

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition 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 överlåtelseskatt, 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 skatte-

förhöjning 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 skatteförseelse 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 ordningsbotsförseelser träder dock i kraft samtidigt som lagen om ordningsbotsförseelser.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	4
1 NULÄGE OCH BEDÖMNING AV NULÄGET	4
1.1 Lagstiftning	4
Skatte- och tullagstiftningen	4
Strafflagstiftningen	6
Vissa fordonsförseelser	7
1.2 Finlands grundlag, Europarådets samt Europeiska unionens avtal och regelverk	7
1.3 Revisionsutskottet och grundlagsutskottet	8
1.4 Rättspraxis	8
Europadomstolens rättspraxis	8
Europeiska unionens domstols rättspraxis	10
Nationell rättspraxis	10
1.5 Nationell myndighetspraxis	12
1.6 Internationell jämförelse	13
Sverige 13	
Norge 14	
Danmark 15	
Nederländerna	16
Tyskland 16	
2 DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	17
2.1 Lagens syfte	17
2.2 Skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut	17
2.3 Undersökning av ett ärende på nytt och sökande av ändring	18
2.4 Skyldighet att lämna uppgifter till den behöriga myndigheten	19
2.5 Polisanmälan som gjorts av den behöriga myndigheten	20
2.6 Bränsleavgift	20
2.7 Skärpningsgrund för skattebrott	20
2.8 Åtgärdseftergift	20
3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	21
3.1 Konsekvenser för de skattskyldiga	21
3.2 Administrativa konsekvenser	21
3.3 Ekonomiska konsekvenser	22
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	22
5 SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER	22
DETALJMOTIVERING	23
1 LAGFÖRSLAG	23
1.1 Lagen om skatteförhöjning eller tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut	23
1.2 Strafflagen	28
29 kap. Om brott mot den offentliga ekonomin	28
46 kap. Brott som har samband med införsel och utförsel	30
50 a kap. Om alkoholbrott	31
1.3 Lagen om ordningsbotsförseelser	31
1.4 Lagen om beskattningsförfarande	31
1.5 Mervärdesskattelagen	32
1.6 Lagen om överlåtelseskatt	32

1.7	Lagen om förskottsuppbörd.....	32
1.8	Lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift	32
1.9	Bränsleavgiftslagen	33
2	IKRAFTTRÄDANDE.....	33
3	LAGSTIFTNINGSORDNING.....	33
	LAGFÖRSLAG.....	34
	Lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut	34
	Lag om ändring av strafflagen	36
	Lag om ändring av 10 § i lagen om ordningsbotsförelser	37
	Lag om ändring av 86 och 87 § i lagen om beskattningsförfarande.....	38
	Lag om ändring av 218 § i mervärdesskattelagen.....	38
	Lag om ändring av 54 och 55 § i lagen om överlåtelseskatt.....	39
	Lag om ändring av 55 § i lagen om förskottsuppbörd	39
	Lag om ändring av 18 § i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift.....	40
	Lag om ändring av 32 § i bränsleavgiftslagen	40
	BILAGA.....	41
	LAGFÖRSLAG.....	41
	Lag om ändring av strafflagen	41
	Lag om ändring av 10 § i lagen om ordningsbotsförelser	44
	Lag om ändring av 87 § i lagen om beskattningsförfarande.....	44
	Lag om ändring av 218 § i mervärdesskattelagen.....	45
	Lag om ändring av 55 § i lagen om överlåtelseskatt.....	46
	Lag om ändring av 55 § i lagen om förskottsuppbörd	46
	Lag om ändring av 18 § i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift.....	47
	Lag om ändring av 32 § i bränsleavgiftslagen	48

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge och bedömning av nuläget**1.1 Lagstiftning**

Skatte- och tullagstiftningen

Beskattningen grundar sig till väsentliga delar på den skattskyldiges egen deklara-tionsskyldighet. Om den skattskyldige inte fullgör sin lagstadgade deklara-tionsskyldighet, kan han påföras skatteförhöjning i sam-band med att beskattningen verkställs. Skat-teförhöjning kan påföras t.ex. när den skatt-skyldige underlåter att uppge skattepliktig inkomst i skattedeklarationen eller mervär-deskatt som ska betalas i periodskattedekla-rationen. De olika skattelagarna innehåller bestämmelser om grunderna för påförande av skatteförhöjning och dess storlek.

Bestämmelser om skatteförhöjning vid *in-komstbeskattningen* finns i 32 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), och skatteförhöjningen är graderad i tre olika steg enligt hur klandervärd gärningen är. I 1 mom. föreskrivs det om skatteförhöjning i en situation där den skattskyldige har försum-mat sin deklara-tionsskyldighet av lindrig vårdslöshet eller deklara-tionen har lämnats in efter den föreskrivna tidpunkten. Då är skat-teförhöjningen högst 150 euro. Om den skat-teskyldige har lämnat in en skattedeklaration med väsentliga brister eller fel eller lämnat in uppgifterna först efter en bevisligen sänd uppmaning, kan den skattskyldige i enlighet med 2 mom. påföras en skatteförhöjning på högst 800 euro. Om den skattskyldige med-vetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in en väsentligt oriktig deklara-tion eller inte alls lämnat in någon deklara-tion, påförs som skatteförhöjning för den inkomst som lagts till i enlighet med 3 mom. högst 30 % av sistnämnda inkomst. Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisningar innehåller mera exakta anvisningar om skatteförhöjningens belopp i olika situationer. Enligt harmonise-ringsanvisningarna är skatteförhöjningen desto större ju högre det inkomstbelopp är som inte uppgetts.

I 44 § i *lagen om förskottsuppbörd* (1118/1996) föreskrivs om förhöjning av för-skottsinnehållningen. Förhöjning kan påföras en förskottsinnehållningsskyldig på grund av försummelse av skyldigheterna i anslutning till förskottsinnehållningen. Förhöjningen är graderad enligt den försummade skyldighe-ten och hur klandervärd försummelsen är. Vid de lindrigare försummelserna i anslut-ning till verkställande och deklara-tion av för-skottsinnehållning höjs förskottsinnehåll-ningen med högst 10—30 %. Om den inne-hållningsskyldige har försummat sin deklara-tionsskyldighet av grov vårdslöshet eller har lämnat en väsentligen oriktig deklara-tion el-ler annan uppgift eller handling, kan för-skottsinnehållningen höjas till högst det dubbla beloppet. Förskottsinnehållningen kan höjas högst till det tredubbla beloppet, om en försummelse har skett eller en oriktig dekla-ration, uppgift eller handling har getts i skat-teförskingringssyfte.

När det gäller *mervärdesbeskattningen* finns bestämmelser om skatteförhöjning i 182 § i mervärdesskattelagen (1501/1993), och skatteförhöjningen är graderad enligt hur klandervärd gärningen är. Om skattedekla-rationen innehåller en mindre bristfällighet och den skattskyldige inte har följt en uppmaning att avhjälpa bristen, kan skatten höjas med högst 10 %. Om den skattskyldige har för-summat att i tid lämna in skattedeklaration eller har lämnat in den väsentligt för sent el-ler har lämnat en väsentligen ofullständig de-klara-tion, kan skatten höjas med högst 20 %. Om försummelsen av deklara-tionsskyldighe-ten eller ett väsentligt fel i skattedeklaratio-nen beror på grov vårdslöshet från den skatt-skyldiges sida, kan skatten höjas högst till det dubbla beloppet. Har en försummelse skett eller en oriktig deklara-tion lämnats in i skat-teförskingringssyfte, ska skatten höjas med minst 50 % och högst till det tredubbla be-loppet.

Bestämmelser om administrativa sanktio-ner för skatter som uppbärs med stöd av *skat-tekontolagen* (604/2009) finns i 9 och 10 §. Skatter som hanteras på skattekontot är med vissa undantag bl.a. mervärdesskatt, avgifter enligt lagen om förskottsuppbörd och arbets-

givares socialskyddsavgift. Skatteförvaltningen bestämmer att den deklarationsskyldige ska betala en förseningsavgift i det fallet att periodens skatt inte har deklarerats inom föreskriven tid. I praktiken fastställs förseningsavgiften genom automatiskt massförfarande. Om skatteförhöjning påförs, påförs inte förseningsavgift.

Bestämmelser om skatteförhöjning finns också i samband med andra skatteslag, t.ex. i 36 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) och i 36 § i lagen om överlätelseskatt (931/1996).

Skatteförhöjning påförs enligt samma förfarande och inom samma tid som beskattningsbeslutet och angående sökande av ändring gäller det som bestäms om sökande av ändring i beskattningsbeslut. Sålunda ska exempelvis skatteförhöjning i anslutning till en fysisk persons inkomstbeskattning i regel påföras senast vid den tidpunkt då beskattningen avslutas. Beskattningen avslutas vid den tidpunkt som Skatteförvaltningen bestämmer, dock senast före utgången av oktober kalenderåret efter skatteåret.

Bestämmelser om tullhöjning och felavgift i anslutning till förtullning finns i 31—33 § i *tullagen* (1466/1994). Tullredovisningen för importerade varor baserar sig på den tulldeklaration som ska lämnas till tullverket. Tullmyndigheten kan påföra tullhöjning eller felavgift i olika fall av brott mot deklarations- eller andra skyldigheter i anslutning till tullredovisningen. Bestämmelserna om tullhöjning och felavgift tillämpas också på mervärdesbeskattningen av import av varor.

Tullhöjningens storlek är i 31 § i *tullagen* graderad enligt gärningens art, gärningsmannens skuldgrad och andra omständigheter som inverkar på saken. Tullmyndigheten har också möjlighet att helt och hållet avstå från att påföra tullhöjning, om det är motiverat t.ex. för att felet är ringa eller på grund av andra omständigheter i det aktuella fallet.

Enligt 31 § 1 mom. 1 punkten i *tullagen* är tullhöjningen minst 10 euro och högst 2 500 euro, om tulldeklaration eller annan för tullbeskattningen behövlig uppgift eller handling har avgivits eller lämnats efter utsatt tid. Om tulldeklarationen, uppgiften eller handlingen emellertid har lämnats eller avgivits först efter uppmaning kan höjningen vara

som mest 3 500 euro. Om deklarationsskyldigheten fullgörs bristfälligt eller felaktigt eller om den försummas helt eller delvis, kan tullen med stöd av 2 punkten höjas med högst 30 %. I det fallet att den som innehar en vara uppsåtligen eller av grov vårdslöshet avger eller lämnar en ofullständig eller felaktig tulldeklaration, annan uppgift eller handling eller annars inte fullgör sin deklarationsskyldighet och förfarandet har varit ägnat att förorsaka att tull eventuellt inte hade blivit fastställd, kan tullen med stöd av 3 punkten höjas med högst 50 %. Om det förfarande som nämns ovan dock med beaktande av omfattningen av den fördel som kan vinnas därav och andra på ärendet inverkan omständigheter bör anses som grovt, ska tullen höjas med minst 50 och högst 100 %. I 4 punkten föreskrivs om en situation där den som kommer till landet medvetet eller av grov vårdslöshet försummat sin deklarationsskyldighet genom att till landet införa eller försöka införa en större mängd varor tullfritt än vad han har rätt till. Då kan tullen höjas med 100 %, om ärendet inte ska behandlas som tullbrott.

Den felavgift som det föreskrivs om i 32 § i *tullagen* är en administrativ påföljd som kompletterar tullhöjningen. I felavgift kan fastställas minst 10 och högst 2 500 euro. Felavgift kan för det första fastställas som en administrativ påföljd för bristfälligheter, dröjsmål, felaktigheter och andra försummelser i anslutning till iakttagandet av alla bestämmelser och lagenliga myndighetsföreskrifter och beslut som anknyter till tullbeskattningen och tullverksamheten när ingen tull bärs upp för varan. Felavgift kan dessutom fastställas i stället för tullhöjning, när tullbeloppet är ringa och tullhöjning av den orsaken inte fastställs. När tullhöjning inte fastställs därför att försummelsen behandlas som tullbrott kan inte heller felavgift fastställas i stället för tullhöjning.

I 33 § i *tullagen* föreskrivs bl.a. om den tid inom vilken tullmyndigheten har rätt att fastställa tullhöjning eller felavgift. Exempelvis tullhöjning kan fastställas inom tre år efter tullskuldens uppkomst eller den tidpunkt då tulldeklarationen för en tullfri vara har godkänts. I paragrafen föreskrivs det dessutom att tullhöjning eller felavgift förblir i kraft

oberoende av att tullskulden upphör eller att tullen återbetalas, om orsakerna som ligger till grund för bestämmandet av höjningen eller felavgiften kvarstår.

Tullverket sköter också verkställandet av och tillsynen över punktbeskattningen. Bestämmelser om den skatteförhöjning och felavgift som i huvudsak ska tillämpas inom punktbeskattningen finns i 43—45 § i *punkt-skattelagen* (182/2010). På verkställande av beskattningen och eventuell skatteförhöjning och felavgift i fråga om punktskattepliktiga varor som resenärer från länder utanför EU för in tillämpas dock tullagstiftningens bestämmelser.

Bestämmelser om skatteförhöjning eller felavgift i fråga om bilskatt finns i 59 och 59 a § i *bilskattelagen* (1482/1994). Skatteförhöjningen är graderad enligt gärningens art, gärningsmannens skuldgrad och andra omständigheter som inverkar på saken. På felavgiftens storlek inverkar hur klandervärt förfarandet är, om det upprepats och andra omständigheter som kan jämföras med dessa. Förutom vid tullverket, som i huvudsak sköter bilskatten, kan det bli aktuellt att tillämpa de nämnda bestämmelserna även vid Trafiksäkerhetsverket.

Bestämmelser om skatteförhöjning på fordonsskatt finns i 45 § i *fordonsskattelagen* (1281/2003). Fordonsskatten höjs, om den skattskyldige har underlåtit att göra registreringsanmälan om överlåtelse av äganderätt och någon ny ägare inte har antecknats i registret. Förhöjningen påförs dock endast, om den skattskyldige inte efter uppmaning som getts i samband med debiteringen för den första skatteperioden uppfyller sin anmälningskyldighet, eller om han inte heller därefter uppfyller sin anmälningskyldighet. I 47 a § bestäms om tilläggsskatt som ska betalas om ett fordon som avställt används i trafik.

Bränsleavgiften är till sin karaktär en skatt som uppbärs för fordon, som använder ett bränsle som beskattas lindrigare än motorbensin och dieselolja. Bestämmelser om höjning av bränsleavgiften finns i 10 § i *bränsleavgiftslagen* (1280/2003). På förhöjningens storlek inverkar hur klandervärt förfarandet är och om det har upprepats. Uppbörderna av fordonsskatt, tilläggsskatten på fordonsskatt

och bränsleavgift hör till Trafiksäkerhetsverkets uppgifter.

Strafflagstiftningen

Det kan också bli aktuellt att bedöma försummelse av deklarationskyldigheten eller lämnande av oriktiga uppgifter i anslutning till beskattningen som straffrättsliga gärningar. Enligt 29 kap. i *strafflagen* (39/1889) kan straff för skattebedrägeri dömas ut bl.a. när någon i en anmälan som lämnas för beskattningen har gett oriktiga uppgifter eller hemlighållit en sådan omständighet som påverkar bestämmandet av skatt. Straff för skattebedrägeri kan dömas ut endast när deklarationskyldigheten har försummats uppsåtligt. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst två år.

Om vid skattebedrägeri eftersträvas avsevärd ekonomisk vinning eller brottet begås särskilt planmässigt och skattebedrägeriet även bedömt som en helhet är grovt, är det fråga om grovt skattebedrägeri, för vilket gärningsmannen ska dömas till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.

Om skattebedrägeriet med hänsyn till den eftersträvalda ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet, är ringa, ska gärningsmannen för lindrigt skattebedrägeri dömas till böter. Vid lindrigt skattebedrägeri får enligt 29 kap. 3 § 2 mom. i *strafflagen* eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. Bestämmelser om skatteförseelse finns i 29 kap. 4 § i *strafflagen*.

Enligt 29 kap. 9 § i *strafflagen* avses med skatt i kapitlet i fråga förskott på skatt och offentlig avgift som kan jämföras med skatt, och därför omfattar den straffrättsliga regleringen förutom skatt även tull.

Det kan också bli aktuellt att bedöma en gärning eller försummelse i anslutning till tullredovisning, för vilken tullhöjning eller skatteförhöjning kan påföras, som ett tullbrott och då som ett smuglings- eller tullredovisningsbrott enligt 46 kap. i *strafflagen* eller som ett alkoholbrott enligt 50 a kap. i *strafflagen*.

Enligt 46 kap. 4 § i *strafflagen* kan för smuggling dömas ut böter eller fängelse i

högst två år, när en person i strid med vad som bestäms om införsel eller utförsel för eller försöker föra in i landet eller för eller försöker föra ut ur landet en vara vars införsel eller utförsel är förbjuden eller förutsätter myndighets tillstånd eller kontroll.

Om smugglingen med hänsyn till varans värde eller mängd eller andra omständigheter vid brottet, bedömd som en helhet, är ringa, ska gärningsmannen enligt 46 kap. 5 § i strafflagen för lindrig smuggling dömas till böter.

