieministeriet har tagit initiativ till en utredning som bl.a. har till mål att producera forskningsunderlag till stöd för lagberedningen. I grundlagsutskottets utlåtande hänvisas i detta sammanhang till publikationen Reformprogram för rättsvärderna för åren 2013—2025. Justitieministeriets betänkanden och utlåtanden 16/2013, s. 23.

Enligt lagutskottet måste det nya systemet vara så tydligt som möjligt, men samtidigt måste det ge möjligheter att beakta regleringsobjektets särdrag. I detta avseende hänvisar utlåtandet delvis även till att besluten om skatteförhöjning i hög grad sker automatiskt och att det inte nödvändigtvis förekommer prövning av enskilda fall. Dessa synpunkter har enligt utskottet beaktats väl i propositionen.

Utskottet har dock lagt fram några ändringsförslag i fråga om detaljer. Också dessa behandlas nedan i sitt sammanhang.

Finansutskottets allmänna bedömning

I propositionen föreslås alltså en till skatteförhöjning och tullhöjning riktad reglering som beaktar förbudet mot dubbel straffbarhet. Trots att *ne bis in idem*-förbudet är generellt och i första hand borde avgöras som sådant, ser utskottet de nu föreslagna bestämmelserna som nödvändiga och motiverade med tanke på beskattningen. Efter högsta domstolens avgörande i somras (HD 2013:59) råder nämligen en situation där en påförd skatteförhöjning eller tullhöjning i sig utsluter möjligheten till straffrättslig behandling, oberoende av vilket slag av skattebedrägeri det gäller.

Det främsta medlet enligt den föreslagna regleringen är möjligheten att låta bli att påföra skatteförhöjning eller tullhöjning i samband med ett beskattningsbeslut och i stället påföra det genom ett särskilt beslut inom ett år.⁴ Speciallagen skulle ge den behöriga myndigheten tid till prövning och bedömning av huruvida sanktionen ska påföras som administrativ höjning eller om en polisanmälan ska göras. I dag finns ingen sådan möjlighet, utan skatteförhöjning eller tullhöjning måste påföras i samband med beskattningsbeslutet. Det är just det här som visat sig vara problematiskt med hänsyn till *ne bis in idem*-förbudet, eftersom höjningen i sig betraktas som en sanktion av straffkaraktär, såsom konstaterats ovan.

⁴ Det är i princip alltid frågan om en situation där försummelsen eller någon annan gärning som ger skatteförhöjning eller tullhöjning som påföljd.

Speciallagen tillämpas på gärningar och försummelser för vilka en behörig myndighet kan påföra en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en i 4 § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsedd sammanslutning skatteförhöjning eller tullhöjning. Lagen tillämpas också i fall där höjningen påförs någon annan skattskyldig, för vars skatteförhöjning en fysisk person är ansvarig med stöd av bestämmelserna om skatteansvar.

Tillämpningsområdet gäller således situationer där de administrativa och de straffrättsliga sanktioner riktar sig till samma person. Så är inte fallet i exempelvis aktiebolag, för vilka det i regel inte är aktuellt att tillämpa *ne bis in idem*-förbudet. Detta begränsar antalet fall väsentligt. Av de cirka 400 polisanmälningar som Skatteförvaltningen gjorde år 2011 gällde hälften aktiebolag. Möjligheten till dubbel straffbarhet berörde alltså hälften av de aktuella fallen. — Vid Tullen var antalet fall som berördes av förbudet cirka 300 under år 2010. Det rör sig således om ett begränsat antal fall men samtidigt om en viktig rättsprincip ur de skattskyldigas synvinkel.

Det nya förfarandet och den möjlighet till prövning som förfarandet ger förutsätter ett väl fungerande myndighetssamarbete. Det gäller såväl samverkan mellan myndigheterna som beslutsprocessen inom en och samma myndighet. Lagutskottet har föreslagit att det tas in en särskild bestämmelse om samarbete i speciallagarna, men finansutskottet anser att detta inte behövs. Det finns redan etablerade former för samarbetet. Formerna kan och bör vidareutvecklas utifrån det samarbetsåläggande för myndigheter som avses i 10 § i förvaltningslagen (434/2003). Informationsgången och flexibiliteten i förfarandet underlättas ytterligare av att såväl Skatteförvaltningen som Tullen är en enda myndighet med hela landet som verksamhetsområde.

Eftersom förbudet mot dubbel straffbarhet i praktiken kommer att tillämpas relativt sällan, ska huvudregeln också i fortsättningen vara att skatteförhöjning eller tullhöjning påförs i samband med beskattningen. Utskottet menar att detta är motiverat och ändamålsenligt, eftersom en höjning är ett effektivt och ekonomiskt administrativt sätt att upprätthålla kohesionen i skat-

tesystemet. Det enda som är nytt är att man kan och måste kontrollera om förbudet är tillämpligt innan skatteförhöjningen påförs.

Utskottet tillstyrker således propositionen och menar att den föreslagna speciallagen och de föreslagna ändringarna i strafflagen och vissa andra lagar i princip är motiverade. Propositionen skapar ökad klarhet i rättsläget och ger myndigheterna klara förhållningsregler. Samtidigt elimineras slumpmässigheten i den nuvarande praxisen; det avgörande för huruvida förbudet kan tillämpas har hittills varit tidpunkten för när skatteförhöjningen eller tullhöjningen blivit slutlig. I vissa fall har det dessutom uppstått onödig oklarhet om huruvida den skattskyldige kan få en slutlig beskattning och i så fall vilka åtgärder detta kräver.⁵ I och med att förbudet mot dubbel straffbarhet nu utan undantag utsträcks också till samtidigt pågående förfaranden, spelar det inte längre någon roll om sanktionen är slutlig eller inte.⁶ Den föreslagna regleringen förbättrar rättsläget också till denna del.

