

Anförande vid Rättssäkerhetsdagen den 8 november 2011 arrangerat av Institutet för Skatter och Rättssäkerhet – Taxpayer's Charter ett alternativ för Sverige?

Inledning

Sannolikt finns flera goda skäl för att införa Taxpayer's Charter i Sverige. En sådan skulle säkert kunna bidra till att å ena sidan hjälpa skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter och å andra sidan förtydliga Skatteverkets uppgift att verka för bättre rättssäkerhet och informera om de rättigheter som står de skattskyldiga till buds. Jag tror dock att det i grunden är minst lika viktigt att fokusera på att stärka rättssäkerheten generellt i skatteförfarandet som helhet. Jag kommer under mitt anförande att dels prata om rättssäkerhet ur ett konstitutionellt perspektiv, dels särskilt nämna några områden i skatteförfarandet där jag anser att rättssäkerheten starkt kan ifrågasättas och då särskilt uppehålla mig vid tredjemansrevisioner och dubbelbestraffning. Jag kommer också beröra frågan om rätten till biträde av en advokat åt den skattskyldige. En rätt som är av stor betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt.

Rättssäkerhet

Rättssäkerhet innebär att individen åtnjuter skydd mot statens i och för sig legitima maktutövning. Detta skydd skall åstadkommas genom regler som har karaktären av lag, av rättsligt bindande normer. Rättssäkerheten är ouplösligt förbunden med idén om rättsstaten. Idén om att själva rätten eller lagen som ett egenvärde, som något mer än blott ett instrument för att genomföra den politiska maktens vilja. Denna uppfattning är förankrad i den svenska grundlagen (regeringsformen § 1, sista stycket): "Den offentliga makten utövas under lagarna."

Rättssäkerhetsprinciperna skall tillfredsställa den enskilde medborgarens naturliga krav på trygghet inom samhället. I detta krav på trygghet ligger att samhället skall vara så ordnat att medborgare och organisationer kan förutse de rättsliga följderna av sina handlingar; förutsebarhet anses vara ett grundläggande element i rättssäkerhetsbegreppet. Rättssäkerhet föreligger alltså när vissa grundläggande fri och rättigheter skyddas mot statsmaktens ingripanden genom regler som har karaktären av lag och som garanterar förutsebarhet för medborgarna. Erfarenhet har gett vid handen, att för att de nu angivna målsättningarna skall uppfyllas, så måste lagarna ha ett visst innehåll och en viss utformning och måste tolkas och tillämpas enligt vissa allmänt accepterade principer. Rätt och rättvisa måste gå hand i hand.

Legalitetsprincipen

Den grundläggande bland dessa principer är den s.k. legalitetsprincipen. Detta innebär som alla vet att såväl regeringen som samtliga myndigheter och domstolar är underkastade kravet på lagstöd i sitt handlande. Det måste finnas en lag till stöd för att en myndighet eller domstol skall kunna ålägga någon medborgare något, döma honom till straff eller i övrigt ingripa i hans rättssfär. Ur denna princip anses också följa vissa krav på lagens utformning och tillämpning.

Klar och tydlig lag

Kravet på lagstöd innebär att riksdagen skall ha preciserat förutsättningarna för myndighets ingripande. Lagen skall sålunda vara klar och tydlig; den får inte vara så generell eller svepande till sin utformning att den lämnar utrymme för godtycke.

Ej lag om enskilda personer eller fall

I kravet på lagbundenhet, ligger också att lagen skall utformas såsom en allmän regel grundad på allmänna omständigheter; lag får inte stiftas till nackdel för namngivna eller särskilt utpekade personer eller för att till nackdel för enskilda lösa redan uppkommen tvist.

Förbud mot retroaktivitet

Ur legalitetsprincipen följer också ett förbud mot retroaktiv strafflagstiftning; man skall inte kunna dömas till straff för en gärning som inte var straffbelagd när den begicks. I Sverige har härtill lagts ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Staten kan inte uttaga skatt på inkomst som intjänats eller förmögenhet som fastställs vid en tidpunkt som ligger före det lagen kom till.

Lag får ej strida mot grundlag

I legalitetsprincipen ligger också ett krav på att lagstiftningen inom sig inte skall rymma några motsägelser; härav följer bl.a. att lag eller förordning inte får strida mot grundlagen. Numera inte heller mot övergripande normer som EU rätten och Europakonventionen.