Enligt 46 kap. 7 § i strafflagen kan man straffas för tullredovisningsbrott bl.a. när man underlåter att fullgöra deklarationsskyldigheten eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen eller vid fullgörandet av en sådan skyldighet lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter så att gärningen är ägnad att orsaka att ingen skatt påförs eller att skatt påförs till ett för lågt belopp eller återbetalas utan grund. Gärningsmannen ska dömas för tullredovisningsbrott, om gärningen inte ska bestraffas som skattebedrägeribrott, reglerings- eller smugglingsbrott eller förseelse mot anmälningsplikten i fråga om kontanta medel. Straffet för tullredovisningsbrott är böter eller fängelse i högst ett år och sex månader.

Om vid tullredovisningsbrott eftersträvas avsevärd ekonomisk vinning, brottet begås särskilt planmässigt eller som ett led i en organiserad kriminell sammanslutnings verksamhet eller yrkesmässigt och brottet även bedömt som en helhet är grovt, är det fråga om grovt tullredovisningsbrott, för vilket gärningsmannen enligt 46 kap. 8 § i strafflagen ska dömas till fängelse i minst fyra månader och högst tre år.

Om tullredovisningsbrottet med hänsyn till den eftersträvalade ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet, är ringa, ska gärningsmannen enligt 46 kap. 9 § i strafflagen dömas till böter för lindrigt tullredovisningsbrott.

Enligt 50 a kap. 1 § i strafflagen kan straff för alkoholbrott dömas ut när en person i strid med alkohollagen eller en bestämmelse som utfärdats med stöd av den bl.a. för in alkoholdrycker eller sprit i landet. Straffet för

alkoholbrott är böter eller fängelse i högst två år.

Om alkoholbrottet bedömt som en helhet är grovt, med hänsyn till bl.a. att brottet gäller en anmärkningsvärt stor mängd alkoholdrycker eller sprit och avsevärd ekonomisk vinning eftersträvas med brottet, ska gärningsmannen enligt 50 a kap. 2 § för grovt alkoholbrott dömas till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.

Enligt 50 a kap. 3 § i strafflagen ska böter dömas ut för lindrigt alkoholbrott, om brottet med hänsyn till att mängden alkoholdrycker eller sprit är obetydlig eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet, är ringa.

Vissa fordonsförseelser

Enligt 66 c § i *fordonslagen* (1090/2002) kan ett fordon som inte används i trafik avställas. Bestämmelser om anmälan av registreringsuppgifter i anslutning till detta finns i 64 § 1 mom. Bestämmelser om straff när anmälningar försumrats finns i 96 § 4 mom. enligt vilket bestämmelser om ordningsbot som enda straff för vissa fordonsförseelser finns i lagen om ordningsbotsförseelser (226/2009).

Lagen om ordningsbotsförseelser har reviderats genom lag 756/2010. Lagen har stadfästs, men den träder i kraft vid en tidpunkt som bestäms särskilt genom lag. Enligt 10 § 2 mom. föreläggs ägaren eller innehavaren av fordonet för en uppsåtlig eller av oaktamhet begången underlåtelse att enligt 64 § 1 mom. i *fordonslagen* göra en anmälan av fordons registeruppgifter en ordningsbot på 35 euro. När försummelsen gäller en situation där ett fordon som avställts används i trafik trots att behörig anmälan om påställning inte har gjorts, uppbärs tilläggsskatt enligt 47 a § i *fordonsskattelagen* under samma förutsättningar som när ordningsbot påförs.

1.2 **Finlands grundlag, Europarådets samt Europeiska unionens avtal och regelverk**

Enligt 22 § i *Finlands grundlag* (731/1999) ska det allmänna se till att de grundläggande fri- och rättigheterna och de mänskliga rät-

tigheterna tillgodoses. Enligt artikel 6.1 i Europarådets konvention om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (FördrS 86/1998), nedan Europakonventionen, skall envar vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag när det gäller att pröva hans rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott.

I artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen föreskrivs om förbud mot att bli rannsakad eller straffad två gånger i samma stat, dvs. ne bis in idem-förbudet. Enligt artikel 4.1 får ingen rannsakas eller straffas på nytt genom brottmålsförfarande i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

Enligt artikel 4.2 ska bestämmelserna i första stycket inte utgöra hinder för 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 begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet som kan ha påverkat utgången i målet.

Enligt artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EUT nr C303) får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Enligt artikel 51.1 i stadgan riktar sig bestämmelserna i stadgan, med beaktande av subsidiaritetsprincipen, till unionens institutioner, organ och byråer samt till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten. I artikel 52.3 i stadgan sägs att i den mån som stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av Europakonventionen ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Denna inte unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd.

Enligt artikel 6.1 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionen (FEU) ska rättigheterna, friheterna och principerna i stadgan tolkas i enlighet med de allmänna bestämmelserna i avdelning VII i stadgan om dess tolkning och tillämpning och med vederbör-

lig hänsyn till de förklaringar som det hänvisas till i stadgan, där källorna till dessa bestämmelser anges.

1.3 Revisionsutskottet och grundlagsutskottet

Riksdagens revisionsutskott har fäst uppmärksamhet vid behovet av att samordna påföljdsordningen (ReUB 9/2010 rd.). Enligt sakkunniga som revisionsutskottet har hört råder det för närvarande oklarhet i fråga om rättsläget när det gäller samordning av olika påföljder. Samtidigt understryker revisionsutskottet att ett oklart rättsläge inte nödvändigtvis bara gäller sammanjämkning av höjd skatt och straffrättsliga påföljder, utan möjligen mer allmänt administrativa och straffrättsliga påföljder.

Revisionsutskottet förutsätter att det finns anledning att genom lagstiftning klarlägga ne bis in idem-principens tillämplighet och att samtidigt se till att man inte försvagar påföljdssystemets preventiva verkan när det gäller ekonomiska brott.

Grundlagsutskottet har för sin del konstaterat i sin utlåtanden (GrUU 9/2012—RP 3/2012 rd) att förbudet mot dubbel straffbarhet kan inte anses gälla endast rent konsekutiva förfaranden utan också samtidigt hänförelse förfaranden. Den här tolkningen kan härledas redan från formuleringen i ovan nämnda artikel i Europakonventionen och förefaller motsvara också riktlinjerna för Europadomstolens rättspraxis på senare tid (se Sergej Zolotuchin mot Ryssland 10.2.2009 och speciellt Tomasovic mot Kroatien 18.10.2011). Riktlinjerna kan anses ha tydliggjort och skärpt Europadomstolens tolkning jämfört med tidigare tolkningar.

1.4 Rättspraxis

Europadomstolens rättspraxis

Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna har i sin rättspraxis tagit ställning till vad som avses med brottmål i artikel 6 i Europakonventionen samt i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen. Enligt Europadomstolens rättspraxis har brottmål ett självständigt betydelseinnehåll

med avseende på tolkningen av konventionen.

Frågan om huruvida det vid påförande av skatteförhöjning är fråga om en sådan anklagelse för brott som avses i artikel 6 i Europakonventionen har av Europadomstolen bedömts i bl.a. följande avgöranden: Bendoun mot Frankrike 24.2.1994, J.B. mot Schweiz 3.5.2001, Janosevic mot Sverige 23.7.2002 och Morel mot Frankrike 3.6.2003. Av dessa avgöranden framgår det att Europadomstolens kriterier vid bedömning av skatteförhöjningars karaktär har varierat, och därför har praxisen i dessa avgöranden inte varit etablerad.

Det första skatteförhöjningsärendet som Europadomstolen avgjorde i stora kammaren var Jussila mot Finland 23.11.2006. Denna dom har särskilt prejudikatsvärde när man ska bedöma karaktären av skatteförhöjningar enligt den finländska påföljdsordningen med avseende på tillämpningen av Europakonventionen. Till den del som gäller tillämpningen av artikel 6 i Europakonventionen konstaterade Europadomstolen i denna dom att artikelns civila aspekt ("pröva rättigheter och skyldigheter") inte kunde tillämpas på påförande av skatt och skatteförhöjning. Det återstod att avgöra om det var fråga om ett brottmål med avseende på tillämpningen av artikel 6. Europadomstolen ansåg att påföljdens ringa karaktär inte kunde vara avgörande för tillämpningen av artikelns brottsliga aspekt. Tillämpningen av artikeln förhindrades inte heller av skatteförhöjningsförfarandets karaktär som sådant. Europadomstolen konstaterade att enligt finsk rätt var skatteförhöjning inte en straffrättslig påföljd utan en del av den fiskala ordningen. Skatteförhöjningen hade också påförts med stöd av lagens allmänna bestämmelser som tillämpades på alla skattebetalare. Europadomstolen konstaterade vidare att skatteförhöjningen inte var ett skadestånd, utan dess syfte var att utgöra ett straff för gärningen eller avskräcka från motsvarande gärningar. Domstolen ansåg redan på denna grund att skatteförhöjning hörde till tillämpningsområdet för Europakonventionens brottsliga aspekt.

I avgörandet Ruotsalainen mot Finland 16.6.2009 var det fråga om huruvida ett bötesstraff som redan dömts ut och vunnit laga

kraft förhindrade att personen, som hade tankat lindrigare beskattat lätt bränsle i sin bil, efter domstolens avgörande dessutom skulle ha kunnat påföras skatteförhöjning i form av tredubbel bränsleavgift. Europadomstolen stannade i fallet för att anse att artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 förbjuder ny rättegång i ett ärende som redan har avgjorts slutligt.

I Europadomstolens stora kammars avgörande Zolotukhin mot Ryssland 10.2.2009 har det ansetts nödvändigt att förenhetliga tolkningen av begreppet samma gärning i den mening som avses i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7. Begreppet samma gärning hänför sig till ne bis in idem-förbudet, enligt vilket ingen får rannsakas eller straffas på nytt genom brottmålsförfarande i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd. I Europadomstolens tidigare avgöranden hade man ibland gett en avgörande innebörd åt den rättsliga bedömningen av gärningen, medan man ibland hade bedömt de faktiska händelserna. I sitt avgörande gällande Zolotukhin ansåg domstolen att med avseende på artikelns tillämpning är det fråga om samma sak, om de omständigheter som förfarandet gäller är identiska eller väsentligen desamma. Enligt avgörandet är syftet med artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 att förbjuda att en straffprocess som avslutats genom ett slutligt avgörande upprepas.

Europadomstolen har även meddelat avgöranden som gäller förhållandet mellan en lagkraftvunnen dom och en rättegång som samtidigt pågår eller kommer att inledas. Europadomstolen har i sin rättspraxis ansett att artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 inte omfattar alla processer som gäller samma gärning. Enligt rättspraxis kränks artikeln i situationer där en ny process inleds fastän man vet att personen i fråga har blivit slutligt frikänd eller dömd i en tidigare process.

Avgörandet Nilsson mot Sverige 13.12.2005 gällde ett fall där en myndighet hade fastställt en tilläggsåtgärd för sökanden efter det att domstolen redan hade dömt honom till straff och domen hade vunnit laga kraft. Tingsrätten hade dömt sökanden till straff för grovt rattfylleri och olovlig körning 24.7.1999 och domen hade vunnit laga kraft. Länsstyrelsen hade dessförinnan 5.5.1999 underrättat honom om att man övervägde att

dra in hans körkort tills vidare på grund av misstanken om grovt rattfylleri och olovlig körning, men länsstyrelsen hade inte fattat något slutligt beslut då, eftersom det inte fanns någon lagkraftvunnen dom eller något strafföreläggande i ärendet. Efter att tingsrättens dom vunnit laga kraft hade länsstyrelsen 5.8.1999 återkallat körkortet för 18 månader, eftersom han genom att göra sig skyldig till de gärningar som han dömts för hade brutit mot regler som är av väsentlig betydelse för trafiksäkerheten.

Europadomstolen ansåg att återkallelsen av körkortet på grundval av den fällande brottmålsdomen skulle anses vara av brottmålskaraktär i den mening som avses i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen och återkallelsen av körkortet för 18 månader som en brottmålsåtgärd på grund av sin stränghet. Europadomstolen konstaterade att den fällande domen enligt de tillämpade bestämmelserna var en tillräcklig grund för att återkalla körkortet. Körkortsåterkallelsen var inte allmänt taget en automatisk åtgärd på grund av den fällande domen för brott, utan även andra omständigheter kunde beaktas när det fattades beslut om en återkallelse och en spärrtid. Återkallelsen var emellertid en direkt och förutsebar konsekvens av att sökanden dömts för grovt rattfylleri och olovlig körning, vilket framgick av länsstyrelsens meddelande 5.5.1999 och beslut 5.8.1999. Olika påföljder hade beslutats av två skilda myndigheter i skilda förfaranden, men det fanns ändå ett tillräckligt nära samband mellan dem såväl i sak som tidsmässigt för att anse att återkallelsen var en del av det straff som enligt svensk lag följer på grovt rattfylleri och olovlig körning. Europadomstolen ansåg att återkallelsen inte innebar att sökanden rannsakats och straffats på nytt för ett brott som han redan blivit slutligt dömd för i strid med artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen.

Europeiska unionens domstols rättspraxis

Europeiska unionens domstol har i målet C-279/09 DEB tagit ställning till principerna för tolkningen av EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna vad gäller artikel 47 (rätt till ett effektivt rättsmedel och en opar-

tisk domstol). I detta sammanhang har domstolen bl.a. ansett att förklaringarna till stadgan i enlighet med artikel 6 i FEU ska beaktas vid tolkningen av stadgan. Enligt förklaringarna bestäms de garanterade rättigheternas innebörd och räckvidd inte endast av lydelsen i dessa instrument utan också av praxis från bland annat Europadomstolen. EU-domstolen har konstaterat att denna bestämmelse ska tolkas med beaktande av det sammanhang i vilket den ingår och mot bakgrund av andra unionsrättsakter, medlemsstaternas nationella rätt och Europadomstolens praxis.

EU-domstolen har bedömt *ne bis in idem*-förbudets räckvidd i sin rättspraxis, som har gällt tolkningen av en europeisk arresteringsorder (rådets rambeslut 2002/584/RIF) samt artikel 54 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet (EUT nr L239).

I målet C-261/09 Mantello, som gällde en europeisk arresteringsorder, har man angående begreppet *ne bis in idem*-förbud konstaterat att begreppet utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp. Domstolen har vidare ansett att begreppet samma gärning när det gäller artikel 54 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet liksom rambeslutet om en europeisk arresteringsorder ska tolkas så att det endast avser frågan om förekomsten av gärningen, och att det omfattar en samling konkreta omständigheter, som är oupplösligt förbundna med varandra, oberoende av frågan om huruvida gärningen ska kvalificeras rättsligt och det rättsliga intresse som skyddas.

Nationell rättspraxis

I högsta förvaltningsdomstolens tidigare rättspraxis har skatteförhöjning inte betraktats som en straffrättslig åtgärd. Efter Europadomstolens ovan nämnda avgörande Jussila mot Finland ansåg högsta förvaltningsdomstolen dock i två publicerade avgöranden (HFD 2007:67 och HFD 2007:68) att det framgår av Europadomstolens avgörandep Praxis att när ett ärende som gäller skatteförhöjning behandlas i en inomstatlig domstol har det brottmålskaraktär med avseende på tillämpningen av artikel 6 i Europakonventionen. De aktuella avgörandena gäller bl.a. skyldigheten att ordna muntlig förhandling.

Högsta domstolen har i sina avgöranden (HD:2010:45, HD:2010:46, HD:2010:82, HD:2011:35, HD:2011:111 och HD:2012:55) behandlat räckvidden av *ne bis in idem*-förbudet i mål som gäller grovt skattebedrägeri. I sina avgöranden HD:2010:45 och HD:2010:46 har högsta domstolen ansett att det vid påförandet av skatteförhöjning var fråga om samma ärende som i åtalet för grovt skattebedrägeri med avseende på tillämpningen av artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen. Högsta domstolen ansåg också att förbudet att åtala eller döma två gånger i samma ärende gäller situationer där det första avgörandet var slutligt innan det senare förfarandet inleddes. Sålunda utgjorde de slutliga skatteförhöjningar som påförts den åtalade hinder för att pröva åtalet för skattebedrägeri i avgörandet HD:2010:45. Högsta domstolen ansåg dessutom att det i detta sammanhang inte fanns skäl att genom ett nationellt rättskipningsavgörande avvika från ordalydelsen i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 eller Europadomstolens tolkningspraxis och anse att ett ärende som var anhängigt eller som av annan orsak inte var slutligt avgjort kunde jämföras med det slutliga avgörandet i skatteförhöjningsärendet. I enlighet med detta ansåg man i avgörandet HD:2010:46 att åtalet kunde prövas, eftersom skatteförhöjningsbesluten inte hade varit slutliga när åtal väcktes. I sitt avgörande HD:2011:35 kom högsta domstolen till samma slutsats som i avgörandet HD:2010:45 i fråga om de beskattningar där skatteförhöjningen hade vunnit laga kraft innan åtal väcktes. I avgörandet HD:2010:82 ansåg högsta domstolen att sådana beslut som skatteförhöjning som inte hade blivit slutliga när åtalet väcktes inte utgjorde något hinder för att pröva åtalet för skattebedrägeri och vid bedömningen av frågan om det första avgörandet var slutligt skulle avgörande betydelse ges tidsfristen för att begära rättelseavgörande och inte tidsfristen för att anföra grundbesvär. Domstolen ansåg i sin motivering att det inte utgör något hinder att pröva åtalet för skattebedrägeri fastän skatteförhöjningen blir slutlig medan brottmålsrättegången fortfarande pågår.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande (HFD 2011:41) behandlat *ne bis in*

idem-förbudets räckvidd i ett ärende som gällde skatteförhöjning när den skattskyldige hade dömts till straff för grovt skattebedrägeri. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det vid påförandet av skatteförhöjningarna var fråga om ett brottmål i den mening som avses i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen och att det till väsentliga delar var fråga om samma ärende i skattebedrägeriet och vid påförandet av skatteförhöjningar. Enligt högsta förvaltningsdomstolen tillämpas *ne bis in idem*-förbudet enligt nämnda artikel när det första avgörandet blivit slutligt innan det senare förfarandet inleddes, men inte vid parallella förfaranden. Sålunda beslutade domstolen att anse att ovan nämnda förbud inte utgjorde något hinder för att påföra skatteförhöjningar efter att tingsrättens dom vunnit laga kraft.