Principiellt ställde sig de sakkunniga som utskottet hört gillande till propositionen. De anmärkningar som framfördes gällde i huvudsak samma saker som grundlagsutskottet och lagutskottet påpekat och som utskotten föreslagit ändringar i. Vid utfrågningarna framfördes även allmänna frågor som tangerade det aktuella ämnet, däribland utredningsskyldigheten vid skatteinspektion, inspektörernas aktsamhetsplikt och skydd för berättigade förväntningar. Det är dock inte ändamålsenligt eller möjligt att behandla dessa frågor i detta sammanhang. Det är dock önskvärt att dialogen mellan myndigheterna och de skattskyldiga fortsätter, så att förfä-

⁵ Jfr HD 2012:79, där åtalet inte längre kunde tas upp till prövning, då den skattskyldighet hade betalat de skatter och förhöjningar som pålagts honom innan åtalet blev anhängigt och hade anmält att inte hade för avsikt att överklaga. Inom beskattningen gäller å andra sidan i regel principen att skatter ska betalas oberoende av ändringssökande. Denna bestämmelse ingick tidigare explicit i 112 § 2 mom. i beskattningslagen (482/1958). Det finns alltså inget inbördes beroendeförhållande mellan betalningen av skatt och den slutliga skatten.

ringssätten och reglerna blir så klara som möjligt för alla parter.

Utskottet behandlar i det följande utlåtan-deutskottens ändringsförslag. Förslagen berör en undantagsbestämmelse om att ta upp ett mål på nytt, möjligheten till åtgärdseftergift, bestä-melsen om skärpningsgrund och lagarnas ikraftträdande. Den ändring som föreslagits i lagförslagen 4—9 och i lagen om bränsleavgift som betalas för privata fritidsbåtar (1307/2007) har motiverats enbart i detaljmotiven.

Undantagsbestämmelse om att ta upp ett mål på nytt

Det nya förfarandet utgår alltså från att den be-höriga myndighetens⁷ avgörande binder inte en-dast den själv utan även andra myndigheter. Skattemyndigheterna kan inte göra polisanmä-lan i ett ärende i vilket det redan har påfört skat-teförhöjning. Åklagaren kan inte heller väcka åtal eller domstolen meddela dom i sådana fall. Undantaget är om det har framkommit nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjning-
en eller tullhöjningen påfördes. Det föreslås att bestämmelser om detta tas in i 3 § i speciallagen och i strafflagen.

De föreslagna bestämmelserna grundar sig på artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europa-konventionen. Enligt den artikeln ska *ne bis in idem*-förbudet i punkt 1 i artikeln inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berör-da staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfaran-det, vilket kan ha påverkat utgången i målet. Det handlar alltså om att i exceptionella fall ta upp ett mål på nytt i situationer där gärningen eller försummelsen senare visar sig vara väsentligt allvarligare än man först trodde.

Grundlagsutskottet har med stöd i Europa-domstolens rättspraxis konstaterat att bestäm-

⁶ I motiven till propositionen finns här ett oavsiktligt fel, punkt 2.1 Lagens syfte.

⁷ Behöriga myndigheter är enligt förslaget Skatteförval-tningen, Tullen och Trafiksäkerhetsverket.

melsen om undantag åtminstone möjliggör na-tionella bestämmelser om extraordinärt änd-ringssökande också till den svarandes nackdel. Ett villkor är också i detta fall att ett lagakraft-vunnet avgörande kan åsidosättas endast om det finns särskilda grunder för det. Som nya bevis till den svarandes nackdel får man till exempel inte åberopa omständigheter som hade kunnat föreläggas eller borde ha förelagts i det tidigare förfarandet.

Det står enligt grundlagsutskottet 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 bestä-melsen för situationer där skatteförhöjning ur-sprungligen inte skulle ha blivit påförd och ären-det hade förts över för behandling i en straffpro-cess, om myndigheterna vid den tidpunkten hade haft kännedom om de nya eller nyuppdagade fakta.

Ärendet kan behandlas på nytt i ett straffrätts-ligt förfarande endast om de nämnda villkoren för ny behandling uppfylls.

Grundlagsutskottet ansåg att de föreslagna bestämmelserna till denna del är tämligen all-mänt hållna. 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 fram-kommit sådana nya eller uppdagade fakta som skulle ha lett till att skatteförhöjning ursprungli-gen inte skulle ha blivit påförd och till att ären-det hade förts över för behandling i en straffpro-cess. Ett villkor är dessutom att det inte beror på myndigheten själv att de nya eller nyuppdagade omständigheterna inte har beaktats tidigare.

Propositionen utgår från att man i samband med den nya straffrättsliga behandlingen ska be-akta den skatteförhöjning som redan påförts som en strafflindrande omständighet i överensstäm-melse med 6 kap. 7 § i strafflagen. Grundlags-utskottet menar i stället att det är tydligare med en reglering där ett beslut om skatteförhöjning återtas innan ärendet förs över för behandling i en straffprocess. Det kan enligt utskottet göras också i andra förfaranden som bygger på natio-

nell lagstiftning än i samband med extraordinärt ändringssökande. Till denna del överläts åt finansutskottet att överväga vilket förfarande som är mest ändamålsenligt.

Lagutskottet har å sin sida konstaterat att synpunkterna i grundlagsutskottets utlåtande förutsätter ändringar inte bara i speciallagen utan också i de bestämmelser som föreslås i strafflagen. Enligt lagutskottet är det motiverat att i speciallagen föreskriva om avlyftande av en tidigare skatteförhöjning jämte villkor och närmare förfarande. Straffprocessens tydlighet kräver dessutom att det tidigare beslutet om skatteförhöjning undanröjs och att tröskeln för avlyftandet binds bl.a. till väsentlighetskriteriet. Bestämelsen om ny undersökning i strafflagen bör i sin tur bindas till regleringen i speciallagen på så sätt att åtal kan väckas endast då skatteförhöjning som påförts i samma ärende har avlyfts med stöd av speciallagen. På så sätt undviks överlapande reglering.

Finansutskottet anser att utlåtandets utskottens synpunkter är tungt vägande och motiverade. Dessutom är lagutskottets förslag att förbättra samstämmigheten mellan speciallagen och strafflagen mycket logisk. Utskottet föreslår därför att 3 § i speciallagen samt 29 kap. 11 §, 46 kap. 16 § och 50 a kap. 6 § i strafflagen preciseras i fråga om kriterierna för ny behandling så att bestämmelserna motsvarar utlåtandena och så som närmare anges i detaljmotiven.