Objektivitetsprincipen

En annan viktig grundsats är objektivitetsprincipen. Den avser närmast sättet att handlägga frågor. Den har i svenska grundlagen uttryckts sålunda att domstolar och förvaltningsmyndigheter ska iaktta saklighet och opartiskhet. Även där en lag eller en förordning ger en förvaltningsmyndighet rätt att efter fritt skön avgöra en fråga, måste de alltså bygga sitt beslut på allmänt godtagbara skäl och får inte ensidigt gynna eller missgynna vissa personer eller organisationer.

Opartiskhet

I detta rättssäkerhetskrav anses också ligga ett krav på att följa tidigare gjorda avgöranden, dvs. att alla fall skall behandlas lika. Självklart ligger också i kravet att domare och ämbetsmän skall vara ojäviga, dvs. inte ha eget intresse i de saker de avgör.

Allas likhet inför lagen

Ett viktigt utflöde av objektivitetsprincipen är också allas likhet inför lagen.

Kommunikation av alla fakta och påståenden

Som en konsekvens av objektivitetsprincipen kan vidare betraktas den s.k. kommunikationsprincipen, dvs. principen att envar som är part eller sakägare inför domstol eller förvaltningsmyndighet skall ha rätt att yttra sig i saken, få del av allt som tillförs målet och – i den mån han skall bli föremål för åläggande eller straff – ha rätt att få veta vad som anföres mot honom.

Skyldigheten att motivera beslut

Domstol – liksom annan myndighet som inte bara bifaller en ansökan – skall vara skyldig att ange skälen för dom eller beslut. Detta kan också ses som en del i objektivitetsprincipen; skyldigheten att redovisa skälen garanterar att dessa är objektiva.

Rätten till domstolsprövning

En grundsats som aktualiserats av flera utslag i Europadomstolen är en omfattande rätt till domstolsprövning. Det rör sig här, inte om hur lagen skall utformas eller om handläggningen av ärenden, utan om den rättsliga institution som skall fatta beslut. För att rättssäkerhetens krav skall anses uppfyllda ligger i kravet på domstolsprövning bl.a. ett krav på en viss grundläggande kompetens, hos domstolen. Ett härmed förbundet rättssäkerhetskrav är också att domen skall

vara slutgiltig; har en dom direkt eller efter överklagande vunnit laga kraft, kan medborgaren i princip inte på nytt dras inför domstol i samma fråga.

Rätten till advokat

I rätten till domstolsprövning ligger också rätt till advokat eller annat biträde för ett riktigt tillvaratagande av partens rätt. Häri ligger också att man fritt skall få välja ombud eller biträde. Det fria advokatvalet är en nödvändig del av det förtroendeskapande system som domstolsprövning och objektivitetskrav utgör. Endast om klienten själv fått avgöra åt vem han skall anförtro sin sak kan han vara säker på att hans rätt tillvaratas. Rätt till en rättvis rättegång kräver ökad medverkan av advokater. Jag kommer att återkomma till detta lite senare.

Kontrollmöjligheter

Kravet på domstolsprövning är nära förknippat med krav på möjlighet till kontroll - genom vissa procedurer eller särskilda organ. Att det skall finnas möjlighet att överklaga till åtminstone en instans är en sådan kontrollprocedur; både själva överprövningen och medvetandet i första instans att den kan göras ökar rättssäkerheten. Också själva domstolsprövningen kan vara en kontroll av tidigare fattat beslut – så är det när myndighets beslut överprövas i förvaltningsdomstol.

Avgörande inom rimlig tid

En ytterligare viktig princip är kravet på att avgörande skall ske inom rimlig tid. Framför allt provisoriska ingrepp i frihet, personlig integritet och egendom - exempelvis anhållande, häktning, beslag, tillfälligt omhändertagande av barn, bevis- och betalningssäkring måste snabbt åtföljas av domstolsprövning enligt nämnda regler för att inte i sig själva anses utgöra brister i rättssäkerheten. Men även i övrigt måste avgöranden av domstolar och förvaltningsmyndigheter fällas

utan långa dröjsmål om inte rättsosäkerhet skall uppstå. Härvidlag finns mycket övrigt att önska. Ett ombud är här ett stöd.

