

"Inrätta specialdomstolar för skattebrottmål - en fråga om rättssäkerhet och processekonomi"

Publicerad 2019-03-11 09:35

DEBATT - av Björn Forssén, advokat och juris doktor

Jag följer upp min artikel i Dagens Juridik 2019-02-19 angående Ekobrottsmyndighetens PM 2019-01-15 om ersättning till försvarare i samband med rättegång - detta med anledning av paneldebatten i Veckans Juridik 2019-02-21, vilken leddes av Stefan Wahlberg med följande deltagare: Katarina Tidén - överåklagare, Ekobrottsmyndigheten, Hans Strandberg - advokat, Nordia law och Martin Weyler - rådmann vid Solna tingsrätt.

I paneldebatten menar Katarina Tidén att Ekobrottsmyndigheten, med sina råd i PM:et till åklagare angående att yttra sig över kostnadsräkningar om minst 100 000 kronor som offentliga försvarare lämnar i till rätten i brottmål, i första hand avser med skälighetsinvändningar att rikta sig mot när rättsfrågor eller bevisfrågor förs in sent i processen av försvararen.

Det förtjänar följande kommentarer angående advokatens roll som försvarare.

Jag föreslog i egenskap av forskare att studenterna på juristlinjen i Örebro kunde välja till ämne för C-uppsatsskrivning bland annat "Advokatens roll i skatteprocessen".

Advokaten är enligt god advokatsed subjektiv, inte objektiv och undervisande. Hur fungerar det i skatteprocessen?

Om en materiell fråga får en korrekt bedömning först i kammarrätten, genom att den enskilde och dennes ombud där framlägger något som bättre belyser frågan (saken) i målet rättsfrågemässigt sett, är risken att motparten - Skatteverket - anför att det är en efterhandskonstruktion.

Kan den enskilde i det läget förlita sig på principen *jura novit curia* (dvs. domstolen är förtrogen med rätten)?

På samma sätt är det givetvis i ett brottmål om exempelvis frågor om en företagare till exempel har begått skattebrott eller bokföringsbrott. Jag utvecklar därför litet om försvararens situation, när det gäller att göra processuella överväganden för sin klient i brottmål om skattebrott, försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott.

I förundersökningen arbetar utredare från Skatteverkets skattebrottsenhet på uppdrag av åklagaren vid Ekobrottsmyndigheten. Utredningen om eventuell brottslighet i företaget i fråga baseras emellertid normalt sett på en revision utförd av skatterevisorer hos Skatteverket.

Resultatet av revisionen utgörs av övervägande om beskattningsåtgärder och skattetillegg samt uttalanden angående om företagets räkenskapsinformation och deklarationer har varit av så låg kvalitet att utredningen försvårats eller att förlopp, resultat eller ställning i företagets verksamhet inte har kunnat följas i huvudsak.

Sistnämnda utgör de objektiva rekvisiten för bokföringsbrott, och bokföringsbrottet ska brytas av mot både skattebrott och försvårande av skattekontroll, när åklagaren via utredarna från skattebrottsenheten presenterar en gärningsbeskrivning som ska täcka skattebrott och försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott.

I vissa fall är skattebrottet en konsekvens av bokföringsbrott, genom att alla affärshändelser inte är redovisade av företagaren och föranleder höjning av inkomstskatt och mervärdesskatt samt höjda arbetsgivaravgifter till den del de oredovisade intäkterna kan anses ha använts för svarta löneutbetalningar. Då är det inte så svårt att på ett tidigt stadium reda ut vad som är rättsfrågor och bevisfrågor i ärendet.

Det är svårare när det är så att bokföringsbrottet är en konsekvens av en tolkningsfråga skattemässigt sett. I båda fallen gäller dessutom att sedan skattebrott och försvårande av skattekontroll, till skillnad från bokföringsbrott och andra brott, gjordes om till färdigt den 1 juli 1996 är försvårande av skattekontroll inte längre subsidiärt till bokföringsbrott.

Detta innebär att regelkonkurrens föreligger mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott, varför det enligt förarbetena till nämnda lagändring förutsätts att åklagaren ska klargöra i gärningsbeskrivningen vilket av dessa båda brott som ett åtal kan komma att gälla.

Framför allt om det handlar om att försvararen ska förhålla sig till den svårare av de båda nämnda situationerna, när denne får gärningsbeskrivningen presenterad för sig och sin klient av utredarna från skattebrottsenheten kan man säga att försvararen sitter som åsnan mellan två hötappar, eftersom denne vid förhöret inte har tillgång till vare sig skatterevisorerna eller åklagaren för att reda ut vad som kan vara av intresse rättsfråge- eller bevisfrågemässigt sett.

I den här svårare situationen förutsätter jag, som framgår ovan, att hela brottsproblematiken botten i en skattefråga som kanske inte ens har börjat processas i förvaltningsdomstolarna. Advokaten och professorn Börje Leidhammar har redan i

början av 2000-talet poängterat vikten av att åklagaren i dylika situationer samråder inte bara med förvaltningsdomstolarna utan också med försvarsadvokaterna.