Högsta domstolen har i avgörande HD:2011:80 bedömt förhållandet mellan två skatteslag och hur dessa inverkar på *ne bis in idem*-förbudet. Högsta domstolen ansåg att frågan om huruvida rekvisitet för skattebedrägeri uppfylls för olika skatteslag fastställs utifrån skattelagarna. Fastän det bakom gärningen finns underlåtenhet att deklarerera försäljningsinkomster både i fråga om mervärdes- och inkomstskatt, uppfylls rekvisitet för skattebrott således på olika sätt beroende på nämnda skatteslag. Man måste således utifrån olika fakta bedöma om brottet har fullbordats. Högsta domstolen ansåg att avvísande av åtalet med anledning av *ne bis in idem*-principen inte hindrar att åtalet prövas i fråga om mervärdesskatter till den del det är fråga om skattebedrägeri som gäller inkomstskatter.

Högsta domstolen har i avgörande HD:2012:71 bedömt när en skatteförhöjning som påförts som administrativ påföljd och ett åtal som riktats i en straffprocess till väsentlig del grundar sig på samma fakta när de bedöms ur *ne bis in idem*-förbudets synvinkel. I detta fall hade skatteverket vid efterbeskattning, som berodde på underlåtenhet att för mervärdesbeskattning deklarerera skattepliktig försäljning, påfört ett öppet bolag skatteförhöjning och med stöd av 188 § i mervärdesskattelagen bestämt att även bolagsmännen i det öppna bolaget svarade för skatten. Efter det åtalades en bolagsman för skattebedrägeri

på den grunden att han i syfte att undandra skatt hade lämnat skattemyndigheten oriktiga uppgifter genom att låta bli att deklarerat bolagets nämnda mervärdesskattepliktiga försäljning. Högsta domstolen ansåg att det förelåg hinder för att pröva åtalet på grund av bestämmelserna i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 i Europakonventionen.

Högsta domstolen har i avgörandet HD:2012:79 bedömt slutgiltigheten för beslut om skatteförhöjning. Högsta domstolen ansåg som en helhetsbedömning att den skattskyldiges förfarande visade att avgörandena gällande skatteförhöjning hade blivit slutgiltiga på det sätt som avses i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen redan innan åtalet som gällde den skattskyldige hade blivit anhängigt. Den skattskyldige hade börjat betala av på sina skatteskulder i en situation där han uppenbarligen har varit medveten om slutresultatet av den skattegranskning som gjordes i bolaget X Ab, men där han inte ännu hade hörts som misstänkt för skattebrott. Senast efter det att han hade fått veta att han var misstänkt för skattebrott hade han börjat betala den återstående delen av skatteskulden och hade betalat allt innan åtalet blev anhängigt. Högsta domstolen konstaterade att det under dessa omständigheter är motiverat att se att betalningen av skatter och skatteförhöjningar har grundat sig på den skattskyldiges vilja att för egen del få slutgiltiga beslut i fråga om skatteförhöjningarna.

1.5 Nationell myndighetspraxis

Riksåklagarämbetet har den 1 november 2010 meddelat åklagarämbetena en anvisning om betydelsen av *ne bis in idem*-förbudet i skattebedrägerimål. Anvisningen har beaktat den senaste tidens rättspraxis, och syftet med anvisningen är att säkerställa att den gällande regleringen tryggar de rättigheter som skyddas i Europakonventionen i enlighet med *ne bis in idem*-förbudet. I anvisningen tar man emellertid upp olika situationer för vilka det inte finns någon klar tolkningslinje.

Enligt riksåklagarämbetets anvisning får åtal för skattebedrägeri inte väckas när en fysisk person lämnar oriktiga uppgifter om omständigheter som inverkar på fastställandet

av skatt, om den skattskyldige har påförts skatteförhöjning på grund av denna gärning och om skatteförhöjningen har blivit slutlig. Enligt anvisningen är skatteförhöjningen slutlig, om tiden för den skattskyldige att söka ändring i skatteförhöjningen har löpt ut och den skattskyldige inte har sökt ändring inom besvärstiden för skatteförhöjningen eller förvaltningsdomstolen har meddelat ett beslut om skatteförhöjningen som har överklagats hos högsta förvaltningsdomstolen eller domstolen i fråga inte har beviljat besvärstillstånd.

Enligt anvisningen ska förbudet inte tillämpas när skatteförhöjning har påförts ett aktiebolag och åtal för skattebedrägeri har väckts mot bolagets företrädare som inte är personligen ansvarig för skatter och skatteförhöjningar som bolaget ålagts att betala.

Beträffande de delaktiga konstateras i anvisningen att *ne bis in idem*-förbud som tillämpas på huvudgärningsmannen inte hindrar att åtal väcks och prövas i fråga om medhjälpare eller anstiftare. De sistnämnda delaktiga kan således åtalas och bestraffas även om åtals- och straffförbud tillämpas på huvudgärningsmannen.

I anvisningen bedömer man hur en ringa skatteförhöjning inverkar på ett stort undandraget skattebelopp, men man tar inte uttrycklig ställning till huruvida en lindrig skatteförhöjning har en förhindrande inverkan när den blir slutlig.

I anvisningen tar man inte heller uttrycklig ställning till om straff kan dömas ut för skattebedrägeri, om en skatteförhöjning som gäller samma gärning har blivit slutlig efter att åtal väckts, men innan brottmålsdomen meddelas. I anvisningen framförs ändå att det inte är motiverat att i detta skede av åklagarens verksamhet vidga tolkningen av den rättsnorm som högsta domstolen gett i sina avgöranden.

Om man upptäcker att samma gärning bekrävs av en skatteförhöjning och att skatteförhöjningen redan är slutlig eller blir slutlig så snabbt att åklagaren inte i praktiken hinner fatta beslut om åtalsprövning i ärendet innan skatteförhöjningen blir slutlig, ska man enligt anvisningen överväga att begränsa förundersökningen med stöd av 4 § 4 mom. i förundersökningslagen (449/1987).

Enligt anvisningen ska åtal inte väckas i situationer som överensstämmer med högsta domstolens avgörande (HD:2010:45). Orsaken till åtalseftergift baserar sig i dessa situationer enligt anvisningen på artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen, där det föreskrivs om förbud mot åtal eller dom två gånger inom en stat. När ett föreliggande fall omfattas av förbudets tillämpningsområde innebär förbudet enligt anvisningen inte bara förbud mot att döma ut straff utan också förbud mot att väcka åtal. Av denna orsak har man i anvisningen ansett att åtal i fall som omfattas av förbudet inte ska väckas på den grunden att åtalsrätt saknas.

Enligt anvisningen kan åklagaren enligt egen prövning återkalla åtalet på grund av tillämpning av *ne bis in idem*-förbudet också i besvärshöjningen, men återkallande ska av åtal alltid basera sig på objektiva godtagbara grunder. Enligt anvisningen är det motiverat att återkalla åtal endast i sådana situationer där det är klart att det inte finns några förutsättningar att utföra åtal i ljuset av avgörandet HD:2010:45.

Även Skatteförvaltningen har meddelat en anvisning om *ne bis in idem*-förbudet (Skatteförvaltningens anvisning 31.3.2011, dnro 259/56/2011). Enligt anvisningen gör Skatteförvaltningen inte polisanmälan om skattebedrägeri, om åklagaren inte kan väcka åtal med anledning av *ne bis in idem*-förbudet. I motsvarande situationer återtar Skatteförvaltningen ett straffanspråk som redan framställts.

Enligt Skatteförvaltningens anvisning är skatteförhöjningen slutlig om den skattskyldiges tidsfrist för att söka ändring har löpt ut och om han eller hon inte sökt ändring i skatteförhöjningen innan tidsfristen löpt ut, eller en förvaltningsdomstol redan meddelat sitt beslut om skatteförhöjningen och ändring i beslutet inte har sökts hos högsta förvaltningsdomstolen och besvärstiden har löpt ut eller högsta förvaltningsdomstolen inte har beviljat besvärstillstånd. När man bedömer om skatteförhöjningen är slutlig har det ingen betydelse om det fortfarande finns tid för grundbesvär eller om grundbesvär kanske har inlämnats när åtal väcks.

Enligt anvisningen finns det inget hinder enligt Europakonventionen att pröva skatte-

bedrägeriåtalet, fastän ett skatteförhöjningsärende som gäller samma gärning redan anhängiggjorts och det utgör inte heller något hinder att skatteförhöjningen blir slutlig medan brottmålsrättegången pågår.

I Skatteförvaltningens anvisning har man också behandlat frågan om huruvida det har någon betydelse att skatteförhöjningen är ringa jämfört med ett stort belopp undandragen skatt samt betydelsen av att skatteförhöjningen betalats.

Enligt anvisningen ska förbudet inte tillämpas när skatteförhöjning har påförts ett aktiebolag och skattebedrägeriåtal har väckts mot bolagets företrädare, som inte personligen är juridiskt ansvarig för skatter och skatteförhöjningar som bolaget ålagts att betala.

Enligt Skatteförvaltningens anvisning hindrar inte *ne bis in idem*-förbud som tillämpas på huvudgärningsmannen att åtal väcks och provas för medhjälparens eller anstiftarens del. Dessutom konstateras det i anvisningen att skadestånd på grund av brott fortfarande kan krävas även av huvudgärningsmannen, även om *ne bis in idem*-förbudet är tillämpligt i fråga om påförandet av straffrättsliga påföljder.

I anvisningen har man också behandlat förfarandet vid beskattningen. Enligt anvisningen måste man med beaktande av den nuvarande lagstiftningen utgå ifrån att skatteförhöjning oberoende av *ne bis in idem*-principen påförs även i fortsättningen som tidigare oberoende av att saken på grund av att den är allvarlig senare kan komma att behandlas som ett brottmål.

Enligt anvisningen påförs ingen skatteförhöjning, om en straffrättslig påföljd har påförts för gärningen före skatteförhöjningen och den straffrättsliga påföljden har blivit slutlig innan skatteförhöjningen påförs. Om en straffrättslig påföljd redan har påförts, men ännu inte blivit slutlig, kan skatteförhöjning enligt anvisningen påföras normalt.

1.6 Internationell jämförelse

Sverige

För brott mot deklarationsskyldigheten som gäller beskattningen kan påföras administrativt skattetillägg och straffrättslig påföljd.

Skattemyndigheten påför skattetillägg, om någon på annat sätt än muntligen lämnar en oriktig uppgift för beskattningen eller underlåter att lämna en deklARATION eller en annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Inom inkomstbeskattningen är skattetillägget i princip 40 % av det undandragna skattebeloppet. Vid periodiseringsfel är skatten i princip 10 %. Inom mervärdesbeskattningen är skattetillägget i princip 20 eller 5 %.

För att skattetillägg ska påföras förutsätts inte att förseelsen är uppsåtlig eller beror på oaktsamhet. Skattetillägg påförs dock inte alls eller endast delvis, om felet eller försummelsen kan anses vara ursäktlig. Vid denna bedömning beaktas om felet eller försummelsen har stått i samband med den deklARATIONSSKYLDIGES ålder, hälsotillstånd eller motsvarande omständigheter, eller om den skattskyldige har misstagit sig i fråga om skattebestämmelserna eller de faktiska förhållandena. Skattetillägg behöver inte heller påföras, om fullt skattetillägg annars är oskäligt i förhållande till felet eller försummelsen.

Lämnande av en oriktig uppgift eller underlåtenhet att lämna en föreskriven deklARATION och uppgift till skattemyndigheten ska bestraffas som ett skattebrott, om detta har gett upphov till fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Maximistraffet för skattebrott är fängelse i 2 år och för grovt skattebrott fängelse i högst 6 år. Om skattebrottet är ringa, döms gärningsmannen för skatteförseelse till böter. Det är också straffbart att lämna oriktiga uppgifter och försumma deklARATIONSSKYLDIGHETEN av grov oaktsamhet. Straffet för vårdslös skatteuppgift är böter eller fängelse i högst ett år. Agerandet ska vara oaktsamt.

Påförandet av skattetillägg och straffrättslig påföljd i samma ärende har avgjorts genom rättspraxis upprepade gånger. I Regeringsrättens avgörande (högsta förvaltningsdomstolen) 17.9.2009 (nr 8133-08) hade en person dömts för skatteförseelse till böter för att han underlåtit att i sin självdeklARATION ta upp vissa ersättningar för utfört arbete. Hovrätten hade meddelat dom i november 2006. Skatteförvaltningen hade därefter i mars 2007 påfört honom skattetillägg för samma underlå-

telse att uppge inkomster. Regeringsrätten ansåg att det inte stred mot Europakonventionen och Europadomstolens rättspraxis på senare tid att påföra skattetillägg och straffrättslig sanktion i samma ärende. Beslutet motiverades med särdragen hos det svenska rättssystemets skattetilläggs- och straffrättsliga sanktion och med att den andra sanktionen togs i betraktande när sanktionen fastställdes, varvid slutresultatet var rimliga sanktioner i förhållande till gärningen.

I Högsta domstolens avgöranden 31.3.2010 (B 2509-09 och B 5498-09) ansåg man att inte ens ett lagakraftvunnet skattetillägg utgjorde något hinder för att pröva åtal för skattebrott i samma ärende. Enligt Högsta domstolen har Europadomstolen i sin praxis i en viss utsträckning godkänt att flera påföljder för samma gärning påförs vid olika förfaranden. Högsta domstolen ansåg att det inte finns något klart stöd i Europakonventionen och dess tillämpningspraxis för att skattetilläggs- och straffsystemet enligt svensk lagstiftning inte skulle vara godtagbart.

Norge

Skattemyndigheten kan påföra skatteförhöjning, om oriktiga eller bristfälliga uppgifter har lämnats för beskattningen, eller om ingen deklARATION har lämnats in och detta har lett till eller kan leda till fördelar vid beskattningen. För att skatteförhöjning ska påföras förutsätts inte att felet eller försummelsen är uppsåtlig eller beror på oaktsamhet.

Skatteförhöjningen är 30 % av det skattebelopp som undandragits eller som skulle ha kunnat undandras. Skatteförhöjning kan påföras genom samma beslut som skatten påförs eller senare. Skatteförhöjning ska påföras inom den tid som föreskrivits för ändring av beskattningen. Tidsfristen är beroende på omständigheterna 1—10 år från ingången av året efter skatteåret. Tidsfristen på 10 år tillämpas, om den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter.

Utöver vanlig skatteförhöjning kan man påföra förhöjd skatteförhöjning, om gärningen eller försummelsen har varit avsiktlig eller beror på grov oaktsamhet och om den skattskyldige har förstått eller borde ha förstått att detta har kunnat leda till fördelar vid beskatt-

ningen. Den förhöjda tilläggsskatten är 30 eller 15 % av det skattebelopp som har undandragits eller som skulle ha kunnat undandras.

Den deklarationsskyldige kan dömas för skattebedrägeri, om han uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat skattemyndigheten oriktiga eller bristfälliga uppgifter och han har förstått eller bör ha förstått att detta kan leda till fördelar vid beskattningen. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst två år. Maximistraffet för grovt skattebedrägeri är fängelse i sex år.

Høyesterett (högsta domstolen) har i sin avgörandepraxis från och med 2002 ansett att en skatteförhöjning som vunnit laga kraft hindrar att åtal för brott väcks i samma ärende. Skatteförhöjning och straffrättslig påföljd kan dock påföras i samma ärende, om de påförs i parallella förfaranden som har ett tillräckligt samband i sak och tidsmässigt. I Høyesteretts avgörande 27.10.2010 (mål nr 2010/884) hade en person underlåtit att i sin inkomstskattedeklaration uppge en försäljningsvinst av aktier på ca 3 miljoner kronor. Åklagaren hade underrättat den skattskyldige om att ärendet var föremål för förundersökning i december 2007, och åtal för skattebedrägeri hade väckts i oktober 2008. Tingsrätten meddelade dom för skattebedrägeri i mars 2009. Skattemyndigheten hade åter hört den skattskyldige med anledning av att beskattningen ändrats i augusti 2008 och fattat beslut i november 2008. Genom beslutet påfördes den skattskyldige förutom skatt på försäljningsvinsten också en tilläggsskatt som var 30 % av beloppet av den debiterade kvarskatten. Skatteförhöjningen hade vunnit laga kraft eftersom ändring inte hade sökts inom utsatt tid. Høyesterett fastställde domen för skattebedrägeri.