I den nyligen reviderade regeringsformen har införts en bestämmelse om rättvis rättegång inom skälig tid. Den saknar Europakonventionens begränsning till civila rättigheter och brottsanklagelse. Detta innebär att t.ex. beskattningsfrågor och sociala förmåner kommer att omfattas av det grundlagsfästa skyddet.

Förslaget ökar möjligheterna för enskilda att med åberopande av grundlagen få sina rättigheter prövade. Detta förutsätter medverkan av advokater.

Offentlighetsprincipen

Rättegång och i synnerhet avkunnande av dom ska ske offentligt; uppenbart är att härigenom mycken orätt förhindras. Härtill anses åtminstone i Sverige komma en mera generell offentlighetsprincip som innebär att allmänheten i princip har tillgång till allmän handling om inte särskilt beslutas om sekretess. Genom offentligheten säkerställs också kännedom om praxis vilket ökar förutsebarheten i domar och beslut.

Övrigt

Naturligtvis är det mycket mer än de uppräknade principerna som garanterar rättssäkerheten. En stor del av de detaljföreskrifter som finns i processrätt, straffrätt och förvaltningsrätt har tillkommit i syfte att trygga rättssäkerheten. Med tiden blir också nya regler nödvändiga. Med utvecklingen i den offentliga sektorn och förändringar i fördelnings- och skattepolitiken samt förändrade tekniska förhållanden följer en fortlöpande diskussion om hur man i förändringen skall bibehålla och helst stärka rättssäkerheten. Dessvärre kan man konstatera att skatteprocessen i sin nuvarande form inte lever upp till de krav som förutsätts i en rättsstat.

Allt är inte rättssäkerhet

Rättssäkerheten har sålunda en avgränsad om än inte alltid exakt innebörd och det finns följaktligen värden i rättssamhället som inte här inbegripes under uttrycket eller begreppet rättssäkerhet. Det är exempelvis angeläget att brott beivras och uppkläras och att de enskilda skyddas mot övergrepp och kriminella gärningar, men denna angelägna fråga ligger utanför vad man traditionellt förstår med rättssäkerhet. Ordet rättssäkerhet anger att det handlar om utformningen och hanteringen av rättssystemet, inte om skydd mot brott i allmänhet; det senare skulle närmare kunna formuleras som ett krav på rättstrygghet i samhället.

Sammanfattning

Rättssäkerhet låter sig inte bestämmas i en enkel, entydig och för alla tider gällande definition. Det finns många företeelser på olika nivåer i ett samhälle som aktualiserar krav på rättssäkerhet. Över tiden sker förändringar som ställer nya krav. Begreppet är inte absolut i den meningen att om ett land kan sägas att där antingen finns eller inte finns rättssäkerhet. Det är en fråga om gradskillnader; det kan finnas en högre eller lägre grad av rättssäkerhet och också en högre grad av rättssäkerhet på vissa områden och lägre på andra. Men begreppet är inte innehållslöst och betyder inte vad som helst som är bra inom juridiken. Som framgår av det föregående kan rättssäkerhetens väsentliga element sammanfattas sålunda. De avser skyddet för de grundläggande mänskliga rättigheterna sådana dessa berörs i grundlagar och konventioner. Den berör enskildas rätt mot riksdag, regering och myndigheter. Den innefattar krav på rättsregler och deras utformning och innehåll, tolkning och tillämpning. Den skall ge enskilda människor och privata organisationer trygghet, både så att de är skyddade mot myndigheternas godtycke och så att de kan förutse, såväl de rättsliga verkningarna av sina egna handlingar, som myndigheternas handlingssätt under givna omständigheter. Den skall ge den enskilde möjlighet

att tillvarata den rätt som tillkommer honom enligt principerna för ett demokratiskt samhälle, och den skall utgöra kännetecknet för de spelregler som statsmakten underkastar sig i ett sådant samhälle.

Efter denna mer övergripande inledning om rättssäkerhet i allmänhet vill jag kort peka på några omständigheter inom skattesystemet och i skatteprocessen som ger anledning att ifrågasätta den enskildes möjlighet att på ett tillfredsställande sätt göra sin rätt gällande.