Eftersom skatteförhöjning eller tullhöjning kan avlyftas också genom annat förfarande än extraordinärt ändringssökande är det smidigast att den behöriga myndigheten undanröjer förhöjningen genom administrativ rättelse. Utskottet föreslår således att när skatteförhöjningen avlyfts ska i tillämpliga delar gälla vad som i den berörda lagen föreskrivs om rättelse av beskattning eller skatt till den skattskyldiges fördel på myndighetens initiativ. Skatteförhöjningen ska kunna påföras trots att villkoren för rättelse inte uppfylls.

Utlåtandets utskottet har däremot inte tagit ställning till när skatteförhöjningen senast måste avlyftas. Avgörandet av denna fråga har därmed överlåtits till finansministeriet.

Finansutskottet menar att det vore mest konsekvent att skatteförhöjningen avlyfts när myndigheten gör polisanmälan på grund av nya fakta. I praktiken torde detta också oftast vara möjligt.

En ny behandling av ett ärende kan materiellt sett involvera tämligen svåra frågor, bl.a. huruvida det är frågan om samma ärende.⁸ Förundersökningen kan till denna del sprida nytt ljus över ett i sig väsentligt nytt bevis. Det är alltså inte alltid motiverat att avlyfta skatteförhöjningen redan när polisanmälan görs. Möjligheten till ny behandling är viktig också med tanke på att alla skattskyldiga ska behandlas lika. I enstaka fall kan dessutom stora intressen stå på spel. På de här grunderna anser utskottet att skatteförhöjningen avlyfts senast innan åtal väcks.

Utskottet ser det också som motiverat att ändring inte får sökas i beslut om avlyftande av skatteförhöjning. Det är i praktiken nödvändigt för att förfarandet ska framskrida konsekvent och i skälig tid. Beslutet omfattar inte heller något avgörande som skulle förutsätta separat möjlighet att söka ändring. Det uppstår inte heller annars något sådant behov av rättsskydd hos den skattskyldige som inte skulle kunna tillgodoses genom process i allmän domstol. Förbudet mot ändringssökande skulle också garantera att den skattskyldige inte själv kan påverka valet av processtyp.

Utskottet konstaterar avslutningsvis att ny behandling av ärenden till följd av nya eller nyuppdagade fakta i praktiken inte utgör något större problem i fråga om antalet ärenden. Till exempel kommer merparten av impulserna till brottsprövning i fråga om direkt beskattning från skattekontrollen, och i de flesta fall har skatteförhöjning inte påförts tidigare. Till följd av de rättsskyddsgarantier som redan i dag tillämpas i beskattningsförfarandet kan kontrollåtgärder

⁸ "Samma ärende" har i definitionen och i 2 § 6 mom. i speciallagen definierats på ett sätt som motsvarar definitionen i Europakonventionen. Med uttrycket avses en gärning eller försummelse där fakta i fallet är desamma eller till väsentliga delar desamma. — Någon motsvarande definition finns inte i andra länders lagstiftning.

överhuvudtaget endast i undantagsfall riktas till skatteperioder som redan granskats. Kontroller-na inleds alltid med en granskning av huruvida tidigare beskattningsåtgärder och utredningar hindrar att nya beskattningsbeslut fattas till den skattskyldiges nackdel.

Åtgärdseftergift

I propositionen föreslås det en harmonisering av bestämmelserna om när den behöriga myndighe-ten kan tillåta åtgärdseftergift, dvs. låta bli att göra anmälan eller förundersökning, väcka åtal samt fastställa straff. Prövningen föreslås lik-som nu ske utifrån en totalbedömning som tar hänsyn till bland annat hur allvarlig gärningen eller försummelsen och huruvida det är fråga om en upprepad gärning eller försummelse samt be-lopptet av den skatt eller tull som inte erlagts. Det föreslås att eftergift i fråga om dessa åtgärder även ska omfatta skattebrott som uppfyller det grundläggande brottsrekvisitet, medan eftergif-ten i dag gäller endast lindriga gärningsformer.

Detta baserar sig på utgångspunkten i propo-sitionen om att en av två påföljdslinjer ska väl-jas i fortsättningen: antingen skatteförhöjning eller skattebrott. Skatteförhöjning är den primä-ra linjen vid lindrigt skattebedrägeri, skatteför-seelser och ringa skattebrott som uppfyller det grundläggande brottsrekvisitet och gärningen kan förväntas leda till bötesstraff. Gärningar som förutsätter fängelsestraff behandlas även i fortsättningen i en straffprocess.

Det föreslås att bestämmelser om detta införs i strafflagen. Regeringen föreslår vidare att en bestämmelse om skatteförhöjning införs i speci-allagen med tanke på denna typ av fall. Skatte-förhöjningen kan utan hinder av tidsfristen på ett år påföras inom 90 dagar från delgivningen av beslutet.

Förslaget är motiverat, anser utskottet. Be-stämmelsen ger rätt att inte göra polisanmälan vid ringa skattebedrägeri som kan leda till böter, men den medför ingen större förändring jämfört med nuläget. Det beror bl.a. på att det normala straffet för skattebrott är fängelse. Dessutom överskrider gränsen för grovt skattebedrägeri re-

lativt enkelt, i regel redan vid knappt 20 000 eu-ro.

Det är enligt utskottet inte heller problema-tiskt att det inte har föreslagits någon maximal tidslängd för förfarandet, eftersom regeln om 90 dagar torde komma att tillämpas endast sällan. Exempelvis ledde alla de polisanmälningar Skat-teförvaltningen gjorde åren 2011—2012 till för-undersökning och insatserna kommer sannolikt att skärpas genom de nya metoderna i myndig-hets-samarbetet.

Lagutskottet har föreslagit vissa precisering-ar i strafflagen. De gäller dels formuleringar, dels definitioner som följer av det regleringssätt som tillämpats.

Finansutskottet menar att lagutskottets änd-ringsförslag i princip är motiverade och föreslår utifrån dem ändringar i 29 kap. 11 §, 46 kap. 16 § och 50 a kap. 6 § i strafflagen. Ändringsförsla-gen motiveras utförligare i detaljmotiven.

Propositionen innehåller inga förslag om s.k. *verksam ånger*, men utskottet påpekar avslut-ningsvis att också det är ett alternativ. Det är ett system som har använts och fortfarande allmänt används i bekämpningen av skatteflykt.