Åklagarmyndigheten har 2009 i samarbete med skattemyndigheterna meddelat en anvisning om behandlingen av skattebrottsärenden (anvisning 3.4.09 Ra 09-187). Enligt anvisningen påförs för samma gärning eller försumelse antingen skatteförhöjning eller straffrättslig påföljd, men inte bägge. I anvisningen har man konstaterat att fastän det enligt Europakonventionen i sig är möjligt med parallella förfaranden för att påföra administrativ och straffrättslig sanktion, är ett sådant förfarande alltför komplicerat för sådana

ärenden av masskaraktär som beskattningen. I enskilda fall, där det finns särskild anledning till såväl skatteförhöjningsförfarande som förfarande med straffrättslig påföljd, kan myndigheterna dock komma överens om att använda parallella förfaranden.

Enligt anvisningen prövar skattemyndigheten självständigt om en förseelse är så väsentlig att polisanmälan måste göras. Om skattemyndigheten väljer att göra polisanmälan, påför den inte skatteförhöjning. Om skattemyndigheten påför skatteförhöjning, görs ingen polisanmälan.

Om åklagarmyndigheten anser att det finns grunder för ett bötesstraff i ett ärende, ska man beakta att ingen skatteförhöjning påförts när man fastställer storleken på böterna.

Om åklagarmyndigheten anser att det inte finns någon grund för åtalsåtgärder i ett ärende, sänds ärendet tillbaka till skattemyndigheten för fortsatta åtgärder. Skattemyndigheten kan då påföra skatteförhöjning, om förutsättningarna för att påföra sådan finns även med beaktande av omständigheter som klarlagts vid förundersökningen. Enligt anvisningen är det i denna situation inte fråga om att på nytt pröva ett ärende som avgjorts slutligt, utan om att skattemyndighetens ursprungliga undersökning fortsätter.

Danmark

I Danmark påförs inga administrativa påföljder om en skattskyldig lämnar oriktiga uppgifter eller bryter mot skattelagstiftningen på något annat sätt. Sanktionerade förseelser ska bestraffas som brott.

Straff kan påföras endast om den skattskyldige har förfarit uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Skattemyndigheten ska bevisa att förutsättningar för straffbarhet föreligger. En rimlig misstanke om oskuld räknas den skattskyldige till godo.

En person som uppsåtligen lämnar oriktiga eller vilseledande uppgifter för att undandra sig skatt, straffas för skattebedrägeri med böter eller fängelse i högst ett år och sex månader. Om förfarandet har inneburit grov oaktsamhet är straffet böter.

En skattskyldig som inte har lämnat in skattedeklaration och vars beskattningsbara inkomst har fastställts till ett för lågt belopp,

ska underrätta skattemyndigheten om detta inom fyra veckor från det att han fick del av beskattningsbeslutet. Sådana brott mot denna skyldighet som görs uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bestraffas med böter. Om brottet är uppsåtligt och har begåtts i syfte att undandra sig skatt, är straffet fängelse i högst ett år och sex månader.

En person som för att undandra sig skatt avsiktligt underlåter att lämna in skattedeklaration bestraffas likaså med fängelse i högst ett år och sex månader.

Den som för att tillskanska sig själv eller någon annan en orättmätig fördel på ett särskilt grovt sätt bryter mot skattelagstiftningen bestraffas med fängelse i högst åtta år.

Domstolarna avgör i princip alla brottmål som gäller överträdelse av skattelagstiftningen. Om påföljden är böter, kan ärendet dock avgöras vid administrativt förfarande, om den skattskyldige medger att han är skyldig och går med på att betala de böter som fastställs vid det administrativa förfarandet inom utsatt tid. Om inga böter påförs vid det administrativa förfarandet, överförs ärendet till polisen så att det kan gå vidare till domstolsbehandling.

De böter som påförs vid administrativt förfarande är inte offentliga och böterna antecknas inte i bötes- eller straffregistret.

De danska skattemyndigheterna påförde år 2009 böter vid administrativt förfarande i ungefär 2 000 fall. År 2009 avgjorde domstolarna ungefär 150 ärenden som gällde brott mot skattelagstiftningen.

Nederländerna

Största delen av de brott som enligt skattelagstiftningen är straffbara gärningar kan avgöras genom en administrativ påföljd, väckande av åtal för brott eller genom att man erbjuder en straffavgift och på så sätt undviker att bli föremål för straffrättsligt förfarande. Dubbelstraff förhindras av den s.k. Una-via-principen, enligt vilken det inte längre är möjligt att väcka åtal i ett brottmål för samma gärning, om en administrativ sanktion har fastställts. Principen, som tillämpas även i fråga om företag, förhindrar överlappande åtgärder även i motsatta situationer, dvs. en administrativ sanktion kan inte längre fast-

ställas, om rättegång i brottmål har anhängiggjorts och domstolsbehandlingen har påbörjats, eller om rätten att väcka åtal har förfallit för att personen i fråga har uppfyllt villkoren i ett avtal som ingåtts med honom.

Straffrättsligt avgörande ska väljas, om administrativa böter inte kan betraktas som ett tillräckligt straff. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst 6 år. Den administrativa sanktionen enligt skattelagstiftningen kan vara att skatten höjs med 100 %, om gärningen har varit uppsåtlig.

Den centrala aktören i brottmål är The Investigation Service of the Dutch Tax and Customs Administration (FIOD). FIOD är en del av skatte- och tullförvaltningen och en särskild enhet som är specialiserad på ekonomiska utredningar och som har motsvarande befogenheter som polisen. Andra enheter ska göra anmälan till FIOD, om vissa särskilt föreskrivna kriterier uppfylls. Anmälan ska göras bl.a. när en fysisk person har undandragit sig skatt på 10 000 euro eller ett företag skatt på 15 000 euro.

Tyskland

Den tyska lagen om beskattningsförfarande innehåller separata bestämmelser om både skattebrott och administrativa skatteförseelser och sanktionsavgifter som påförs för dem.

Tyskland har gjort en uttrycklig reservation till artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7, så att ne bis in idem-förbudet inte kan bedömas i Tyskland utifrån Europakonventionen.

I Tyskland har man ansett att 103 § i Tysklands grundlag inte i princip hindrar att en straffrättslig påföljd påförs för samma gärningar, för vilka det redan har påförts olika tjänstemannarättsliga disciplinåtgärder eller polisiära sanktioner. Lagen om administrativa förseelser innehåller en bestämmelse enligt vilken en fällande eller frikännande brottmålsdom av en domstol hindrar att ärendet behandlas som en administrativ förseelse. Situationen är densamma om en brottmålsdomstol har behandlat ärendet som ett administrativt förfarande. Däremot hindrar inte en ordningsbot som en förvaltningsmyndighet utfärdar i ett ärende som gäller en administrativ förseelse inte en straffprocess i samma

ärende. En administrativ bötest sanktion kan dock beaktas när en straffrättslig påföljd fastställs senare.

2 De viktigaste förslagen

2.1 Lagens syfte

I propositionen föreslås att det stiftas en lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut. Lagens syfte är att samordna skatteförhöjning och tullhöjning som påförs som en administrativ påföljd och straff som påförs som straffrättslig påföljd, så att en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en sammanslutning inte undersöks och straffas på nytt för samma gärning för vilken denna redan blivit slutligt frikänd eller dömd. Genom regleringen genomförs *ne bis in idem*-förbudet enligt artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen. Lagens syfte är också att göra det möjligt att behandla brottmål på behörigt sätt och att påföra sådana påföljder för brott som står i rätt proportion till gärningen.

I regel ska skatteförhöjning och tullhöjning, liksom för närvarande, påföras i samband med att beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattas. Propositionen ändrar sålunda inte på förfarandet när beskattnings- och förtullningsbeslut fattas eller administrativa sanktioner påförs i anslutning till den skatt- eller betalningsskyldiges försummelser, dvs. påförande av skatteförhöjning eller tullhöjning, när ärendet inte är förknippat med misstanke om något sådant brott som bör anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning.

För den behöriga myndigheten föreskrivs dock möjlighet att avstå från att påföra skatteförhöjning eller tullhöjning när beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattas. Avsikten är att skatteförhöjning eller tullhöjning inte ska påföras, om skatteförhöjningen eller tullhöjningen eventuellt hänförs till en gärning som den behöriga myndigheten överväger att anmäla till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning. Bestämmelser om den behöriga myndighetens anmälningsskyldighet finns bl.a. i 86 § i lagen om beskattningsförfarande, 28 §

i lagen om Skatteförvaltningen (503/2010) och 29 kap. 3 § i strafflagen.

Skatteförhöjning och tullhöjning ska inte heller påföras när den behöriga myndigheten får information från förundersökningsmyndigheten eller åklagaren om att den ska undersöka ett ärende i anslutning till vilket omständigheter som gäller beskattningen i fråga undersöks.

2.2 Skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut

Den föreslagna lagen tillämpas på skatteförhöjning och tullhöjning som påförs fysiska personer, inhemska dödsbon eller sammanslutningar. I lagen avsedda behöriga myndigheter är Skatteförvaltningen, tullverket och Trafiksäkerhetsverket, vilket innebär att det som i den föreslagna lagen föreskrivs om beskattningsbeslut och skatteförhöjning även tillämpas på förtullningsbeslut och tullhöjning liksom även på övriga beskattningsbeslut som tullverket fattar och skatteförhöjningar samt beskattningsbeslut som fattas av Trafiksäkerhetsverket och skatteförhöjningar som verket påför.

Förseningsavgiften fastställs genom automatiskt massförfarande, och avgiften grundar sig på uppgifterna i den skattskyldiges egen deklaration. Efter det att förseningsavgiften har fastställts är det ofta möjligt att det framkommer bevis om nya eller nyuppdagade fakta, vilket resulterar i att fastställandet av förseningsavgiften i praktiken inte leder till brott mot *ne bis in idem*-förbudet. Därför omfattas inte förseningsavgiften av lagens tillämpningsområde.

Skatteförhöjning som påförs genom ett särskilt beslut måste göras inom föreskriven tid för att den skatt- eller betalningsskyldige ska få vetskap om påföljderna av gärningen inom en rimlig och förutsägbar tid. I propositionen föreslås det att förhöjning som påförs genom ett särskilt beslut i regel ska påföras senast före utgången av kalenderåret efter det att beskattnings- eller förtullningsbeslutet fattades. Tidsfristen på ett år är nödvändig för myndigheterna för att de ska kunna utreda om det är fråga om ett sådant ärende där den behöriga myndigheten ska göra anmälan till åklagaren eller förundersökningsmyndighe-

ten för förundersökning. Själva beskattnings- och förtullningsbeslutet, genom vilket skatten påförs, fattas dock som ett delbeslut på normalt sätt inom den tid som anges i lagen.

Om myndigheten väljer att anse att det inte är fråga om något brott som bör anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten, påförs skatteförhöjning genom ett särskilt beslut som en administrativ påföljd inom ett år. Efter det att skatteförhöjning påförs kan den behöriga myndigheten inte länge göra polisanmälan i samma ärende, om inte myndigheten har fått bevis om nya eller nyuppdagade fakta.

När förhöjningen påförs tillämpas samma bestämmelser som när förhöjning påförs i samband med ett beskattnings- eller förtullningsbeslut. Den skattskyldige hörs, saken utreds och förhöjningens belopp beräknas i enlighet med gällande bestämmelser vid ett administrativt förfarande, med undantag för bl.a. det undantag som gäller tidsfristen som föreskrivs i den föreslagna lagen. På exempelvis tidsfristen för tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut tillämpas bestämmelserna i 2 eller 4 § i den föreslagna lagen i stället för 33 § 1 mom. i tullagen.

Om myndigheten anser att ärendet är förknippat med en sådan gärning som ska anmälas till åklagaren eller förundersökningsmyndigheten för förundersökning, påförs ingen skatteförhöjning, utan ärendet överförs för att undersökas vid förundersökning och i en straffprocess. Själva beskattnings- och förtullningsbeslutet, genom vilket skatten påförs, fattas som ett delbeslut på normalt sätt inom en i lag föreskriven tid.

Skatteförhöjning som påförs genom ett särskilt beslut kan efter att polisanmälan gjorts komma i fråga endast i en situation där förundersökningsmyndigheten avslutar förundersökningen eller låter bli att utföra den eller åklagaren har fattat beslut om åtal eftergift eller har återkallat åtalet. Beslutet om skatteförhöjning bör fattas senast före utgången av följande kalenderår efter det att beskattningsbeslutet fattades eller utan hinder av nämnda tidsfrist inom 90 dagar efter det att myndigheten får del av förundersökningsmyndighetens eller åklagarens frikännande beslut.

Syftet med regleringen är att säkerställa att skatteförhöjning påförs i de situationer där ärendet inte avgörs i domstol. Det är möjligt att påföra skatteförhöjning, eftersom ärendet inte i förundersökningen anses vinna laga kraft eller bli slutligt på så sätt att ärendet inte längre skulle kunna behandlas i en administrativ process på grund av Europakonventionen. I situationer som dessa ska den administrativa påföljden fastställas i enlighet med likställighetsprincipen så att Skatteförvaltningen, tullverket eller Trafiksäkerhetsverket undersöker och bedömer förutsättningarna för att påföra skatteförhöjning enligt bestämmelser som ska tillämpas lika på alla skatt- eller betalningsskyldiga som omfattas av nämnda myndigheters behörighet, och därför är den föreslagna tidsfristen på 90 dagar nödvändig.

Det saknar betydelse på vilken grund förundersökningen avslutas eller inte görs. Det är möjligt att åtal inte väcks t.ex. för att det inte finns sannolika skäl till stöd för den brottsmisstänktes skuld eller på någon annan processuell grund eller på grund av 1 kap. 7 eller 8 § i lagen om rättegång i brottmål (689/1997). I samtliga situationer bedömer den behöriga myndigheten grunderna för att påföra skatteförhöjning i en administrativ process utifrån bestämmelserna om skatteförhöjning. Den utredning som erhållits vid förundersökningen och åtalsprövningen om t.ex. de orsaker som lett till att deklareringskyldigheten försumrats kan naturligtvis beaktas på samma sätt som övriga utredningar i anslutning till skatteförhöjningsärendet.

Skatteförhöjning kan påföras genom ett särskilt beslut också när förundersökningen eller åtalsprövningen inte leder till ytterligare åtgärder därför att förundersökningsmyndigheten eller åklagaren anser att en sanktion som påförs i en administrativ process är en tillräcklig påföljd i enlighet med den föreslagna nya 11 § i 29 kap. i strafflagen.

2.3 Undersökning av ett ärende på nytt och sökande av ändring

I strafflagen föreslås bestämmelser om att åtal inte ska kunna väckas och dom inte meddelas i ett brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller

50 a kap. 1—3 § i strafflagen, om samma person redan har påförts skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Enligt propositionen kan åtal dock väckas och dom meddelas, om det efter att förhöjningen påförts har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta. Regleringen motsvarar ne bis in idem-förbudet i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen.

Om en skatt- eller betalningsskyldig inte lämnar in någon skattedeklaration, kan beskattningen verkställas och skatt eller tull påföras genom uppskattning. Då åläggs den skatt- eller betalningsskyldige också att betala skatteförhöjning, vars storlek i allmänhet fastställs på basis av den uppskattade inkomsten samt skatten eller tullen.

Det är möjligt att myndigheten uppskattar inkomsten eller den skatt och tull som ska betalas till för lågt belopp, eftersom man inte har korrekta och tillräckliga uppgifter om verksamhetens faktiska omfattning. Då påförs inte skatteförhöjningen på basis av det faktiska belopp som inte uppgetts, utan på basis av det uppskattade lägre beloppet.

Det korrekta inkomst-, skatte- eller tullbeloppet kan komma fram senare, t.ex. vid en skattegranskning, där man får uppgifter om verksamhetens faktiska art och omfattning och andra omständigheter som inverkar på beskattningen. Ett ärende som gäller påföljden för försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN ska kunna behandlas på nytt om det har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta utan hinder av att en skatteförhöjning som påförts tidigare för samma skatteår eller skatteperiod har vunnit laga kraft. Det är då fråga om en situation som avses i artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen, där ett mål kan tas upp på nytt om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter. Försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN kan i detta fall behandlas som ett brottmål.

Enligt propositionen söks ändring i skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut inom samma tid och genom samma förfarande som ändring kan sökas i det beskattnings- eller förtullningsbeslut som försummelsen eller gärningen hänför sig till. Ändring kan alltid sökas inom 60 dagar från den dag då den som har rätt att söka ändring har

fått del av beslutet. På detta sätt söks ändring genom administrativt förfarande, och i sista hand behandlas besvären av förvaltningsdomstolen eller högsta förvaltningsdomstolen.

2.4 Skyldighet att lämna uppgifter till den behöriga myndigheten

I propositionen föreskrivs om skyldighet för förundersökningsmyndigheten, åklagaren och domstolen att lämna uppgifter till Skatteförvaltningen, tullverket och Trafiksäkerhetsverket för det förfarande som gäller påförande av skatteförhöjning genom ett särskilt beslut.

Förundersökningsmyndigheten ska delge den behöriga myndigheten ett brottmål som kommit för förundersökning och tillställa denna de handlingar som erhållits och upprättats för förundersökningen, om ett brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § har kommit till förundersökningsmyndigheten för undersökning av någon annan orsak än en polisanmälan från den behöriga myndigheten. Förundersökningsmyndigheten ska för behandlingen av ett ärende som gäller skatteförhöjning delge den behöriga myndigheten beslutet om att förundersökningen avslutas eller beslutet om att förundersökning inte görs i ovan nämnda brottmål.