Skatteprocessen

Skattesystemet och skatteprocessen är ett exempel där frågan om den enskildes möjlighet att med framgång göra gällande sin rätt kan ifrågasättas.

Komplicerade skatteregler, en svårbedömd rättstillämpning och avsaknad av balans mellan, å ena sidan Skatteverkets resurser och maktbefogenheter och, å andra sidan, den skattskyldiges möjligheter att få sin sak prövad på ett effektivt och rättssäkert sätt, bidrar till detta. Skatteverket fungerar ibland som förundersökningsledare, åklagare och domare i samma process. Att samma myndighet tillåts att besluta om revision, beviljande av anstånd med betalning av skatt, eftertaxering, drivande av skatteprocesser och initierandet av brottsutredningar får principiellt anses vara oförenligt med det rättsliga rollspel som garanterar en allsidig belysning av ärendet. Den goda förvaltningen kan härvidlag ifrågasättas. Ingen ska, enligt legalitetsprincipen, kunna dömas utan stöd av lag. Skattereglernas generella utformning och ofta återkommande ändringar i kombination med ökad lagstiftningshastighet leder till att kravet på klar och tydlig lag inte alltid kan upprätthållas. Skatteverket, liksom dessvärre också förvaltningsdomstolarna, har genom tillämpning av den s.k. genomsynsprincipen även utvidgat sitt handlingsutrymme på ett ibland gåtfullt sätt.

Kravet på rimlig förutsägbarhet måste ofta anses åsidosatt på det skatterättsliga området. Detta leder till att den enskilde ofta gör rättsförluster genom att på grund av otydliga eller snåriga skatteregler helt enkelt gå vilse. Skatteprocessen har också kommit att få en struktur och inramning som uppfattas som främmande för det som brukar följa av kravet på ”equality of arms”. Skatteverket medges, med stöd av en mycket generös tolkning av vad som är själva saken, rätt att under processen ändra grunderna för sin talan på ett sätt som inte bara skiljer sig från civilprocessen, utan kan framstå som exotiskt även i ett förvaltningsprocessrättsligt perspektiv. Denna processuella egendomlighet, i kombination med risken att domstolen är utlämnad till Skatteverkets särskilda sakkunskap, inger starka betänkligheter särskilt om specialistkompetens på skatteområdet saknas inom domstolen. Detta förekommer tyvärr, inte alltför sällan, i de lägre instanserna. I skatteprocessen råder heller inte resursmässig partslikhet. Eftersom enskilda inte beviljas rättshjälp eller tilldelas offentliga biträden är det endast ekonomiskt starka företag och välbärgade personer som har ekonomiska möjligheter att låta sig företrädas av ett juridiskt ombud.

Jag kommer nu att särskilt ta upp två områden som jag anser särskilt problematiska ur rättssäkerhetssynpunkt (tredjemansrevision och dubbelbestraffning) och ett område som jag anser måste bli föremål för nya överväganden för att bidra till att öka rättssäkerheten i skatteförfarandet (ersättning för den enskildes kostnader).

Tredjemansrevision

Advokatsamfundet har i flera sammanhang påtalat att bestämmelserna om tredjemansrevision bör upphävas. Det finns tungt vägande skäl att ur integritets- och rättssäkerhetssynpunkt avskaffa tredjemansrevisionen. Och det gäller särskilt s.k. generella tredjemansrevisioner. Ur ett advokatperspektiv är den

generella tredjemansrevisionen ett särskilt stort problem när det gäller advokats tystnadsplikt. Detta framgår inte minst av det s.k. SEB-målet.

Skatteförfarandeutredningen har i sitt betänkande ansett att bestämmelserna om tredjemansrevision bör föras över till skatteförfarandelagen utan att de ändras i sak. Advokatsamfundet har i sitt remissyttrande kritiserat utredningens förslag. I sammanhanget bör också nämnas att Lagrådet i sitt yttrande den 21 juni 2011 är kritiskt till att denna fråga inte är föremål för behandling i lagrådsremissen Skatteförfarandet.

Lagrådet anför följande. ”Högst anmärkningsvärt är att remissen inte innehåller något förslag om hur man avser att komma till rätta med de allmänt kritiserade effekterna av tredjemansrevision och inte heller något ställningstagande i frågan om möjligheten att i ett visst fall ådöma både skattetillägg och straff.” Den senare frågan om dubbelbestraffning återkommer jag till.