Tanken är att uppmuntra den skattskyldige att anmäla hemliga utländska tillgångar hos skatte-myndigheterna och åter göra dem tillgängliga för beskattning. Samtidigt kunde tillgångar som dolts utomlands åter hänföras till den finska samhällsekonomin. I gengäld erbjuds i regel lindrigare sanktioner än normalt, till exempel befrielse från skatteförhöjning och/eller möjlig-het att undgå åtal för brott. Det förutsätter dock att anmälan görs på eget initiativ innan skatte-myndigheterna har börjat utreda frågan. Det får inte heller röra sig om tillgångar som förvärvats genom kriminell verksamhet. Själva skatten på-förs på normalt sätt och debiteras tillsammans med förseningspåföljder och eventuell skatteför-höjning.

Systemet kan vara permanent som i Sverige och Norge eller temporärt som i Danmark, Tysk-land, Frankrike och Storbritannien. Tidsbestäm-da program har tillämpats även utanför Europa, t.ex. i USA och Australien.

Programmen för verksam ånger har inbringat avsevärda skatteintäkter i de länder där de tillämpats. I till exempel Sverige gav frivilliga rättelser gjorda av 4 200 skattskyldiga cirka 150 miljoner euro under åren 2010—2013 (till utgången av juni).⁹ Samtidigt har myndigheterna kunnat säkerställa att beskattningen av de berörda blir korrekt också i framtiden. Själva förfarandet är ett snabbt och mycket kostnadseffektivt sätt att spåra tillgångar som med all sannolikhet fortsatt skulle ha varit dolda för skattemyndigheterna.

Det finns visserligen redan en bestämmelse om verksam ånger i strafflagen (5 kap. 2 §). Dess räckvidd i fråga om beskattningsärenden är dock i praktiken obefintlig, eftersom försök jämföras med fullbordad gärning i brottsrekvisitet för skattebedrägeri. Modellen med verksam ånger i samband med beskattning förutsätter därför ändringar i såväl strafflagen som lagen om beskattningsförfarande.

Utskottet ser det som motiverat att undersöka förutsättningarna för att införa systemet också i Finland. Det kunde vara lämpligt att starta ett tidsbestämt försök just nu, eftersom pressen på placeringar i skatteparadis har ökat bl.a. genom nya avtal om informationsutbyte. I samband med att frågan undersöks borde man samtidigt bedöma om man i samband med verksam ånger i gengäld kunde avstå från straffrättsliga åtgärder. Det förutsätter i praktiken åtgärdseftergift också när den hemlighållna inkomstens belopp uppfyller brottsrekvisitet för grovt skattebedrägeri. Utskottet föreslår ett uttalande i frågan (*Utskottets förslag till uttalande*).

Skärpningsgrund

Avsikten med propositionen är inte att lindra den nuvarande straffnivån. Med denna nivå avses den sammanlagda verkan av en administrativ skatteförhöjning eller tullhöjning och en straffrättslig påföljd. Syftet med den föreslagna be-

stämelsen är bara att samordna olika förfaringssätt så att *ne bis in idem*-förbudet kan tillämpas.

För att den faktiska straffnivån inte ska bli lägre än i dag föreslås det att det till 29 kap. 11 § fogas en specialbestämmelse om skärpning av straff. Tanken är alltså att en skatteförhöjning eller tullhöjning som inte påförs på grund av *ne bis in idem*-förbudet ska utgöra grund för skärpning av straffet.

Lagutskottet anser att propositionen är problematisk med avseende på såväl bestämmelserna om straffmätning som den allmänna systematiken i strafflagen. För det första skulle domstolen delvis tvingas bygga sin bedömning av straffskalan på vad den antar att svaranden har befriats från. För det andra föreskrivs det om skärpningsgrunder i 6 kap. 5 § i strafflagen. Bestämmelsen gäller alla brott i strafflagens särskilda del och strafflagen känner inte till mätning- eller skärpningsgrunder för enskilda brott.

Lagutskottet hänvisar vidare till att en påförd skatteförhöjning i dag ska beaktas som lindrande omständighet för undvikande av s.k. sanktionskumulation. Också i detta avseende sker en förändring genom reformen, i och med att någon sanktionskumulation inte längre kan uppstå. Det innebär att praxis för påföljder förmodligen skärps i någon mån trots att den föreslagna specialbestämmelsen stryks.

Finansministeriet har fortsatt förespråkat regeringens ursprungliga förslag i propositionen. Motiveringen är att det i praktiken inte kan klarläggas om en skatteförhöjning har tagits i beaktande vid utmätning av straff eller hur den eventuellt har påverkat straffnivån. En administrativ påföljd kan ha påförts också efter den straffrättsliga processen.

Finansutskottet har lagt avgörande vikt vid lagutskottets åsikt, som även fått stöd av rättslärd och representanter för rättsväsendet. Också Tullens representanter var av samma åsikt. Utskottet föreslår på dessa grunder att bestämmelsen om skärpningsgrund i 29 kap. 11 § 3 mom. slopas.

⁹ Uppgifterna är hämtade ur överinspektör Hannu Kuorttis artikel *Tehokas katuminen verotuksessa - verotulojen lisääjä vai veromoraalin murentaja?* Tidsskriften Verotus 4/2013, ss. 385 -400.]

Utskottet ser det samtidigt som viktigt att intentionen att bibehålla straffnivån på nuvarande nivå uppfylls. För att säkerställa det kan myndigheterna i samband med rättegång förelägga utredningar om den rådande förhöjningsnivån.

Det är likaså motiverat att på nytt bedöma det alternativet att man i fortsättningen beaktar skatteförhöjningen eller tullhöjningen som ett led i straffprocessens straffutmätning. Det är i princip möjligt, eftersom *ne bis in idem*-förbudet inte hindrar parallella påföljder i samma förfarande ens om påföljderna är av straffkaraktär.

Modellen behandlades också i den arbetsgrupp som utredde en samordning av skatteförhöjningar och straffrättsliga påföljder.¹⁰ På grund av divergerande uppfattningar föreslog arbetsgruppen dock inte att modellen införs, men finansministeriet har förespråkat den. Det skulle säkerställa att den nuvarande straffnivån inte förändras. Utskottet framhåller nu denna synpunkt särskilt, i synnerhet om den särskilda skärpningsgrunden slopas i enlighet med vad utskottet föreslagit ovan.

En bedömning av alla konsekvenser måste dock först göras i frågan. Utskottet föreslår därför ett uttalande om saken (*Utskottets förslag till uttalande*).