Det är nödvändigt att lämna uppgifterna för att säkerställa att den behöriga myndigheten är medveten om att förundersökning inleds. Förfarandet säkerställer att personen i fråga inte undersöks och straffas för samma sak i strid med ne bis in idem-förbudet. När beslutet om att förundersökningen avslutas eller beslutet om att förundersökning inte görs har delgivits den behöriga myndigheten, kan denna vidta åtgärder för att påföra skatteförhöjning i en situation där ärendet inte går vidare till domstolen i en straffprocess.

Uppgifter om att förundersökning inleds ska lämnas omedelbart utan att förundersökningen ändå äventyras, och övriga uppgifter ska lämnas omedelbart efter det att beslutet fattades eller straffet utfärdades. Uppgifterna ska lämnas till den behöriga myndigheten utan hinder av sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållandet

av uppgifter. Uppgifterna ska kunna lämnas med hjälp av en elektronisk dataöverföringsmetod då skyddet av uppgifterna har utretts på det sätt som avses i 32 § 1 mom. i personuppgiftslagen (523/1999).

På motsvarande sätt ska åklagaren delge den behöriga myndigheten sitt beslut om åtalseftergift eller straff som bestämts vid strafforderförfarande i ett brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen. Samma skyldighet att lämna uppgifter gäller även domstolarna i fråga om innehållet i en dom.

2.5 Polisanmälan som gjorts av den behöriga myndigheten

Enligt 29 kap. 3 § i strafflagen får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff vid lindrigt skattebrott, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. I 29 kap. 4 § i strafflagen finns en motsvarande bestämmelse om skatteförseelse. I skattelagstiftningen föreskrivs det bl.a. i 86 § i lagen om beskattningsförfarande att skattemyndigheten kan, med hänsyn till eventuellt påförd skatteförhöjning, låta bli att anmäla ett brott som nämns i 29 kap. 1—3 § i strafflagen till åklagaren, om brottet med beaktande av skattens belopp och övriga omständigheter är ringa. Eftersom det föreskrivs om grovt skattebedrägeri i 29 kap. 2 § i strafflagen, gäller bestämmelsen i princip även underlåtenhet att göra anmälan i dessa situationer, fastän bestämmelsen endast gäller ringa brott. Därför har tillämpningspraxis i viss mån kunnat bli oenhetlig.

I propositionen föreslås att det i strafflagen tas in bestämmelser om när den behöriga myndigheten kan avstå från att göra polisanmälan i fråga om brott som avses i 29 kap. 1, 3 och 4 § samt 46 kap. 4, 5 och 7—9 § och 50 a kap. 1—3 § i strafflagen. Enligt propositionen kan eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktar man hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade eller påförda skatteförhöjningens

eller tullhöjningens storlek samt övriga påföljder som försummelsen eventuellt orsakat den skattskyldige.

Syftet med förslaget är att en straffprocess inte ska inledas i de fall där den administrativa påföljden vid en helhetsbedömning anses vara en tillräcklig påföljd. Grovt skattebedrägeri, liksom övriga grova former av ovan nämnda brott ska dock alltid anmälas till åklagaren.

2.6 Bränsleavgift

De ändringar i bränsleavgiftslagen som förbudet mot åtal och dom i samma ärende två gånger förutsätter i fråga om lagstridigt undandragande av bränsleavgiften och försök därtill genomförs så att lagstridigt undandragande av bränsleavgift och försök därtill inte är ett brott som sanktioneras i strafflagen. För gärningen påförs en avgift och en förhöjning av avgiften enligt bränsleavgiftslagen såsom för närvarande.

2.7 Skärpningsgrund för skattebrott

Avsikten med propositionen är inte att mildra den nuvarande straffnivån i en situation där den skattskyldige har påförts skatteförhöjning som administrativ påföljd och dessutom dömts för brott enligt 29 kap. i strafflagen. Genom den nya lagen samordnas administrativt straff och straffrättslig påföljd.

2.8 Åtgärdseftergift

Genom propositionen förenhetligas bestämmelserna om när den behöriga myndigheten kan låta bli att göra anmälan eller förundersökning, väcka åtal samt fastställa straff eller meddela dom. Bestämmelser om detta ska finnas i 29 kap. 11 § 1 mom. i strafflagen. Det föreslås att eftergift i fråga om dessa åtgärder även ska omfatta normal gärningsform för skattebrott utöver nuvarande lindrigt skattebrott och skatteförseelse. I lagen om beskattningsförfarande, mervärdesskattelagen, lagen om överlåtelseskatt, lagen om förskottsuppbörd, lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift och bränsleavgiftslagen ska hänvisas till denna bestämmelse.

3 Propositionens konsekvenser

3.1 Konsekvenser för de skattskyldiga

Genom propositionen tryggas att en person inte i strid med Europakonventionen blir undersökt eller straffad på nytt för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagar och rättegångsförfarandet i samma stat. Sålunda förbättrar propositionen rättigheterna för den som är åtalad i egenskap av skattskyldig. Genom propositionen tryggas det emellertid att målet kan tas upp på nytt till undersökning, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade fakta eller om ett grovt fel begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet som kan ha påverkat utgången i målet. I sådana situationer hindrar således inte skatteförhöjning eller tullhöjning som påförts på oriktiga grunder en straffrättslig bedömning, och till denna del garanterar propositionen att de skattskyldiga behandlas lika. Slumpmässigt påförande av administrativ och straffrättslig påföljd inverkar inte på det slutliga beloppet av den administrativa och straffrättsliga sanktionen.

Genom propositionen ändras inte grunderna för påförande av skatteförhöjning eller tullhöjning som normalt påförs eller beloppen av förhöjningen.

3.2 Administrativa konsekvenser

Propositionen ökar i viss mån myndigheternas arbete och medför kostnader som beror på ändringar i datasystemen. Merarbete uppkommer i situationer där skatteförhöjningen eller tullhöjningen inte påförs i samband med beskattnings- eller förtullningsbeslutet utan genom ett särskilt beslut, antingen inom tidsfristen på ett år eller inom tidsfristen på 90 dagar efter anmälan från förundersökningsmyndigheten.

År 2011 gjorde Skatteförvaltningen ca 400 polisanmälningar, av vilka ca 200 gällde fysiska personers gärningar eller försummelser i den egna beskattningen, där ne bis in idem-förbudet ska beaktas. Det gjordes ca 200 polisanmälningar i anslutning till aktiebolags verksamhet, men i enlighet med det som relateras ovan är det inte fråga om samma ärende

i dessa situationer, och därför tillämpas inte ne bis in idem-förbudet.

Största delen av de polisanmälningar som Skatteförvaltningen gör gäller skattebedrägerier. Av de anmälda skattebedrägerierna var gärningsformen grov i ca 80 % av fallen. Andelen grova skattebedrägerier av de anmälda brotten har ökat kontinuerligt under 2000-talet. Bokföringsbrott samt brott som gäller oredlighet som gäldenär var följande mest anmälda brott. De ovan nämnda brottens andel av alla anmälda brott är ca 85 %. Skatteförseelsernas och andra förseelsers andel av alla brott som Skatteförvaltningen anmält har sjunkit tydligt under 2000-talet.

I fråga om de brottmål som Skatteförvaltningen anmälde år 2011 och där beslutet vunnit laga kraft ledde ca 450 till dom och i ca 50 fall förkastades åtalet. När det gäller år 2011 meddelades fängelsestraff i ca 200 fall och största delen, dvs. 180, var villkorliga.

I tullverkets brottsbekämpning uppdagades år 2010 ca 300 sådana tullbrott där ne bis in idem-förbudet skulle ha beaktats.

Vid inkomstbeskattningen har skatteförhöjning påförts ca 21 000 fysiska personer och dödsbon för år 2009. Vid ändringsbeskattningen fattas ca 5 000 beslut om skatteförhöjning varje år. Uppskattningsvis ungefär en femtedel av inkomstbeskattningens skatteförhöjningar uppgick till mera än 800 euro och hänförde sig till mer väsentliga brister i skattedeklarationerna. För mervärdesskatt och andra skatter som omfattas av skattekontolagens tillämpningsområde fattades ca 89 000 periodvisa skatteförhöjningsbeslut år 2010. Besluten gällde ca 15 000 fysiska personer, dödsbon och sammanslutningar och i huvudsak mervärdesskatt. Av skatteförhöjningarna påfördes över 95 % i samband med beskattning enligt uppskattning i en situation där periodskattedeklaration inte hade inlämnats. Av de påförda skatteförhöjningarna var förhöjningen högst 500 euro i ca 81 000 fall.

Trafiksäkerhetsverket påförde år 2011 tilläggsskatt i ca 1 500 fall och bränsleavgift och förhöjning av bränsleavgiften i ca 50 fall.

Förundersökningsmyndighetens, åklagarens och domstolens arbetsmängd ökar i någon mån, eftersom de ska delge den behöriga myndigheten sitt avgörande eller sin dom i ett brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §,

46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen. År 2009 meddelades ca 400 verkställbara domar i brottmål som avses i 29 kap. 1—4 § i strafflagen. År 2010 avslöjade tullverkets tullbrottsbekämpning ca 120 smugglings-, tullredovisnings- eller alkoholbrott som avses i 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen.

Enligt förslaget kan eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om den förväntade eller påförda skatteförhöjningen eller tullhöjningen anses vara en tillräcklig påföljd för brott som avses i 29 kap. 1, 3 och 4 §, 46 kap. 4, 5 ja 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen. Regleringen uppskattas minska antalet ringa ärenden som behandlas i en straffprocess. Eftersom man när saken bedöms beaktar bl.a. hur allvarlig förseelsen varit och om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen samt den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek, inverkar inte regleringen på den totala sanktion som påförs den skattskyldige. Regleringen förväntas för enhetliga myndigheternas praxis, vilket gör att de skattskyldiga behandlas lika.

3.3 Ekonomiska konsekvenser

Av de skatteförhöjningar som Skatteförvaltningen debiterat betalas för närvarande ca 45 % medan resten inte flyter in. Om en dom i ett brottmål hänför sig till fallet, flyter, beroende på situationen, högst hälften av det ovan nämnda beloppet in. På grund av skingring av egendom är det möjligt att skatteförhöjningen i detta skede inte längre kan indrivs lika bra som under åren efter att beskattningsbeslutet fattats. Sålunda kan man konstatera att propositionens ekonomiska konsekvenser som helhet betraktade är små.

4 Beredningen av propositionen

Regeringens proposition har utarbetats i den av finansministeriet tillsatta arbetsgruppen för samordning av skatteförhöjning och straffrättslig påföljd (Finansministeriets arbetsgruppspromemorior 2011:31). I arbetsgruppen var utöver finansministeriet även ju-

stitieministeriet, inrikesministeriet, Riksåklagarämbetet, Skatteförvaltningen och Tullstyrelsen representerade.

Utlåtanden om arbetsgruppens förslag har lämnats av justitieministeriet, inrikesministeriet, Polisstyrelsen, Tullstyrelsen, Skatteförvaltningen, Trafiksäkerhetsverket, Gränsbevakningsväsendet, Riksåklagarämbetet, högsta förvaltningsdomstolen, Helsingfors förvaltningsdomstol, Tavastehus förvaltningsdomstol, Rovaniemi hovrätt, Helsingfors tingsrätt, Lapplands tingsrätt, Akava ry, Finlands näringsliv rf, Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands advokatförbund, Finlands kommunförbund rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Tjänstemannacentralorganisationen STTK rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Edward Andersson, assistent i processrätt Mikko Vuorenpää och assistent i straff- och processrätt Dan Helenius.

Propositionen ändrades på grund av utlåtandena så att ett ärende inte återförvisas till den behöriga myndigheten efter behandling i domstol för att tilläggsåtgärd ska fastställas, utan en skatteförhöjning som inte har blivit påförd beaktas i straffprocessen när straffet bestäms. I propositionen har det även gjorts ändringar i fråga om kravet på att skatteförhöjningen ska vinna laga kraft.

Den fortsatta beredningen av propositionen har skett i samarbete med justitieministeriet.

5 Samband med andra propositioner

I propositionen har man beaktat att lagen om föreläggande av böter och ordningsbot (754/2010) och lagen om ordningsbotsföreselser (756/2010), som hör till justitieministeriets förvaltningsområde, träder i kraft vid en tidpunkt som bestäms senare genom lag. Med anledning av den sistnämnda lag har i propositionen använts sådana uttryck som omfattar situationer också efter lagens ikraftträdande.

Riksdagen behandlar en proposition som handlar nyordning av tullverkets organisation (RP 145/2012 rd), vilket har tagit hänsyn till i lagförslag.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om skatteförhöjning eller tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut

1 §. *Tillämpningsområde.* Lagen ska tillämpas i sådana fall där Skatteförvaltningen, tullverket eller Trafiksäkerhetsverket avser påföra en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en i 4 § i inkomstskattelagen avsedd sammanslutning eller en annan skattskyldig, för vars skatteförhöjning en fysisk person föreskrivits vara ansvarig, skatteförhöjning eller tullhöjning. En situation där den skattskyldige är samma fysiska person och där både skatteförhöjning och en straffrättslig påföljd skulle ha påförts denne personligen har varit föremål för avgörande i Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna, i högsta domstolen och högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta domstolen har i sitt beslut HD 2012:71 konstaterat att ne bis in idem-principen ska iaktas vid bedömningen av en administrativ påföljd som påförts ett finländskt personbolag och dess bolagsman och för vilken dessa är solidariskt ansvariga. En dödsbodeläggare som beskattas som en särskild skattskyldig bär på motsvarande sätt skatteansvaret för en skatteförhöjning som påförts dödsboet. I enlighet med motiveringen för högsta domstolens beslut och eftersom dödsbodeläggaren är juridiskt ansvarig för att skatteförhöjningen betalas, föreslås det i propositionen att dessa situationer jämställs med sådana situationer där skatteförhöjningen påförs en fysisk person personligen.

Lagen ska tillämpas på en sådan gärning och försummelse för vilken den behöriga myndigheten kan påföra en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en i 4 § i inkomstskattelagen avsedd sammanslutning eller en annan skattskyldig, för vars skatteförhöjning en fysisk person är ansvarig, skatteförhöjning eller tullhöjning. Andra skatt- och betalningsskyldiga faller utanför lagens tillämpningsområde, eftersom det kan vara fråga om samma ärende på det sätt som avses i Euro-

parådets konvention om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (FördrS 86/1998, nedan Europakonventionen) endast när skatteförhöjning och en straffrättslig påföljd påförs nämnda aktörer.

Med sammanslutning avses en sammanslutning enligt 4 § i inkomstskattelagen (1535/1992). Således avses med sammanslutning partrederier, öppna bolag, kommanditbolag och sådana konsortier som två eller flera personer har bildat för att bedriva näringsverksamhet och som är avsedda att verka för delägarnas gemensamma räkning, om de inte ska betraktas som samfund. Med sammanslutning avses likaså konsortier som två eller flera personer har bildat för att bruka eller förvalta en fastighet. Såsom sammanslutning betraktas däremot inte konsortier som två eller flera skattskyldiga som idkar näringsverksamhet har bildat för utförande av ett byggnadsarbete eller något annat därmed jämförbart arbete om vilket det har överenskommits på förhand.

Vid mervärdesbeskattningen kan en fysisk person vara ansvarig för den skattskyldiges skatt enligt 188 § i mervärdesskattelagen såsom delägare i ett öppet bolag, personligt ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag eller som part i en sammanslutning eller ett partrederi som avses i 13 § i mervärdesskattelagen.

I fråga om ovannämnda personer ska det säkerställas att samma person inte undersöks i och bestraffas för ett ärende som avses i 2 § 6 mom.

Enligt 2 mom. är behöriga myndigheter enligt lagen Skatteförvaltningen, tullverket och Trafiksäkerhetscentralen. I skattelagstiftningen finns särskilda bestämmelser om vilken myndighet som är behörig myndighet i fråga om respektive skatteform.

Enligt 3 mom. tillämpas vad som i lagen föreskrivs om skatteförhöjning eller beskattningsbeslut på motsvarande sätt på tullhöjning och förtullningsbeslut. Efter det att en försummelseavgift enligt 168 a § i mervärdesskattelagen har påförts kan det ofta på samma sätt som i fråga om förseningsavgifter

uppkomma ny bevisning om nya eller nyligen framkomna fakta, varför förseningsavgifter och försummelseavgifter inte ska omfattas av lagens tillämpningsområde.

2 §. Påförande av skatteförhöjning. I 1 mom. bestäms det att när ett beskattningsbeslut fattas behöver ett beslut om skatteförhöjning som har samband med det inte fattas samtidigt. Skatteförhöjningsärendet kan avgöras genom ett särskilt beslut inom utsatt tid och enligt föreskrivet förfarande. Myndigheten kan då utreda om gärningen eller försummelsen är sådan att den borde behandlas som ett brottsärende, eller om skatteförhöjning ska påföras som påföljd.

Avsikten är att skatteförhöjning i regel ska påföras på nuvarande sätt i samband med beskattningsbeslutet.