Regeringen anför i propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/2011:165) att tredjemansrevision är ett mycket viktigt kontrollverktyg och därför bör möjligheten till tredjemansrevision finnas kvar. Regeringen anser dock att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten. Det är självklart positivt att regeringen vill utreda rättssäkerheten vid tredjemansrevision men medan vi väntar på att frågan ska utredas vidare ges Skatteverket en fortsatt möjlighet att självständigt samla in uppgifter som skall användas för kontroll av annan än den som revideras (tredje man), t.ex. för att granska uppgifter om enskilda som förvaras hos banker och Internetleverantörer. Det rör sig ofta om mycket stora mängder information. Ett exempel är den generella tredjemansrevision som Skatteverket initierade under sommaren 2006 för att granska ett stort antal advokaters, juristers och andra rådgivares klientmedelskonton hos SEB.

SEB-målet är sannolikt väl bekant för samtliga här närvarande och jag begränsar mig därför till att kort redogöra för målet och de implikationer ur sekretess- och tystnadspliktssynpunkt som målet har för advokater.

Målet avser utdömande av vite enligt 9 § första stycket lagen (1985:206) om viten. Skatteverket fattade 2006 beslut om revision hos SEB i syfte att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade, s.k. tredjemansrevision enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen (1990:324) – TL. Av följebrevet till beslutet om revision framgår att revisionen och uppgiftsinhämtandet är begränsat till bankens tjänster med anknytning till klientmedelskonton och transaktioner gjorda på sådana konton under 2005.

Sedan SEB glädjande nog meddelat att man inte ämnade medverka frivilligt vid revisionen förelade Skatteverket banken vid vite att inkomma med begärt material. SEB inkom inte med de efterfrågade handlingarna inom den utsatta tidsfristen.

Skatteverket hemställde då att länsrätten skulle utdöma vite om 1 kr. SEB begärde i länsrätten att domstolen skulle inhämta yttrande från Advokatsamfundet. Något sådant yttrande inhämtades dock inte.

Länsrätten biföll Skatteverkets ansökan. Domstolen ansåg inte att det föreligger något behov eller någon skyldighet för Skatteverket, för att uppgifterna skall kunna urskiljas, att närmare ange vilka uppgifter som efterfrågas eller hur de ska användas. Enligt länsrätten är det fråga om ett uppgiftslämnande som följer av lag och således inte ett obehörigt röjande av banksekretessen. Inte heller fann länsrätten att Skatteverkets begäran kan anses strida mot artikel 8 Europakonventionen.

Länsrätten konstaterade endast mycket kort i domen att den tystnadsplikt som gäller för advokater inte gäller för banken och att advokatsekretessen inte heller kan åberopas av banken.

Advokatsamfundet anser att länsrättens bedömning att frågan om advokaters tystnadsplikt inte gäller för banken är felaktig. Om länsrätten, såsom SEB begärt, hade inhämtat yttrande från Advokatsamfundet torde det ha stått klart att det med hänsyn till den sekretess som råder i förhållandet mellan advokat och klient, och således reglerna om advokatsekretess, föreligger hinder för SEB att efterkomma föreläggandet och att Skatteverkets ansökan om utdömande av vite därmed inte kunde bifallas.

Enligt Advokatsamfundet gör banksystemet med dess i lag stadgade banksekretess det inte bara möjligt för advokaten att vända sig till banken för att fullgöra sin lagstadgade skyldighet att hålla klientmedel avskilda, utan utgör i själva verket det enda möjliga tillvägagångssättet anvisat av såväl lagstiftaren som det advokatetiska regelverket.

Skatteverket har anfört att den lagreglerade sekretessen som kan gälla för vissa av innehavarna av klientmedelskontona inte är sådan sekretess som banken kan åberopa för att vägra lämna ut de begärda uppgifterna. Enligt Skatteverket gäller denna sekretess endast för material och uppgifter som finns hos advokaten eller dess klient.

Skatteverket är av uppfattningen att advokatsekretessen inte kan åberopas av, och inte gäller, någon annan part än advokaten.