Ikraftträdandebestämmelser

Lagändringarna föreslås träda i kraft så snart som möjligt. Ändringen i lagen om ordningsbrottsföreläggelser föreslås dock träda i kraft samtidigt som den nya lagen om ordningsbrottsföreläggelser. Lagarna tillämpas på gärningar och försummelser som har inträffat den dag då lagen träder i kraft och därefter.

Båda utlåtandetskotten förespråkade att det nya förfarandet ska införas snabbt, eftersom det såg ut som om det skulle dröja länge innan lagarna fick full verkan. Utskotten har sett det som möjligt att ändra ikraftträdandebestämmelserna så att det nya förfarandet tillämpas på samtliga fall där skatteförhöjning påförs efter det att la-

gen trätt i kraft. Det skulle däremot inte ha någon betydelse när gärningen eller försummelsen skett.

Utlåtandena tar också upp den övergångsfas som såg ut att uppstå på grund av den rätts- och myndighetspraxis som rådde då utlåtandena gavs. Orsaken till det var att det i samband med bedömningen av huruvida förbudet mot dubbel straffbarhet skulle tillämpas fortfarande var av avgörande betydelse om processen var slutlig eller inte. Av utlåtandena framgår att rådande praxis hade kunnat få fortgå åtminstone för fall som behandlas i en straffprocess när lagen träder i kraft. Det gällde enligt utskotten inte en situation där principen om lindrigare lag kunde tillämpas, eftersom det primärt är frågan om en processuell revidering. Tanken bakom en lindrigare lag är att ge den misstänkte den fördel som den nya lagen medger i situationer där förhållningssättet till hur klandervärd gärningen är har förändrats. Lagutskottet konstaterade uttryckligen att detta inte är fallet i propositionen.

Behovet av att ta hänsyn till fall i övergångsfasen beror framför allt på att myndigheterna inte har kunnat - och fortfarande inte kan - samordna de administrativa och de straffrättsliga sanktionerna innan den nya lagen träder i kraft. Det här bör beaktas i ikraftträdandebestämmelserna. I annat fall skulle en skatteförhöjning som redan påförts i anhängiga ärenden förhindra att ärendena behandlas även i en straffprocess.

Efter att utlåtandena lämnats ändrade högsta domstolen genom beslutet HD 2013:59¹¹ sin tolkning av när en skatteförhöjning som påförts den skattskyldige utgör hinder för att pröva ett åtal om skattebedrägeri som anknyter till samma skatteförhöjning. Högsta domstolen ansåg att redan när myndigheten utövat beslutanderätt om en skatteförhöjning föreligger ett hinder för att pröva ett åtal eller fortsätta en process om skattebedrägeri som avser den gärning som förorsakat förhöjningen. Den nya tolkningen innebär att *ne bis in idem*-förbudet redan nu är absolut i pa-

¹⁰ *Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittaminen*, Finansministeriets publikationer 31/2011.

¹¹ Avgörandet fattades i en förstärkt sektion vid högsta domstolen efter omröstning.

rallella processer i fall som behandlas innan den nya lagen träder i kraft.

Avgörandet har i praktiken medfört att en del åklagare redan har återkallat vissa åtal. Dessutom är det uppenbart att också övriga anhängiga åtal återkallas, om det inte sker någon förändring i rättsläget. Antalet fall är enligt riksåklagarämbetet knappt 200 och samtliga gäller grovt skattebedrägeri.

Rättsläget har alltså redan nu förändrats enligt andan i den nya lagen. Å andra sidan behandlar Europadomstolen som bäst några fall som rör Finland. Rättsläget kan förändras när dessa fall avgörs.

Det är en exceptionell situation för lagstiftaren; grundlagsutskottets ståndpunkt hade tillåtit den tolkningslinje som tillämpades åren 2010—2012 också i fall som behandlas innan den nya lagen träder i kraft. Lagutskottet har sett detta som motiverat. Det motsvarar också syftet i propositionen och finansutskottets egen ståndpunkt och vilja. Europadomstolens linje är inte heller entydig på den här punkten. En fråga för sig är i vilken grad det förändrade rättsläget leder till skadeståndstalan mot staten — en följd som i ljuset av utskottens utlåtanden verkar ogrundad.

Den nuvarande praxisen har således redan gått längre än lagstiftaren. För att bestämmelsen ändå ska bli så smidig som möjligt föreslår utskottet att det i speciallagens och strafflagens ikraftträdandebestämmelser görs en ändring som motsvarar utlåtandenas ståndpunkt. På gärningar och försummelser för vilka skatteförhöjning har påförts redan före lagarnas ikraftträdande tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet. Vid tillämpningen beaktas dock alltid det rådande rättsläget utifrån högsta domstolens och Europadomstolens avgörandepraxis.

Lagändringarna bör sättas i kraft så snart som möjligt, redan före den 1 januari 2014.

Avslutningsvis

I regel ska alltså skatteförhöjning och tullhöjning också i fortsättningen påföras i samband med att beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattas. Utskottet ser detta som motiverat för att trygga den allmänna deklarationsskyldigheten

och upprätthålla ett effektivt beskattningssystem. Också Europadomstolen har ansett att en förvaltningsmyndighet kan påföra en skatteförhöjning i det fall att beslutet kan överklagas hos en domstol som uppfyller villkoren i artikel 6 i Europakonventionen.¹² I fortsättningen är det dock ännu viktigare att det klart framgår av beslutet vilka fakta skatteförhöjningen grundar sig på eller vad som ligger till grund för att skatteförhöjning inte har påförts. Detta är av betydelse bl.a. när man bedömer möjligheterna att väcka åtal med stöd av nya fakta.

Då skatteförhöjning betraktas som en sanktion av straffkaraktär är det enligt utskottet å andra sidan motiverat att bedöma bestämmelserna och de praktiska förfarandena också i ett allmänt perspektiv, inte bara i förhållande till det nu aktuella *ne bis in idem*-förbudet. En sådan bedömning verkar behövas också för att förbättra konsekvensen och förutsägbarheten hos den nuvarande regleringen.

Utskottet har föreslagit ett uttalande om möjligheten att påföra skatteförhöjning i en straffprocess. Då det samtidigt finns ett behov av att bedöma skatteförhöjningar i allmänhet, föreslår utskottet att dessa båda synpunkter beaktas i uttalandet (*Utskottets förslag till uttalande*).