I fråga om fattande av beskattningsbeslut och påförande av skatt liksom också om kalkylering av dröjsmålpåföljder ska nuvarande bestämmelser tillämpas när det gäller beskattningsbeslutet. På ett särskilt beslut som gäller skatteförhöjning tillämpas utöver denna lag de nuvarande bestämmelserna om skatteförhöjning för respektive skatteslag. Förfallodagen för en skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut bestäms enligt de normala bestämmelserna om rättelsebeslut och debiteringsbeslut. Till exempel ska på ett särskilt beslut om skatteförhöjning som gäller inkomstbeskattning tillämpas 5 § 1 och 3 mom. i finansministeriets förordning om skatteuppbörd (747/2005) och på denna grund ska skatteförhöjningen betalas senast fem veckor efter påförandet av skatteförhöjningen. Om den skatt till vilken ett särskilt beslut om skatteförhöjning anknyter ska betalas i två rater, får förfallodagen enligt 3 mom. vara tidigast en månad från förfalldagen för den senare raten. En skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut preskriberas enligt lagen om verkställighet av skatter och avgifter (706/2007), d.v.s. i regel fem år efter ingången av året efter det år då skatteförhöjningen påfördes.

Enligt 2 mom. ska den skattskyldige senast i samband med beskattningsbeslutet under rättas om att skatteförhöjningsärendet förblir anhängigt. Den skattskyldige är då medveten om att skatteförhöjningsärendet inte har avgjorts, utan att undersökningen av det ärende

som gäller påföljder för gärningen eller försummelsen fortsätter.

I 3 mom. ingår bestämmelser om den tidsfrist inom vilken ett ärende som gäller särskilt beslut om skatteförhöjning ska fattas eller anmälas till förundersökningsmyndigheten. Enligt bestämmelsen ska beslutet fattas senast före utgången av kalenderåret efter det att beskattningsbeslutet fattades, om den behöriga myndigheten inte gjort polisanmälan i ärendet inom nämnda tid, eller fått veta att förundersökning inleds. Med beskattningsbeslutet avses det beslut genom vilket den icke uppgivna inkomsten beskattas eller den icke uppgivna skatten eller tullen påförs och genom vilket också förhöjningen normalt påförs utan specialbestämmelsen om särskilt beslut.

Exempel 1. En skattskyldig underlåter att uppge en försäljningsvinst på 50 000 euro av aktier i sin skattedeklaration för 2012 och beskattas inte för denna i den ordinarie beskattningen. Saken uppdragas 2015, då det fattas ett beslut om rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Skatteförhöjning kan påföras genom ett beslut om rättelse av beskattningen eller genom ett särskilt beslut som fattas före utgången av 2016, om ärendet inte lämnas över för att undersökas som brottsärende.

Exempel 2. En skattskyldig underlåter att uppge sammanlagt 20 000 euro i mervärdesskatt som ska betalas för räkenskapsperioden 1.1.2012—31.12.2012. Saken kommer fram 2015, då skatten påförs. Skatteförhöjning kan påföras genom det beslut genom vilken skatten påförs eller genom ett särskilt beslut som fattas före utgången av 2016, om ärendet inte lämnas över för att undersökas som brottsärende.

Om den behöriga myndigheten ändå polisanmäler ärendet eller får uppgift om att en förundersökning har inletts, förblir skatteförhöjningsärendet fortfarande anhängigt såsom samma ärende även efter den nämnda tidsfristen på ett år. Ett beslut om skatteförhöjning kan fattas med stöd av 4 § om det i saken har fattats ett beslut om att avsluta förundersökningen eller inte göra förundersökning eller om åtalstergift eller om åklagaren har återkallat åtalet.

I 4 mom. bestäms om delgivning av ett skatteförhöjningsärende som meddelats genom ett särskilt beslut. Beslutet kan delges utan mottagningsbevis, varvid det, om inte något annat visas, anses ha delgivits den sjunde dagen efter att det postades. Till denna del tillämpas i ärendet 59 § i förvaltningslagen. Enligt vad som bestäms i 6 § ska myndigheternas tid för sökande av ändring dock räknas från det att beslutet fattades.

Uppgifterna ska lämnas till den behöriga myndigheten utan hinder av sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållande av uppgifter. Uppgifterna ska kunna lämnas med hjälp av elektronisk dataöverföring när skyddandet av uppgifterna har utretts på det sätt som avses i 32 § 1 mom. i personuppgiftslagen.

I 5 mom. ska ingå bestämmelser om den behöriga myndighetens rätt att påföra skatteförhöjning i en sådan situation där den behöriga myndigheten har gjort polisanmälan i ärendet eller har fått veta att förundersökning har inletts. Om den behöriga myndigheten gör polisanmälan i ärendet eller har fått uppgift om att förundersökning har inletts, kan skatteförhöjning enligt bestämmelsen påföras i samma ärende endast om det framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta. Dessutom kan skatteförhöjning påföras om förundersökningsmyndigheten eller åklagaren har fattat beslut om att förundersökning ska avslutas eller om att inte göra förundersökning eller om åklagaren har fattat beslut om åtals- eftergift eller har återkallat ett åtal.

I 6 mom. preciseras hurdana ärenden som ska anses vara sådana som faller under lagens tillämpningsområde. Bestämmelsen ska motsvara vad som avses i artikel 4 stycke 1 i tilläggsprotokoll nr 7 till artikel 6 i Europakonventionen. Man kan anse att det är fråga om är det fråga om samma ärende om de fakta som är föremål för förfarandet är desamma eller till väsentliga delar desamma. En förutsättning är för det första att den som är åtalad i straffprocessen är samma skattskyldiga eller ansvariga för skatt som i den administrativa processen. Dessutom ska det vara fråga om samma gärning eller försummelse av en förpliktelse. Exempelvis om en skattskyldig har underlåtit att uppge en skattepliktig arvodespost på 50 000 euro i inkomstbeskattningen,

kan det på grundval av brister i deklarations- skyldigheten bli aktuellt att pröva skatteförhöjning enligt 32 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande och straff för skattebedrägeri enligt 29 kap. i strafflagen. I en sådan situation påförs den administrativa eller straffrättsliga sanktionen på basis av samma gärning, d.v.s. underlåtenhet att uppfylla en deklarationsskyldighet som gäller samma inkomstpost.

Om den skattskyldige helt och hållet har försummat att lämna in skattedeklaration och myndigheten i samband med verkställandet av beskattningen har bedömt den skattepliktiga inkomst som den skattskyldige hemlighällit, och påfört skatteförhöjning på basis av denna uppskattade hemlighållna inkomst, men det senare framgår att man uppskattat den hemlighållna inkomsten till ett väsentligt lägre belopp än den faktiska hemlighållna inkomsten, ska ärendet anses vara samma ärende när man senare bedömer den administrativa eller straffrättsliga påföljden på basis av den faktiska hemlighållna inkomsten. Det ska dock vara möjligt att senare göra en administrativ eller straffrättslig bedömning på det sätt som beskrivs nedan, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade fakta som kan påverka slutresultatet.

Det ska inte vara fråga om ett i denna proposition avsett samma ärende, om t.ex. en bokföringsskyldig har försummat att bokföra affärshändelser och sålunda gjort det svårt att få en riktig och tillräcklig uppfattning av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller dennes ekonomiska ställning, och den skattskyldige som varit bokföringsskyldig dessutom underlåter att uppge motsvarande inkomst i beskattningen.

Om olika aktörer försummat deklarations- skyldigheten är det inte fråga om samma ärende, eftersom fakta i fallet skiljer sig vad beträffar gärningsmannen. Sålunda är det inte fråga om ett i denna lag avsett samma ärende, om ett aktiebolag har underlåtit att driva in och uppge en hyra som baserar sig på användningen av en lägenhet som ägs av bolaget och som använts av en aktieägare och även aktieägaren har underlåtit att uppge detta i sin egen beskattning.

3 §. Skatteförhöjning i förhållande till polisanmälan och inledande av förundersök-

ning. I lagen ska begränsas den behöriga myndighetens möjlighet att göra polisanmälan i samma ärende där skatteförhöjning redan har påförts som en administrativ sanktion. Om den behöriga myndigheten har påfört skatteförhöjning kan den göra polisanmälan i samma ärende endast om det har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjningen påfördes. Den påförda skatteförhöjningen hindrar således att åtal väcks och dom meddelas i de situationer där de fakta som hänför sig till försummelsen kan anses ha varit kända redan när skatteförhöjningen påfördes. Så är fallet t.ex. när de fakta som hänför sig till ärendet på grund av en skattegranskning är kända när beslutet om skatteförhöjning fattas. Väckande av åtal och meddelande av dom hindras också när den behöriga myndigheten på grundval av föreliggande fakta har kunnat uppskatta beloppet av skatteförhöjningen så pass korrekt att beloppet av skatteförhöjningen inte skulle bli betydligt större i ljuset av de nya fakta. Bestämmelsen har ingen direkt inverkan på förundersökningsmyndighetens verksamhet. Sålunda gör förundersökningsmyndigheten förundersökning på normalt sätt, om förundersökningsmyndigheten får kännedom om ett brott på något annat sätt än genom anmälan från den behöriga myndigheten.

Det ska vara möjligt att göra polisanmälan på det sätt som avses i bestämmelsen t.ex. i en situation där den skattskyldige helt och hållet har försummat att lämna in en skattekundskattat den skattskyldiges skattepliktiga inkomst och på denna grund påfört skatteförhöjning, men det senare t.ex. i samband med en skattegranskning framgår att beloppet av den hemlighållna inkomsten väsentligt avviker från den inkomst som myndigheten uppskattat. Den behöriga myndigheten har kunnat uppskatta den skattskyldiges skattepliktiga inkomst till 50 000 euro på basis av t.ex. den skattskyldiges tidigare deklarationer eller deklarationer från andra skattskyldiga inom samma bransch och på denna grund fastställt skatteförhöjningen till 2 500 euro. På grund av skattegranskningen framkommer det senare nya fakta, enligt vilka den skattskyldiges affärsverksamhet har varit väsent-

ligt mer omfattande och den faktiska beskattningsbara inkomsten hade varit 200 000 euro. Likaså kan det i mervärdesbeskattningen efter beskattning enligt uppskattning framkomna nya fakta. I sådana situationer utgör den tidigare skatteförhöjningen som baserade sig på oriktiga fakta inte något hinder för polisanmälan. Regleringen motsvarar artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen.

4 §. Påförande av skatteförhöjning efter det att förundersökning har inletts. Om förundersökningsmyndigheten avslutar förundersökningen eller inte gör förundersökning eller om åklagaren fattar beslut om åtal eftergift eller återkallar ett åtal, kan den behöriga myndigheten vidta åtgärder för att påföra skatteförhöjning genom ett särskilt beslut.

Enligt 2 § 3 mom. ska ett särskilt beslut som gäller skatteförhöjning fattas senast före utgången av kalenderåret efter det att beskattningsbeslutet fattades. Den behöriga myndigheten har dock alltid möjlighet att fatta beslutet inom 90 dagar efter det att den fått del av förundersökningsmyndighetens beslut eller åklagarens beslut om åtal eftergift.

Bestämmelsen i 1 mom. är nödvändig för att trygga jämlikhet i en situation där gärningen är av sådan art att en administrativ påföljd ska påföras på grund av den, även om ärendet inte förs till domstolsbehandling i en straffprocess efter förundersökningen eller åtalsprövningen. Eftersom förundersökningsmyndighetens beslut att avsluta förundersökningen och åklagarens beslut om åtal eftergift inte är slutliga på det sätt som avses i Europakonventionen, kan ärendet som gäller skatteförhöjning undersökas hos den behöriga myndigheten. Enligt den nationella lagstiftningen vinner inte ovannämnda beslut laga kraft. Dessutom har den behöriga myndigheten, som är målsägande, oavsett ovannämnda beslut rätt att föra ärendet vidare i en straffprocess. Sålunda är ovannämnda beslut inte av sådan art att en person med stöd av dem skulle vara slutligt frikänd eller dömd för samma ärende på det sätt som avses i Europakonventionen.

Enligt 2 mom. får den behöriga myndigheten inte påföra skatteförhöjning, om det i samma ärende väcks åtal eller om ärendet i övrigt behandlas i den ordning som före-

skrivs om brottmål. Skatteförhöjning kan således påföras endast i fråga om ett ärende som inte går vidare till väckande av åtal. Om t.ex. Skatteförvaltningen har gjort polisanmälan i fråga om skatteåren 2012–2014, men åklagaren avstår från att väcka åtal för skatteåret 2012, påför Skatteförvaltningen skatteförhöjning för skatteåret 2012.

Om åklagaren återkallar ett åtal efter att det väckts och den åtalade inte yrkar på avgörande i ärendet, påförs skatteförhöjning i dessa situationer i enlighet med den tidsfrist som bestäms i 4 § i 1 mom., eftersom det inte finns någon dom i ärendet som innebär tillräknande eller frikännande.

5 §. Ärenden som avgjorts av domstol. Skatteförhöjning påförs inte om domstolen meddelar en dom i ärendet som innebär tillräknande eller om åtalet förkastas. Skatteförhöjning påförs inte heller om böter har förelagts i samma ärende i straffrättsligt förfarande utanför domstol.

Till följd av den ändring som föreslås i strafflagen kan åtal inte väckas och dom inte meddelas i brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen, om samma person redan har påförts en skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Regleringen säkerställer att principen *ne bis in idem* i artikel 4 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen förverkligas. Enligt propositionen kan åtal dock väckas och dom meddelas, om det har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjningen påfördes. Till denna del motsvarar regleringen den situation som avses i artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen.

6 §. Ändringssökande. Det ska vara möjligt att söka ändring i en skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut. Ändring söks inom samma tid och enligt samma förfarande som ändring kan sökas i det beskattningsbeslut som försummelsen hänför sig till. Sålunda, om skatteförhöjningen hänför sig exempelvis till skatt som avses i lagen om beskattningsförfarande, ska ändring sökas genom rättelseyrkande hos skatterättsnämnden. Rättelseyrkande ska enligt 64 § i lagen om beskattningsförfarande begäras inom fem år räknat från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige

slutförts. Ändring i ett beslut som har meddelats med anledning av ett rättelseyrkande söks i regel genom besvär hos den förvaltningsdomstol till vars domkrets den skattskyldiges eller sammanslutningens hemkommun enligt 5 § i lagen om beskattningsförfarande hör. Besvär ska anföras inom fem år räknat från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts. Anförandet av fortsatta besvär bestäms likaså enligt lagen om beskattningsförfarande. I enlighet med 70 § får i förvaltningsdomstolens beslut sökas ändring genom besvär hos högsta förvaltningsdomstolen, om högsta förvaltningsdomstolen beviljar besvärstillstånd enligt de grunder som föreskrivs i lagen.

Vem som har rätt att söka ändring bestäms enligt samma grunder som rätten att söka ändring i beskattningsbeslutet. Rätt att söka ändring när det gäller skatter som avses i lagen om beskattningsförfarande har således enligt lagens 62 § den skattskyldige själv samt varje annan vars eget skattebelopp beskattningen direkt kan påverka eller som är ansvarig för betalningen av skatten. Också en sammanslutning kan söka ändring av fastställandet av dess inkomst och förmögenhet samt fördelningen av dem på delägarna. Också Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och andra skattetagare har rätt att söka ändring i skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut.

I 1 mom. ska ingå bestämmelser om minimitidsfristen för ändringssökande i en situation där tidsfristen för ändringssökande för ifrågavarande beskattningsbeslut har löpt ut. Enligt bestämmelsen får ändring i ett beslut som gäller skatteförhöjning utan hinder av tiden för sökande av ändring av beskattningsbeslutet sökas inom 60 dagar från den dag då den som har rätt att söka ändring har fått del av beslutet. Om den kvarstående tiden för sökande av ändring för ett beslut om beskattning som gäller skatteförhöjning är längre än 60 dagar, ska på ifrågavarande beskattningsbeslut iakttas den tid som föreskrivs för sökande av ändring i beskattningsbeslutet och den kvarstående tiden för sökande av ändring.

Enligt 2 mom. myndigheternas tid för sökande av ändring räknas från det att beslutet fattades.

Enligt 3 mom. ska vid sökande av ändring i övrigt iakttas samma förfarande som vid sökande av ändring i beskattningsbeslutet i fråga.

7 §. Förundersökningsmyndighetens och åklagarens skyldighet att lämna uppgifter. I paragrafen bestäms om skyldighet för förundersökningsmyndigheten och åklagaren att lämna uppgifter till den behöriga myndigheten i fråga om situationer som anges i 4 och 5 §.

I 1 mom. bestäms om lämnande av uppgifter om att förundersökning inleds. Om ett brottsärende som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § har kommit till förundersökningsmyndigheten för undersökning av någon annan orsak än på grund av en polisanmälan från den behöriga myndigheten, ska förundersökningsmyndigheten för avgörandet av ett ärende som gäller skattehöjning delge den behöriga myndigheten det brottsärende som kommit till förundersökning. Förundersökningsmyndigheten ska tillställa den behöriga myndigheten de handlingar som erhållits och upprättats för förundersökningen. Det är nödvändigt att tillställa uppgifterna för att säkerställa att den behöriga myndigheten inte påför en administrativ sanktion när beskattningsbeslutet fattas och möjligen påför den endast i det fall som föreskrivs i 3 §.

Uppgifterna ska lämnas utan dröjsmål dock så att förundersökningen inte äventyras. Tidpunkten när uppgifterna lämnas avgörs av förundersökningsmyndigheten med stöd av de bestämmelser som kommer i fråga.