Vad har hänt med den frågan? Ingenting, vad jag vet. I stället för att göra något konstruktivt för att åstadkomma processekonomi och rättssäkerhet i samband med offentligt försvar i mål om skattebrott uppfattar jag att Ekobrottsmyndigheten med sitt PM i januari agerar repressivt mot försvararna över hela linjen, även om det lät mjukare från överåklagaren Katarina Tidén, som författat PM:et, när överåklagaren i paneldebatten i Veckans Juridik menade att ambitionen enbart skulle vara att åstadkomma att rättsfrågor eller bevisfrågor inte förs in sent i processen av försvararen.

När det gäller brottmål som baseras på skatterevisjoner är det enligt min mening i stället naturligt att det kan komma in frågor mycket sent i brottmålet som var svåra att förutse under förundersökningen eller början av brottmålet i tingsrätten, när det gäller de svårare fall som jag särskilt tar upp här.

Lägg därtill att dessa fall eller de övriga - enklare - fallen som jag nämner kan vara svåra rent rättsfrågemässigt sett, även om bevisningen är tämligen klar - framför allt om det rör sig om beskattningsfrågor där skattereglerna innebörd styrs av EU-rätten.

Dessutom är det sedan EU-domstolens mål C-516/14 (Barlis 06) den 15 september 2016 så att frågan om kvaliteten på bevisningen i skatterevisorerens utredning ska bedömas utifrån EU-rätten i ett mervärdesskattemål, trots att nationell kompetens gäller i övrigt beträffande förvaltningsrätten.

På senare år har Skatteverket lämnat ordningen att skatterevisorererna avslutar sin utredning med att presentera resultatet av den i en revisionspromemoria. Skatteverket lämnar sina överväganden om beskattningsåtgärder och skattetillägg direkt i ett förslag till beslut till den reviderade, vilket tidigare var ett mellansteg i förhållande till revisionspromemorian och Skatteverkets beslut.

Det underlättar inte för försvararen, när denne ska skapa sig en överblick av vad skatterevisorererna har ansett betydelsefullt för sina överväganden i förhållande till vad som har lämnats därefter i revisionsakten. Det försvårar i stället för försvararen att medverka till att rätts- och bevisfrågorna berörs på ett för det fortsatta förfarandet insiktsfullt sätt tidigt i förundersökningen och, om åtal beslutas, i tingsrätten.

Jag anser att om Ekobrottsmyndigheten ska behållas i framtiden, bör ett led bort i hanteringen, nämligen skattebrottsenheten. Försvararen och dennes klient ska helst träffa åklagaren redan från början av förundersökningen, och denne ska ha informerat sig själv om rätts- och bevisfrågorna direkt med skatterevisorererna.

Utan det filter som mellansteget i egenskap av skattebrottsenheten kan utgöra bör åklagaren också kunna ange en mer precis gärningsbeskrivning, i stället för att behöva justera sin gärningsbeskrivning ända upp i hovrätten, när det klarnar också för denne att det som försvararna har påpekat vinner insteg hos domstolen, närmare bestämt hos rättsens ordförande. Särskilt när det gäller regelkonkurrensen mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott är det förödande för både processekonomin och rättssäkerheten att gärningsbeskrivningen från åklagaren är svepande.

Det är i alla fall skatterevisorererna som åklagaren kommer att höra angående vad de har iakttagit i skatterevisionen, och åklagaren bör inte ha dagens extra steg i form av skattebrottsenheten mellan sig själv och dem. Oavsett hur det blir med att avskaffa skattebrottsenheten, bör beviset på vad skatterevisorererna har iakttagit i utredningen - den icke överklagbara revisionspromemorian - återinföras som slutprodukt av deras utredning.

Om förundersökningen inte läggs ned, ska revisionspromemorian som tidigare, ligga överst i förundersökningsprotokollet. Då finns skatterevisorerernas ställningstagande i såväl beskattningsfrågan som i skattetilläggsfrågan i ett specifikt dokument, i stället för i ett förslag till beslut som är första steget i det skatteärende som kan bli ett skattemål i förvaltningsdomstolarna.

Det är skatterevisorerernas ställningstagande i skattetilläggsfrågan och därmed beträffande begreppet oriktig uppgift, vilket har samma innebörd för efterbeskattning, skattetillägg och skattebrott, som blir intressant om åtal väcks, när både åklagaren och försvararen håller vittnesförhör i de allmänna domstolarna med skatterevisorererna om bland annat deras bedömning av om oriktig uppgift ska anses ha lämnats av den i så fall tilltalade företagaren.

På grund av den varierande kunskapsnivån hos samtliga aktörer i mål om skatt eller brottmål som berör skatt vore dock den mest angelägna reformen för processekonomi och rättssäkerhet i det hänseendet att införa specialdomstolar för målen.

Det räcker inte med att en särskild statlig förvaltningsmyndighet infördes, genom Ekobrottsmyndigheten.