Detaljmotivering

1. Lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom särskilt beslut

1 § 1 mom. Utskottet föreslår en teknisk korrigering av momentets ordalydelse.

3 §. Bestämmelsen gäller skatteförhöjning i förhållande till polisanmälan och inledande av förundersökning.

Utskottet föreslår att bestämmelsen preciseras på det sätt som grundlagsutskottet förutsätter i fråga om situationer där den behöriga myndigheten kan göra polisanmälan efter det att skatteförhöjning har påförts. För klarhetens

¹² Janosevic mot Sverige 23.7.2002.

skull bör paragrafen dessutom indelas i fyra moment enligt följande:

I 3 § 1 mom. preciseras kriterierna för när polisanmälan kan göras. Efter det att skatteförhöjning påförts ska den behöriga myndigheten kunna göra polisanmälan i samma ärende endast om den har fått vetskap om nya eller nyuppdagade väsentliga fakta som innebär att förhöjning överhuvudtaget inte skulle ha påförts, utan ärendet i stället skulle ha överförts för behandling i en straffprocess. Dessutom krävs det att det inte beror på myndigheten att dessa fakta inte beaktades.

I 3 § 2 mom. föreskrivs om skyldigheten att avlyfta en tidigare påförd skatteförhöjning. För att ärendet ska kunna behandlas i en straffprocess krävs det att den behöriga myndigheten avlyfter den tidigare påförda skatteförhöjningen innan åtal väcks.

I 3 § 3 mom. föreslås bestämmelser om förfarandet vid avlyftande av en skatteförhöjning. När skatteförhöjningen avlyfts ska enligt ändringsförslaget i tillämpliga delar gälla vad som i den berörda lagen föreskrivs om rättelse av beskattning eller skatt till den skattskyldiges fördel på myndighetens initiativ. Skatteförhöjning ska kunna påföras trots att villkoren för rättelse inte uppfylls.

I 3 § 4 mom. föreskrivs om förbud mot att söka ändring i beslut om avlyftande av skatteförhöjningen.

9 §. Paragrafen gäller ikraftträdandet. Den nya lagen avses träda i kraft så snart som möjligt.

Utskotten har ansett att det nya förfarandet kan och bör tillämpas på samtliga fall där skatteförhöjning påförs efter det att lagen trätt i kraft. Det skulle alltså inte ha någon betydelse när gärningen eller försummelsen inträffat. Om en skatteförhöjning redan påförts för samma gärning eller försummelse före lagens ikraftträdande tillämpas på den gärningen eller försummelsen i stället den lag som gällde vid ikraftträdandet. Utskottet föreslår att 9 § 2 mom. ändras enligt detta.

2. Strafflag

29 kap. 11 §. Bestämmelsen gäller skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till skattebedrägeri och skatteförseelse. Utskottet föreslår att bestämmelsen preciseras på det sätt som grundlagsutskottet och lagutskottet förutsätter. Ändringsförslagen gäller således såväl 1 som 2 mom. Vidare bör 3 mom. om skärpningsgrund utgå helt.

I paragrafens 1 mom. föreskrivs om förutsättningarna för att i samband med skattebedrägeri eller skatteförseelse bevilja eftergift i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff. Om en skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd, kan myndigheten avstå från dessa åtgärder förutsatt att vissa ytterligare villkor uppfylls.

Regeringen har i propositionen beaktat att en sådan situation kan uppstå om nya fakta framkommer efter det att skatteförhöjningen har påförts. I bestämmelsen används därför uttrycket "den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek". Utskottet föreslår att ordet "påförda" utesluts, eftersom åtal och behandling i domstol är möjliga endast om den tidigare påförda skatteförhöjningen har avlyfts. Eftersom grundtanken i bestämmelsen överhuvudtaget inte kräver någon närmare definition av skatteförhöjning eller tullhöjning, föreslår utskottet att också orden "den förväntade" utesluts.

Utskottet föreslår vidare att 1 mom. preciseras på det sätt lagutskottet föreslagit, dvs. så att där vid sidan av försummelse även nämns ordet "gärningen", som beskriver en aktiv handling, och att ordet "dom" utesluts såsom obehövligt.

I paragrafens 2 mom. föreskrivs om när en skatteförhöjning eller tullhöjning utgör hinder för åtal och dom och om när en straffrättslig behandling av ärendet kan ske på grundval av nya fakta. Utskottet föreslår att det till bestämmelsen fogas krav på att nya fakta ska vara väsentliga och att den tidigare skatteförhöjningen eller tullhöjningen har avlyfts.

46 kap. 16 §. Bestämmelsen gäller skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till smuggling och tullredovisningsbrott. Utskottet föreslår att bestämmelsen preciseras på det sätt som grundlagsutskottet och lagutskottet förutsätter. Ändringsförslagen motsvarar de föreslagna preciseringarna i 29 kap. 11 § 1 och 2 mom.

50 a kap. 6 §. Bestämmelsen gäller skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till alkoholbrott. Utskottet föreslår att bestämmelsen preciseras på det sätt som grundlagsutskottet och lagutskottet förutsätter. Ändringsförslagen motsvarar de föreslagna preciseringarna i 29 kap. 11 § 1 och 2 mom.

Ikraftträdandebestämmelsen. Utskottet föreslår att 2 mom. i ikraftträdandebestämmelsen ändras på samma sätt som föreslagits för speciallagen. Om en skatteförhöjning redan påförts för samma gärning eller försummelse före lagens ikraftträdande tillämpas således på den gärningen eller försummelsen i stället den lag som gällde vid ikraftträdandet.

4. Lag om beskattningsförfarande

87 § 2 mom. I paragrafen föreskrivs om försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen. I 2 mom., där en ändring föreslås, föreskrivs i sin tur om myndighetens möjligheter att inte anmäla ärendet till åklagaren. Det finns planer på att förenhetliga regleringen till denna del och att i fortsättningen hänvisa till 29 kap. 11 § i strafflagen.

Utskottet föreslår att formuleringen i 2 mom. preciseras enligt lagutskottets utlåtande. Momentet skulle alltså ändras så att det överensstämmer med strafflagens formulering om eftergift i fråga om anmälan, förundersökning, åtal samt straff i ett brottmål.