I 2 mom. bestäms om lämnande av uppgifter i situationer där ärendet inte går vidare till väckande av åtal vid domstol, varför skatteförhöjningen ska påföras genom ett särskilt beslut. Förundersökningsmyndigheten och åklagaren ska delge den behöriga myndigheten sitt beslut att avsluta förundersökningen, sitt beslut att inte göra förundersökning, sitt beslut om åtalseftergift eller det straff som åklagaren påfört i ett brottsärende som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen.

Enligt 3 mom. ska de uppgifter som avses i 2 mom. lämnas utan dröjsmål efter det att beslutet fattades eller straffet bestämdes.

Enligt 4 mom. tillämpas ovannämnda bestämmelser också på förseelser som avses i 218 § i mervärdesskattelagen och i 55 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd.

8 §. Domstolens skyldighet att lämna uppgifter. I paragrafen bestäms på samma sätt som i 7 § om domstolens skyldighet att lämna uppgifter till den behöriga myndigheten. Enligt 1 mom. ska domstolen utan dröjsmål lämna den behöriga myndigheten nödvändiga uppgifter om innehållet i en dom som meddelats med stöd av 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen.

Enligt 2 mom. tillämpas domstolens skyldighet att lämna uppgifter även på förseelser som nämns i 218 § i mervärdesskattelagen och i 55 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd.

De uppgifter som avses i denna paragraf ska lämnas till den behöriga myndigheten utan hinder av sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållandet av uppgifter. Uppgifterna ska kunna lämnas med hjälp av elektronisk dataöverföring när skyddandet av uppgifterna har utretts på det sätt som avses i 32 § 1 mom. i personuppgiftslagen.

9 §. Ikraftträdande. Lagen föreslås träda i kraft så snart som möjligt. Lagen ska tillämpas på gärningar och försummelser som har inträffat den dag då lagen träder i kraft och därefter.

Oriktiga uppgifter anses ha lämnats vid den tidpunkt som deklARATIONEN inlämnades och en försummelse anses ha inträffat när den föreskrivna deklARATIONEN borde ha inlämnats. Om t.ex. en fysisk person underlåter att uppge skattepliktiga inkomster i en skattedeklARATION som borde ha inlämnats den 10 maj, anses försummelsen ha inträffat denna sista inlämningsdag för skattedeklARATIONEN.

1.2 Strafflagen

29 kap. Om brott mot den offentliga ekonomin

3 §. Lindrigt skattebedrägeri och 4 §. Skatteförseelse. I propositionen föreslås det att 29 kap. 3 § 2 mom. och 4 § 3 mom., enligt vilka eftergift får ske vid lindrigt skattebe-

drägeri och skatteförseelse i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd, upphävs. Bestämmelser om saken föreslås i den nya 11 §.

11 §. Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till skattebedrägeri och skatteförseelse. Enligt 1 mom. i den nya 11 § som fogas till kapitlet får i ett brottsärende som avses i 29 kap. 1, 3 och 4 § eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff, om skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

Enligt bestämmelsen beaktas vid bedömning av frågan hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella påföljder av försummelsen för den skattskyldige. När bestämmelsen tillämpas bör utgångspunkten vara att fall där påföljden är ett fängelsestraff alltid ska behandlas vid domstol. Även i lindrigare fall borde ett domstolsavgörande fås om gärningen har upprepats eller om den är förknippad med en mer omfattande brottslighet eller om krav på näringsförbud hänför sig till den.

I 2 mom. bestäms om väckande av åtal och meddelande av dom i situationer där samma person redan har påförts skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende. Enligt bestämmelsen kan åtal inte väckas och dom inte meddelas om skatteförhöjningen eller tullhöjningen har påförts. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att den skattskyldige blir undersökt eller dömd på nytt i en straffprocess, om denne redan har påförts en skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende.

Enligt artikel 4.2 i tilläggsprotokoll nr 7 till Europakonventionen ska ne bis in idemförbudet i stycke 1 inte utgöra hinder för 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 begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet som kan ha påverkat utgången i målet. På motsvarande sätt som i artikel 4.2 föreskrivs i paragrafen att åtal kan väckas och dom meddelas, om bevis om nya eller nyuppdagade

fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

I dessa situationer ska man beakta det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen på basis av den nya bevisningen och de nya fakta ursprungligen inte skulle ha blivit påförd och ärendet hade förts över för behandling i en straffprocess. På grund av bestämmelserna i Europakonventionen är förfarandet möjligt redan nu, så avsikten är inte att ändra nuläget genom föreskriften. Med stöd av de gällande bestämmelserna i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen kan ett felaktigt beslut undanröjas eller återbrytas om de i lag angivna förutsättningarna uppfylls. Avsikten är inte att ändra bestämmelsernas tillämpningsområde med denna proposition. Om felet inte har rättats eller förvaltningsbeslutet återbrutits, beaktas en tidigare påförd skatteförhöjning eller ett annat straff i samma ärende vid den nya behandlingen av ärendet. Såsom för närvarande beaktas den tidigare påföljden som en strafflindrande omständighet i enlighet med 6 kap. 7 § i strafflagen. exempelvis har högsta domstolen i fallet 1981 II 14 vid straffmätning beaktat såsom straffnedsättande grund de stränga ekonomiska påföljder som den åtalade orsakats till följd av skatteförhöjningar och skattetillägg.

Avsikten är att skatteförhöjning eller tullhöjning i regel ska påföras på nuvarande sätt i samband med beskattnings- eller förtullningsbeslutet. Därför försöker Tullförvaltningen, tullverket och Trafiksäkerhetsverket i fortsättningen identifiera de fall där eventuellt även en straffprocess inleds. I detta syfte föreslås det att man kan avstå från att påföra skatteförhöjning eller tullhöjning när beskattningsbeslutet fattas.

Påförandet av skatteförhöjningen eller tullhöjningen hindrar att åtal väcks och dom meddelas i de situationer där de fakta som hänför sig till försummelsen kan anses ha varit kända redan när förhöjningen påfördes. Så är fallet t.ex. när de fakta som hänför sig till ärendet på grund av en skattegranskning är kända när beslutet om förhöjning fattas. Väckande av åtal och meddelande av dom hindras också när t.ex. Skatteförvaltningen på basis av föreliggande fakta i samband med beskattning enligt uppskattning har kunnat fastställa beloppet av skatteförhöjningen så

pass korrekt att beloppet av skatteförhöjningen inte skulle bli betydligt större i ljuset av de nya fakta.

Med stöd av bestämmelsen kan åtal väckas och dom meddelas t.ex. i fall där den skattskyldiges försummelse i ljuset av de fakta som legat för handen i den administrativa processen har bedömts vara klart lindrigare än vad som faktiskt är fallet, och det är klart att påföljden är oproportionerligt liten i förhållande till gärningen i ljuset av de nya fakta. Så är fallet t.ex. när den skattskyldige på grund av försummad deklarationsskyldighet har påförts skatteförhöjning på grundval av en sådan försummelse för vilken det enligt rättspraxis högst kan väntas bötesstraff, men det senare visar sig att den skattskyldiges handling varit så pass allvarlig att fängelsestraff kan väntas i en straffprocess.

46 kap. **Brott som har samband med införsel och utförsel**

16 §. *Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till smuggling och tullredovisningsbrott.* Enligt det nya 16 § 1 mom. får i ett brottsärende som avses i 46 kap. 4, 5, 7 och 9 § eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff, om en skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

Motiveringen till regleringen, som motsvarar 29 kap. i strafflagen, är i fråga om tullredovisningsbrott som avses i 46 kap. 7 och 9 § i strafflagen att tullhöjning och skatteförhöjning ska kunna påföras även i samband med tullredovisningsbrott på samma sätt som i samband med skattebedrägeribrott. Enligt 46 kap. 7 § i strafflagen döms för tullredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst ett år och sex månader den som underlåter att fullgöra deklarationsskyldigheten eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen eller som vid fullgörandet av en sådan skyldighet lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter så att gärningen är ägnad att orsaka

1) att ingen skatt påförs eller att skatt påförs till ett för lågt belopp eller återbetalas utan grund,

2) att en garanti för en tullskuld bestäms till otillräckligt belopp, eller

3) införsel eller utförsel av en vara i strid med ett förbud eller villkor som föreskrivs i lag eller i en bestämmelse som har utfärdats med stöd av lag.

Enligt 46 kap. 9 § i strafflagen ska gärningsmannen för lindrigt tullredovisningsbrott dömas till böter, om tullredovisningsbrottet, med hänsyn till den eftersträvade ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet är ringa.

Syftet med förslaget är att en straffprocess inte ska inledas i de fall där den administrativa påföljden vid en helhetsbedömning anses vara en tillräcklig påföljd.

Vid utarbetandet av tullredovisningskriminaliseringen konstaterades det att tullredovisningsbrott är ett slags förstadium till skattebedrägeribrott, dvs. förberedande brott. Tullredovisningsbrott föreligger t.ex. i samband med import i en situation där tullen har getts oriktiga uppgifter om värdet på den importerade varan. Enligt ett prejudikat från högsta domstolen (2004:56) hade den skattskyldige vid den inhemska omsättningsbeskattningen rätt att dra av skatten på en vara som han importerat. Detta innebar att det inte inflöt omsättningsskatt till staten av införseln i sig, utan skatten inflöt i själva verket först när varan såldes vidare. Genom prejudikatet har det ansetts att högsta domstolen fastställt en tolkning av mervärdesskatten som en genomgångspost. Därmed föreligger inte skattebedrägeri även om tullen ges oriktiga uppgifter i samband med införseln. Det beskrivna förfarandet kan dock medföra att bl.a. tullhöjning samt skatteförhöjning påförs. Dessutom uppfyller förfarandet rekvisitet för tullredovisningsbrott. I en sådan situation är det väsentligt att förundersökning inte behöver göras när den påförda skatteförhöjningen eller tullhöjningen kan anses vara ett tillräckligt straff.

Enligt regeringens proposition som gäller tullredovisningsbrott (RP 197/2008 rd) syftar bestämmelserna till att skydda statens och EU:s fiskala intressen samt att hindra införsel och utförsel av varor i strid med förbud eller villkor. Målet är också en ökad tullsäkerhet. Bakom tullredovisningskriminaliseringen ligger alltså i stor utsträckning en vilja att skydda samma rättsobjekt som vid skattebe-

drägerikriminaliseringen. Detta är ägnat att framhäva behovet av att beakta bestämmelserna om tullredovisningsbrott även i det här sammanhanget.

På samma sätt som i samband med skattebedrägeribrott kan tullhöjning och skatteförhöjning påföras även i samband med smuggleribrott enligt 46 kap. 4 och 5 § i strafflagen. Straff för smuggling kan påföras bl.a. om en person i strid med importförbudet i 10 b § i tobakslagen (693/1976) för in snus för annat än personligt bruk eller mer snus än de 30 burkar som är tillåtna för eget bruk. Om snuset har gått till konsumtion ska tullmyndigheten ta ut tull och skatter för det. I samband med att snuset beskattas blir det också aktuellt att pröva om tullhöjning och skatteförhöjning ska påföras på samma sätt som om det vore fråga om skattebedrägeribrott.

I 2 mom. föreskrivs, i enlighet med det föreslagna nya 29 kap. 11 § 2 mom. i strafflagen, om väckande av åtal och meddelande av dom i situationer där samma person redan har påförts skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende.

50 a kap. Om alkoholbrott.

6 §. Skatteförhöjning och tullhöjning i förhållande till alkoholbrott. Enligt det nya 6 § 1 mom. får i ett brottsärende som avses i 50 a kap. 1 och 3 § eftergift ske i fråga om anmälan, förundersökning, åtal eller straff, om skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

Motiveringen till regleringen, som motsvarar 29 kap. i strafflagen, är i fråga om alkoholbrott som avses i 50 a kap. i strafflagen att tullhöjning och skatteförhöjning ska kunna påföras även i samband med alkoholbrott på samma sätt som i samband med skattebedrägeribrott. Straff för alkoholbrott kan påföras t.ex. när sprit förs in i landet i strid med alkohollagstiftningen för något annat ändamål än vad som tillåts i lagen. Om spriten har gått till konsumtion tar tullmyndigheten ut tull och skatter för den. I samband med att spriten beskattas blir det också aktuellt att pröva om tullhöjning och skatteförhöjning ska påföras på samma sätt som om det vore fråga om skattebedrägeribrott.

I 2 mom. föreskrivs, i enlighet med det föreslagna nya 29 kap. 11 § 2 mom. i strafflagen, om väckande av åtal och meddelande av dom i situationer där samma person redan har påförts skatteförhöjning eller tullhöjning i samma ärende.

1.3 Lagen om ordningsbotsföreseelser

10 §. Föreseelser som gäller besiktning och anmälan för registrering av fordon. Lagen om ordningsbotsföreseelser (756/2010) har stadfästas den 27 augusti 2010, och om ikraftträdandet av den bestäms senare genom lag. Det föreslås att 10 § 2 mom. i den stadfästa lagen ändras i överensstämmelse med de ändringar som föreslås i denna proposition så att i momentet slopas bestämmelserna om ordningsbot för försummelse av anmälningar som gäller användning av fordon i trafik. Den föreslagna ändringen innebär att ordningsbot även i fortsättningen kan påföras när den som är skyldig att betala fordonsskatt underlåter att göra en anmäla för registrering. Skatteförhöjning enligt 45 § i fordonsskattelagen påförs inte ännu i detta skede, utan först om den skattskyldige efter en uppmaning som getts i samband med debiteringen av skatten inte uppfyller sin anmälningsskyldighet.

1.4 Lagen om beskattningsförfarande

86 §. I paragrafens 1 mom. hänvisas till 29 kap. 1—3 § i strafflagen. Till hänvisning fogas författningssamlingens nummer.

87 §. Försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter om beskattningen. Enligt paragrafen ska för försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter om beskattningen dömas till böter. Om en försummelse med beaktande av förhållandena är ringa, får skattemyndigheten låta bli att anmäla saken till åklagaren. Enligt förslaget ska det i paragrafen tas in en hänvisning till 29 kap. 11 § i strafflagen i stället för hänvisningarna till bestämmelserna i lagen. Vid försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter för beskattningen får eftergift således ske i fråga om anmälan, åtal eller straff under samma förutsättningar som i fråga om andra skattebrott och skatteföreseelser.

1.5 Mervärdesskattelagen

218 §. Enligt 218 § 3 mom. i mervärdesskattelagen ska underlåtenhet att fullgöra vissa skyldigheter enligt mervärdesskattelagen bestraffas som mervärdesskatteförseelse. Straffet är böter. För försummelse av vissa skyldigheter kan även skatteförhöjning enligt 182 § i mervärdesskattelagen påföras. Sådana är t.ex. försummelse att lämna in skattedeklaration (162 §) och underlåtenhet att under teckna skattedeklarationen trots uppmaning (165 §).

Enligt 218 § 5 mom. i mervärdesskattelagen får vid mervärdesskatteförseelse eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen har varit liten och om den utan dröjsmål har rättats till. Det föreslås att bestämmelsen ändras så att det i den endast hänvisas till 29 kap. 11 § i strafflagen. Av denna anledning får vid mervärdesskatteförseelse eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff under samma förutsättningar som i fråga om andra skattebrott och skatteförseelser.

1.6 Lagen om överlåtelseskatt

54 §. Skattebedrägeri och skatteförseelse. I paragrafens 1 mom. hänvisas till 29 kap. 1—3 § i strafflagen. till hänvisning fogas författningssamlingens nummer.

55 §. Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen. Enligt 55 § i lagen om överlåtelseskatt ska den som trots myndighetens uppmaning underlåter att på behörigt sätt fullgöra sin anmälningsskyldighet eller skyldighet att lämna uppgifter enligt lagen om överlåtelseskatt, för försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter för beskattningen dömas till böter. Skattemyndigheten får avstå från att anmäla saken till åklagaren, om försummelsen med beaktande av förhållandena är ringa. Det föreslås att bestämmelsen ändras så att det i den endast hänvisas till 29 kap. 11 § i strafflagen i stället för till bestämmelserna i lagen. Av denna anledning får vid försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter för beskattningen eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff

under samma förutsättningar som i fråga om andra skattebrott och skatteförseelser.

1.7 Lagen om förskottsuppbörd

55 §. Skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse. Enligt 55 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd ska försummelse av vissa skyldigheter enligt lagen om förskottsuppbörd bestraffas som förskottsuppbördsförseelse. Enligt lagen om förskottsuppbörd kan straffet vara böter. Bland annat underlåtenhet att lämna in periodskattedeklaration enligt 32 § i lagen om förskottsuppbörd sanktioneras som förskottsuppbördsförseelse.

Vid en ovannämnd förseelse får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen är ringa och rättas till utan dröjsmål. Det föreslås att bestämmelsen ändras så att det i den endast hänvisas till 29 kap. 11 § i strafflagen i stället för till bestämmelserna i lagen. Av denna anledning får vid förskottsuppbördsförseelse eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff under samma förutsättningar som i fråga om andra skattebrott och skatteförseelser.