Mervärdesskattelag (lagförslag 5)

218 § 5 mom. I paragrafen bestäms om undandragande eller försök att undandra medvärdesskatt i strid med lagen och i 5 mom. om de situationer där åtgärdseftergift får ske. Utskottet

föreslår att formuleringen av momentet preciseras på det sätt lagutskottet föreslagit.

6. Lag om överlåtelseskatt

55 § 2 mom. I paragrafen bestäms om försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen och om försök därtill. I 2 mom. föreskrivs om myndighetens rätt att avstå från att anmäla saken till åklagaren. Också denna bestämmelse ska enligt planerna förenhetligas med och i fortsättningen hänvisa till 29 kap. 11 § i strafflagen. Utskottet föreslår att formuleringen av momentet preciseras på det sätt lagutskottet föreslagit.

7. Lag om förskottsuppbörd

55 § 3 mom. I paragrafen bestäms om skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse och i 3 mom. om de situationer där åtgärdseftergift får ske. Utskottet föreslår att formuleringen av momentet preciseras på det sätt lagutskottet föreslagit.

8. Lag om arbetsgivares socialskyddsavgift

18 § 4 mom. I paragrafen bestäms om lagstridigt undandragande av arbetsgivares socialskyddsavgift och försök därtill. I 4 mom. föreskrivs om myndighetens rätt att avstå från att anmäla saken till åklagaren. Utskottet föreslår att formuleringen av momentet preciseras på det sätt lagutskottet föreslagit.

9. Bränsleavgiftslag

32 § 2 mom. I paragrafen finns lagens straffbestämmelser. Regeringen föreslår att paragrafen kompletteras med ett nytt 2 mom. Genom den skulle lagstridigt undandragande av bränsleavgift och försök därtill dekriminaliseras. Således skulle gärningen leda till sanktion endast i enlighet med bränsleavgiftslagen, eftersom sanktionsnivån i lagen är hög och har god förebyggande verkan.

Laguskottet har i 2 mom. föreslagit en precisering som motsvarar den linje som Tullen förespråkade i sakkunnigutfrågningen. Enligt ändringsförslaget ska dekriminaliseringen begränsas till situationer där en straffrättslig påföljd bestäms för samma person som har påförts eller skulle kunna påföras en administrativ påföljd av straffkaraktär eller för vilken denne kan bli ansvarig med stöd av bestämmelserna om skatteansvar. Det motiveras med att dekriminaliseringen inte behöver utsträckas till situationer där det inte handlar om samma sak.

Utskottet menar att ändringsförslaget är motiverat och föreslår en precisering i 2 mom.

10. Lag om ändring av 29 § i lagen om bränsleavgift som betalas för privata fritidsbåtar

29 § 2 mom. Regeringen har inte föreslagit ändringar i lagen om bränsleavgift som betalas för privata fritidsbåtar (1307/2007). Lagen bör dock ändras på samma sätt som bränsleavgiftslagen. Laguskottet har därför föreslagit att det till 29 §,

som gäller straffbestämmelser, fogas ett nytt 2 mom. där det föreskrivs om dekriminalisering på samma vis som i 32 § 2 mom. i bränsleavgiftslagen. Förslaget går i linje med Tullens ståndpunkt.

Utskottet menar att ändringsförslaget är motiverat och föreslår att 29 § kompletteras i enlighet med det.

Utskottets förslag till beslut

Riksdagen

godkänner lagförslag 3 utan ändringar,

godkänner lagförslag 1, 2 och 4—9 med ändringar (Utskottets ändringsförslag),

godkänner ett nytt lagförslag 10 som följer (Utskottets nya lagförslag) och

godkänner två uttalanden (Utskottets förslag till uttalanden).

Utskottets ändringsförslag

1.

Lag

om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Tillämpningsområde

(1 mom. som i RP. Utskottets ändringsförslag påverkar inte den svenska texten.)

(2 och 3 mom. som i RP)

2 § (Som i RP)

3 §

Skatteförhöjning i förhållande till polisanmälan och inledande av förundersökning

Efter det att skatteförhöjning påförts kan den behöriga myndigheten göra polisanmälan i samma ärende endast om *den har fått vetskap* om nya eller nyuppdagade *väsentliga* fakta som innebär att förhöjning inte skulle ha påförts, utan ärendet överförs för behandling i en straffprocess.

Dessutom krävs det att det inte beror på myndigheten att dessa fakta inte beaktades.

För att ärendet ska kunna behandlas i en straffprocess krävs det att den behöriga myndigheten avlyfter den tidigare påförda skatteförhöjningen innan åtal väcks. (Nytt)

När skatteförhöjningen avlyfts gäller i tillämpliga delar vad som i den berörda lagen föreskrivs om rättelse av beskattning eller skatt till den skattskyldiges fördel på myndighetens initiativ. Förhöjningen kan avlyftas även om förutsättningar för rättelse saknas. (Nytt)

Ändring får inte sökas i beslut som den behöriga myndigheten har fattat med stöd av 2 mom. (Nytt)

4—8 §
(Som i RP)

9 §

Ikraftträdande

(1 mom. som i RP)

Om en skatteförhöjning redan påförts för samma gärning eller försummelse före lagens ikraftträdande tillämpas på den gärningen eller försummelsen den lag som gällde vid ikraftträdandet.

2.

Lag

om ändring av strafflagen

I enlighet med riksdagens beslut upphävs i strafflagen (39/1889) 29 kap. 3 § 2 mom. och 4 § 3 mom., sådana de lyder i lag 769/1990, samt fogas till 29 kap. en ny 11 §, till 46 kap. en ny 16 § och till 50 a kap. en ny 6 § som följer:

29 kap.

Om brott mot den offentliga ekonomin

11 §

Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till skattebedrägeri och skatteförseelse

I ett brottmål som avses i 1, 3 och 4 § får eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff (*utesl.*), om en (*utesl.*) skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig gärningen eller försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till gärningen eller försummelsen, (*utesl.*) skatteförhöjning-

ens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av *gärningen eller* försummelsen för den skattskyldige.

I ett ärende som avses i 1—4 § kan åtal inte väckas och dom inte meddelas, om samma person redan har påförts en skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Åtal kan emellertid väckas och dom meddelas, om bevis om nya eller nyuppdagade *väsentliga* fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes *och den tidigare påförda skatteförhöjningen i samma ärende har avlyfts i enlighet med 3 § i lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut (/).*

(3 mom. *utesl.*)

46 kap.