1.8 Lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift

18 §. Enligt 18 § 3 mom. i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift ska försummelse av vissa skyldigheter som föreskrivs i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift bestraffas som socialskyddsavgiftsförseelse. Enligt lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift kan straffet vara böter. Bland annat försummelse av betalarens deklarationskyldighet enligt 12 § i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift sanktioneras som socialskyddsavgiftsförseelse.

Vid en ovannämnd förseelse får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen är ringa och rättas till utan dröjsmål. Det föreslås att bestämmelsen ändras så att det i den endast hänvisas till 29 kap. 11 § i strafflagen i stället för till bestämmelserna i lagen. Av denna anledning får vid socialskyddsavgiftsförseelse eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff under samma förutsättningar som i fråga om andra skattebrott och skatteförseelser.

1.9 Bränsleavgiftslagen

32 §. Det föreslås att till 32 § i bränsleavgiftslagen fogas ett nytt 2 mom. Enligt momentet ska lagstridigt undandragande av bränsleavgift och försök därtill inte vara ett brott som sanktioneras i strafflagen. Således blir gärningen sanktionerad endast i enlighet med bränsleavgiftslagen. Avgiften och förhöjningen av den ska i enlighet med de gällande bestämmelserna påföras av Trafiksäkerhetsverket. I övrigt ska bestämmelserna om bränsleavgift och förhöjning av den inte ändras.

2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft så snart som möjligt. Ändringen av 10 § 2 mom. i lagen om ordningsbotsförseelser föreslås dock träda i kraft samtidigt som den nya lagen om ordningsbotsförseelser.

Lagarna tillämpas på gärningar och försummelser som har inträffat den dag då lagen träder i kraft och därefter. Före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna har myndigheterna inte i tillräcklig grad kunnat samordna administrativa sanktioner och straffrättsliga påföljder. Myndigheterna har påfört sanktioner enligt principen att endast ett slutligt avgörande som getts i ett annat förfarande utgör ett hinder för en andra utredning, och myndigheterna har då inte haft möjlighet att på det sätt som föreslås avstå från att påföra t.ex. administrativa påföljder för att trygga straffprocessen. Bestämmelserna i det föreslagna systemet bildar en uttrycklig sammanhängande helhet. Det är därför motiverat

att lagen tillämpas i sin helhet på gärningar som inträffat efter det att lagen har trätt i kraft. Propositionen gäller behandling av gärningar i separata förfaranden, och inte t.ex. gärningarnas straffrättsliga påföljder. Syftet med de föreslagna bestämmelserna är även att de påföljder som ska påföras enligt det nya systemet inte, sett som en helhet, är lindrigare än de tidigare påföljderna. Avsikten är att principen om lindrigare lag enligt 3 kap. 2 § 2 mom. i strafflagen inte ska förutsätta att de nya bestämmelserna tillämpas även på gärningar och försummelser som har inträffat innan lagen har trätt i kraft. Propositionen är även förenlig med de förpliktelser om mänskliga rättigheter som är bindande för Finland.

3 Lagstiftningsordning

Enligt 21 § 1 mom. i grundlagen har var och en rätt att på behörigt sätt och utan ogrundat dröjsmål få sin sak behandlad av en domstol eller någon annan myndighet som är behörig enligt lag samt att få ett beslut som gäller hans eller hennes rättigheter och skyldigheter behandlat vid domstol eller något annat oavhängigt rättskipningsorgan. De föreslagna lagarna är förenliga med grundlagen och de internationella förpliktelser om mänskliga rättigheter som är bindande för Finland. Lagarna kan godkännas i sedvanlig lagstiftningsordning. Eftersom saken dock har principiell betydelse, regeringen anser orsaken att begära grundlagsutskottet utlåtande.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag**om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut**

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Tillämpningsområde

Denna lag tillämpas på en gärning och försummelse för vilken den behöriga myndigheten kan påföra en fysisk person, ett inhemskt dödsbo eller en i 4 § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsedd sammanslutning eller någon annan skattskyldig, för vars skatteförhöjning en fysisk person är ansvarig med stöd av bestämmelserna om skatteansvar.

De behöriga myndigheter som avses i lagen är Skatteförvaltningen, tullverket och Trafiksäkerhetsverket.

Vad som i denna lag föreskrivs om skatteförhöjning och beskattningsbeslut tillämpas på motsvarande sätt på tullhöjning och förtullningsbeslut.

2 §

Påförande av skatteförhöjning

Trots vad som föreskrivs om beskattningsbeslut på något annat ställe i lag, behöver beslut om skatteförhöjning inte fattas när beskattningsbeslutet fattas, utan det kan fattas som ett särskilt beslut om skatteförhöjning på det sätt som föreskrivs nedan.

Den skattskyldige ska senast i samband med beskattningsbeslutet underrättas om att beslut om skatteförhöjning inte fattas i anslutning till det.

Ett särskilt beslut som gäller skatteförhöjning ska fattas senast före utgången av kalenderåret efter det att beskattningsbeslutet fattades, om den behöriga myndigheten inte har gjort polisanmälan i ärendet inom nämnda tid, eller fått veta att förundersökning inleddes.

Ett beslut som avses i 3 mom. delges enligt bestämmelser i 59 § i förvaltningslagen (434/2003).

Om den behöriga myndigheten gör polisanmälan i ärendet eller har fått veta att förundersökning inleddes, kan skatteförhöjning påföras i samma ärende endast i det fall som avses i 4 § 1 mom.

I denna lag avses med samma ärende en gärning eller försummelse, där fakta i fallet är desamma eller till väsentliga delar desamma.

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 det har framkommit bevis om nya eller nyuppdagade fakta efter det att skatteförhöjningen påfördes.

4 §

Påförande av skatteförhöjning efter det att förundersökning har inletts

Om förundersökningsmyndigheten eller åklagaren har fattat beslut om att avsluta förundersökningen eller att inte göra förundersökning eller åklagaren har fattat beslut om åtal eftergift eller har återkallat ett åtal, kan skatteförhöjning som påförs genom ett särskilt beslut påföras utan hinder vad som bestäms i 2 § 3 mom. inom 90 dagar efter delandet av beslutet.

Om åtal har väckts i ärendet eller om det i övrigt behandlas i den ordning som föreskrivs om brottmål, får den behöriga myndigheten inte påföra skatteförhöjning i sam-

ma ärende, om åtalet eller brottmålet som behandlas i den ordning som föreskrivs inte senare har återkallats.

5 §

Ärenden som avgjorts av domstol

Om domstolen har meddelat en dom som innebär tillräknande eller om åtalet har förkastats, får den behöriga myndigheten inte påföra skatteförhöjning i samma ärende.

Det som föreskrivs i 1 mom. tillämpas på motsvarande sätt om böter har förelagts i samma ärende i straffrättsligt förfarande utanför domstol.

6 §

Ändringssökande

Ändring i skatteförhöjning som påförts genom ett särskilt beslut får sökas

1) inom 60 dagar från den dag då den som har rätt att söka ändring har fått del av beslutet eller

2) inom samma tid som ändring kan sökas i beskattningsbeslutet i fråga, om det för sökande av ändring föreskrivs en längre tid än den som nämns i 1 punkten.

Myndigheternas tid för sökande av ändring räknas dock från det att beslutet fattades.

Vid sökande av ändring iaktas samma förfarande som vid sökande av ändring i beskattningsbeslutet i fråga.

7 §

Förundersökningsmyndighetens och åklagarens skyldighet att lämna uppgifter

Om ett brottsärende som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 eller 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889) har kommit till förundersökningsmyndigheten för prövning av någon annan orsak än polisanmälan från den behöriga myndigheten, ska förundersökningsmyndigheten för behandlingen av ett ärende som gäller skatteförhöjning delge den behöriga myndigheten ären-

det och tillställa den behöriga myndigheten de handlingar som erhållits och upprättats för förundersökningen. Uppgifterna ska lämnas utan dröjsmål, dock så att förundersökningen inte äventyras.

Förundersökningsmyndigheten och åklagaren ska för avgörandet av ett ärende som gäller skatteförhöjning, i ett brottmål som avses i 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § samt 50 a kap. 1—3 § i strafflagen, delge den behöriga myndigheten:

1) sitt beslut om att avsluta förundersökningen,

2) sitt beslut om att inte göra förundersökning,

3) sitt beslut om åtalseftergift, och

4) sin underrättelse om återkallande av åtal eller den föreskrift som gäller straff.

De uppgifter som avses i 2 mom. ska lämnas utan dröjsmål efter det att beslutet fattades eller straffet bestämdes.

Det som föreskrivs i 1 och 2 mom. tillämpas på motsvarande sätt på en förseelse som avses i 218 § 3 mom. i mervärdesskattelagen (1501/1993) och i 55 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996).

8 §

Domstolens skyldighet att lämna uppgifter

Domstolen ska utan dröjsmål lämna den behöriga myndigheten de uppgifter som behövs om innehållet i en dom som meddelats med stöd av 29 kap. 1—4 §, 46 kap. 4, 5 och 7—9 § eller 50 a kap. 1—3 § i strafflagen.

Det som föreskrivs i 1 mom. tillämpas på motsvarande sätt på en förseelse som avses i 218 § 3 mom. i mervärdesskattelagen och i 55 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd.

9 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 20 .

På gärningar och försummelser som har inträffat före lagens ikraftträdande tillämpas 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, straff eller dom, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

När gärningsmannen döms till straff för ett brott som avses i 1 eller 2 § ska en skatteförhöjning som inte påförts personen i enlighet med lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut (/) betraktas som en omständighet som skärper straffet så att böter som nämns i 6 kap. 10 § 1 mom. ska föreläggas gärningsmannen såsom tilläggsåtgärd i samband med villkorligt

fängelsestraff oberoende av om de villkor som anges i sistnämnda bestämmelse uppfylls. Om gärningsmannen föreläggs böter eller ovillkorligt fängelsestraff, ska straffet skärpas.

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, straff eller dom, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

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, straff eller dom, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade el-

ler påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

Denna lag träder i kraft den 20 .

På gärningar och försummelser som har inträffat före lagens ikraftträdande tillämpas den lag som gällde vid ikraftträdandet.

3.

Lag

om ändring av 10 § i lagen om ordningsbotsföreläggelser

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om ordningsbotsföreläggelser (756/2010) 10 § 2 mom. som följer:

10 §

Föreläggelser som gäller besiktning och anmälan för registrering av fordon

fordonslagen göra en anmälan av fordons registeruppgifter som gäller något annat än användning av fordonet i trafik föreläggs ägaren eller innehavaren av fordonet en ordningsbot på 35 euro.

För en uppsåtlig eller av oaktsamhet begången underlåtelse att enligt 64 § 1 mom. i

Denna lag träder i kraft samma dag som lagen om ordningsbotsföreläggelser (756/2010).

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 §

Skattebedrägeri

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 § strafflagen (39/1889).

87 §

Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid en förseelse som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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 §

I 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889) föreskrivs om straff för lagstridigt undandragande av mervärdesskatt och för försök därtill.

På eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid en förseelse som avses i 3 mom. tillämpas bestämmelserna i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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 §

55 §

*Skattebedrägeri och skatteförseelse**Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen*

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—
3 § strafflagen (39/1889).

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid förseelser som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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:

54 §

55 §

*Skattebedrägeri och skatteförseelse**Skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse*

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—
3 § strafflagen (39/1889).

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid förseelser som avses i 2 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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 lyder i lag 778/1990, som följer:

18 § Om straff för lagstridigt undandragande av arbetsgivares socialskyddsavgift och för försök därtill föreskrivs i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889).	Bestämmelser om eftergift i fråga om an- mälan, åtal eller straff vid förseelser som av- ses i 3 mom. finns i 29 kap. 11 § i straffla- gen.
---	--

Denna lag träder i kraft den 20 .

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 § <i>Straffbestämmelser</i>	På lagstridigt undandragande av bränsleav- gift och på försök därtill tillämpas inte be- stämmelserna i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889).
---------------------------------------	---

Denna lag träder i kraft den 20 .

Helsingfors den 20 december 2012

Statsminister

JYRKI KATAINEN

Finansminister *Jutta Urpilainen*

*Bilaga
Lagförslag*

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:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

29 kap

29 kap.

Om brott mot den offentliga ekonomin

Om brott mot den offentliga ekonomin

3 §

3 §

Lindrigt skattebedrägeri

Lindrigt skattebedrägeri

Vid lindrigt skattebedrägeri får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

(2 mom. upphävs)

4 §

4 §

Skatteförseelse

Skatteförseelse

Vid skatteförseelse får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

(3 mom. upphävs)

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, straff eller dom, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förvän-

tade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

När gärningsmannen döms till straff för ett brott som avses i 1 eller 2 § ska en skatteförhöjning som inte påförts personen i enlighet med lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut (/) betraktas som en omständighet som skärper straffet så att böter som nämns i 6 kap. 10 § 1 mom. ska föreläggas gärningsmannen såsom tilläggsåtgärd i samband med villkorligt fängelsestraff oberoende av om de villkor som anges i sistnämnda bestämmelse uppfylls. Om gärningsmannen föreläggs böter eller ovillkorligt fängelsestraff, ska straffet skärpas.

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, straff eller dom, om en förväntad eller påförd skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

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, straff eller dom, om en förväntad eller påford skatteförhöjning eller tullhöjning anses vara en tillräcklig påföljd. När saken bedöms beaktas hur allvarlig försummelsen varit, om den upprepats, det förväntade straffet, beloppet av den skatt eller tull som hänför sig till försummelsen, den förväntade eller påförda skatteförhöjningens eller tullhöjningens storlek samt eventuella övriga påföljder av 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 fakta har framkommit efter det att skatteförhöjningen eller tullhöjningen påfördes.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas på gärningar och försummelser som har inträffat den dag då lagen träder i kraft och därefter.

3.

Lag**om ändring av 10 § i lagen om ordningsbotsförelseer**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om ordningsbotsförelseer (756/2010) 10 § 2 mom. som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

10 §

10 §

Förelseer som gäller besiktning och anmälan för registrering av fordon

Förelseer som gäller besiktning och anmälan för registrering av fordon

För en uppsåtliga eller av oaktsamhet begången underlåtelse att enligt 64 § 1 mom. i fordonslagen göra en anmälan av fordonets registeruppgifter föreläggs ägaren eller innehavaren av fordonet en ordningsbot på 35 euro.

För en uppsåtliga eller av oaktsamhet begången underlåtelse att enligt 64 § 1 mom. i fordonslagen göra en anmälan av fordonets registeruppgifter *som gäller något annat än användning av fordonet i trafik* föreläggs ägaren eller innehavaren av fordonet en ordningsbot på 35 euro.

Denna lag träder i kraft samma dag som lagen om ordningsbotsförelseer (756/2010).

4.

Lag**om ändring av 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:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

86 §

86 §

*Skattebedrägeri**Skattebedrägeri*

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 §§

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

strafflagen.

3 § strafflagen (39/1889).

87 §

87 §

Försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter <om> beskattningen

Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen

Om en försummelse av det slag som nämns i 1 mom. med beaktande av förhållandena är ringa, får skattemyndigheten låta bli att anmäla saken till åklagaren.

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid en förseelse som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

218 §

218 §

Om straff för den som i strid med lagen undandrar eller försöker undandra mervärdesskatt stadgas i 29 kap. 1—3 §§ strafflagen.

I 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889) föreskrivs om straff för lagstridigt undandra-
gande av mervärdesskatt och för försök därtill.

Vid förseelse som avses i 3 mom. får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen har varit liten och om den utan dröjsmål har rättats till.

På eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid en förseelse som avses i 3 mom. tillämpas bestämmelserna i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

6.

Lag**om ändring av 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:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

54 §

54 §

Skattebedrägeri och skatteförseelse

Skattebedrägeri och skatteförseelse

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 §§ strafflagen.

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 § strafflagen (39/2889).

55 §

55 §

Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen

Försummelse av skyldighet att lämna uppgifter för beskattningen

Om en i 1 mom. nämnd försummelse med beaktande av förhållandena är ringa, får skattemyndigheten avstå från att anmäla saken till åklagaren.

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid förseelser som avses i 1 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

54 §

54 §

Skattebedrägeri och skatteförseelse

Skattebedrägeri och skatteförseelse

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 §§ strafflagen.

Straff för lagstridigt undandragande av skatt och försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 § strafflagen (39/1889).

55 §

55 §

Skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse

Skatteförseelse och förskottsuppbördsförseelse

Vid en förseelse som avses i 2 mom. får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen är ringa och rättas till utan dröjsmål.

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid förseelser som avses i 3 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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 lyder i lag 778/1990, som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §

18 §

Om straff för lagstridigt undandragande av arbetsgivares socialskyddsavgift och för försök därtill stadgas i 29 kap. 1—3 §§ strafflagen.

Om straff för lagstridigt undandragande av arbetsgivares socialskyddsavgift och för försök därtill föreskrivs i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889).

Vid förseelse som avses i 3 mom. får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen är ringa och rättas till utan dröjsmål.

Bestämmelser om eftergift i fråga om anmälan, åtal eller straff vid förseelser som avses i 3 mom. finns i 29 kap. 11 § i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

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:

Gällande lydelse

32 §

Straffbestämmelser

Föreslagen lydelse

32 §

Straffbestämmelser

*På lagstridigt undandragande av bränsle-
avgift och på försök därtill tillämpas inte be-
stämmelserna i 29 kap. 1—3 § i strafflagen
(39/1889).*

Denna lag träder i kraft den 20 .