Brott som har samband med införsel och utförsel

16 §

Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till smuggling och tullredovisningsbrott

I ett brottmål som avses i 4, 5, 7 och 9 § får eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff (*utesl.*), om en (*utesl.*) skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig *gärningen eller* försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till *gärningen eller* försummelsen, den (*utesl.*) påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av *gärningen eller* försummelsen för den skattskyldige.

I ett brottmål som avses i 4 och 5 samt 7—9 § kan åtal inte väckas och dom inte meddelas, om samma person redan har påförts en skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Åtal kan emellertid väckas och dom meddelas, om bevis om nya eller nyuppdagade *väsentliga* fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes *och den tidigare påförda skatteförhöjningen i samma ärende har avlyfts i enlighet med 3 § i lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut* (/).

50 a kap.

Om alkoholbrott

6 §

Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till alkoholbrott

I ett brottmål som avses i 1 och 3 § får eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal och straff (*utesl.*), om en (*utesl.*) skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig *gärningen eller* försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till *gärningen eller* försummelsen, (*utesl.*) skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av *gärningen eller* försummelsen för den skattskyldige.

I ett brottmål som avses i 1—3 § kan åtal inte väckas och dom inte meddelas, om samma person redan har påförts en skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Åtal kan emellertid väckas och dom meddelas, om bevis om nya eller nyuppdagade *väsentliga* fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes *och den tidigare påförda skatteförhöjningen i samma ärende har avlyfts i enlighet med 3 § i lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut*.

(1 mom. som i RP)

Om en skatteförhöjning redan påförts för samma gärning eller försummelse före lagens ikraftträdande tillämpas på den gärningen eller försummelsen den lag som gällde vid ikraftträdandet.

4.

Lag

om ändring av 86 och 87 § i lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 86 § 1 mom. och 87 § 2 mom. som följer:

86 §
(Som i RP)

seelse som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i
strafflagen.

87 §

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

*Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter
för beskattningen*

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmä-
lan, förundersökning, åtal eller straff vid en för-

5.

Lag

om ändring av 218 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 218 § 1 och 5 mom., av dem 5 mom. sådant det lyder i
lag 250/2001, som följer:

218 §
(1 mom. som i RP)

seelse som avses i 3 mom. finns i 29 kap. 11 § i
strafflagen.

*Bestämmelser om eftergift i fråga om anmä-
lan, förundersökning, åtal eller straff vid en för-*

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

6.

Lag

om ändring av 54 och 55 § i lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 54 § 1 mom. och 55 § 2 mom. som följer:

54 §
(Som i RP)

55 §
*Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter
för beskattningen*

ser som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i
strafflagen.

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmä-
lan, *förundersökning*, åtal eller straff vid förseel-

7.

Lag

om ändring av 55 § i lagen om förskottsuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996) 55 § 3 mom. som följer:

55 §
Skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse

ser som avses i 2 mom. finns i 29 kap. 11 § i
strafflagen.

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmä-
lan, *förundersökning*, åtal eller straff vid förseel-

8.

Lag

om ändring av 18 § i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift (366/1963) 18 § 1 och 4 mom., sådana de ly-
der i lag 778/1990, som följer:

18 §
(1 mom. som i RP)

ser som avses i 3 mom. finns i 29 kap. 11 § i
strafflagen.

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmä-
lan, *förundersökning*, åtal eller straff vid förseel-

9.

Lag

om ändring av 32 § i bränsleavgiftslagen

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 32 § i bränsleavgiftslagen (1280/2003) ett nytt 2 mom. som följer:

32 §

Straffbestämmelser

stämmas för samma person för vilken en administrativ påföljd av straffkaraktär har bestämts eller skulle kunna bestämmas eller för vilken personen kan bli ansvarig med stöd av bestämmelserna om skatteansvar.

På lagstridigt undandragande av bränsleavgift och på försök därtill tillämpas inte bestämmelserna i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889), om en straffrättslig påföljd skulle be-

Ikraftträdandebestämmelsen
(Som i RP)

10.

Lag

om ändring av 29 § i lagen om bränsleavgift som betalas för privata fritidsbåtar

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 29 § i lagen om bränsleavgift som betalas för privata fritidsbåtar (1307/2007) ett nytt 2 mom. som följer:

29 §

Straffbestämmelser

stämmas för samma person för vilken en administrativ påföljd av straffkaraktär har bestämts eller skulle kunna bestämmas eller för vilken personen kan bli ansvarig med stöd av bestämmelserna om skatteansvar.

På lagstridigt undandragande av bränsleavgift och på försök därtill tillämpas inte bestämmelserna i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889), om en straffrättslig påföljd skulle be-

Denna lag träder i kraft den 20 .

Utskottets förslag till uttalanden

1. Riksdagen förutsätter att finansministeriet gör en bedömning av behovet att utveckla bestämmelserna om skatteförhöjning och tullhöjningar både i allmänhet och i förhållande till de begränsningar som ne bis in idem-förbudet innebär.

I samband med det bör ministeriet i samverkan med justitieministeriet utreda även det alternativet att skatteför-

höjning påförs som en del av en straffprocess i allmän domstol.

2. Riksdagen förutsätter att finansministeriet i samverkan med justitieministeriet utreder möjligheten att också i Finland införa en särskild, i beskattningsärenden tillämplig bestämmelse om verksam ånger.

Utredningarna ska presenteras för finansutskottet före utgången av 2014.

Helsingfors den 11 oktober 2013

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Kimmo Sasi /saml
medl. Pertti Hemmilä /saml
Jouko Jääskeläinen /kd
Timo Kalli /cent
Sampsa Kataja /saml
Anneli Kiljunen /sd
Esko Kiviranta /cent
Mika Lintilä /cent
Heli Paasio /sd
Kari Rajamäki /sd

Markku Rossi /cent
Matti Saarinen /sd
Sari Sarkomaa /saml
Osmo Soininvaara /gröna
Kauko Tuupainen /saf
Kari Uotila /vänst
Ville Vähämäki /saf
ers. Riitta Myller /sd
Anne-Mari Virolainen /saml
Juha Väätäinen /saf.

Sekreterare var

utskottsråd Maarit Pekkanen.