Advokatsamfundet anser att denna uppfattning är felaktig. Den omständigheten att de efterfrågade uppgifterna även finns tillgängliga hos en bank kan inte medföra att de sekretessregler som tillkommit till skydd för den enskildes integritet, företagshemligheter etc. automatiskt upphör att gälla när uppgifterna tillförs en bank. Med hänvisning till vad som anförts om advokaters skyldighet att hålla klientmedlen åtskilda och att sätta in erhållna redovisningsmedel samt värdepapper på klientmedelskonton hos bank kan någon annan uppfattning än att de särskilda sekretessreglerna äger full giltighet inte hävdas. Enligt Advokatsamfundet skulle advokatsekretessen urholkas helt om banken tvingas lämna ut sekretessbelagda uppgifter.

Som jämförelse kan nämnas följande. En advokat hyr hos en bank ett bankfack för att där förvara handlingar som han eller hon inom sitt advokatuppdrag har att ta hand om. Enligt Advokatsamfundet råder det inte någon tvekan om att en myndighets begäran att få del av handlingarna i bankfacket kräver misstanke om brott och beslut om beslag/husrannsakan. Sannolikt skulle ingen diskussion uppstå huruvida advokaten avhänt sig handlingarna i bankfacket till banken eller inte. Advokatsamfundet anser att samma resonemang gäller såvitt avser advokatens klientmedelskonton hos banken.

Ett klientmedelskonto är till skillnad från handlingar i ett bankfack inte lika konkret utan består i att advokaten har en fordringsrätt på banken. Advokaten förfogar över klientmedelskontot bland annat på så sätt att han eller hon själv kan anteckna uppgifter i kontot. Att advokaten i klientmedelskontot väljer att anteckna sekretessbelagda uppgifter, som han eller hon anförtrotts inom ramen för sin yrkesutövning, är ju för att advokaten utgår från att uppgifterna skyddas av banksekretessen. Det är Advokatsamfundets uppfattning att advokaten, som genom sin lagstadgade skyldighet att hålla klientens medel avskilda anlita

banken och av den erhållit klientmedelskonton för detta syfte, inte kan anses ha avhänt sig besittningen av uppgifter om eller i klientmedelskontona.

Skatteverkets uppgivna syfte med revisionen, att få möjlighet att skaffa bättre kunskap om klientmedelskontonas allmänna funktion och användning och att därtill finna ut om dessa konton används i oegentligt syfte, kan enligt Advokatsamfundets mening inte uppfattas på något annat sätt än att det är att betrakta som en s.k. fishing expedition.

Vid tredjemansrevision måste banken, som har att ta tillvara kundernas dvs. i detta fall advokaternas skyldighet att iaktta klientens lagstadgade krav på sekretess, ta hänsyn till advokaterna och således inhämta medgivande från advokaterna/advokatbyråerna innan den kan lämna ut uppgifterna. Advokaten kan endast ge sådant medgivande om klienten samtyckt till uppgiftslämnandet. Med hänsyn till att SEB inte har kunskap/vetskap om vilka uppgifter kopplade till klientmedelskontot som är föremål för advokatsekretess kan banken inte hantera dessa uppgifter. Enligt Advokatsamfundet saknas det därför behov av den avsedda tredjemansrevisionen eftersom Skatteverket kan kontrollera bl.a. advokater direkt. Tredjemansrevisionen är inte heller ändamålsenlig eller proportionell eftersom SEB blir en förmedlingscentral av de invändningar som kan göras konto för konto och där advokaten blir tvungen att antingen släppa sin sekretess gentemot sina klienter inför banken eller välja att vidmakthålla den inför banken, varvid de inte kan vidareförmedlas till och beaktas av domstolen.

Kammarrätten beslutade i dom den 4 november förra året att avslå SEB:s överklagande. Högsta förvaltningsdomstolen har som bekant den 15 juni i år meddelat prövningstillstånd i målet. Den fråga som ledde till att HFD meddelade pt var om Skatteverket vid en s.k. tredjemansrevision av en bank kan

förelägga banken vid vite att lämna ut uppgifter rörande advokaters klientmedelskonto.

Det är min uppfattning att såväl förvaltningsrättens som kammarrättens bedömning att frågan om advokaters tystnadsplikt inte gäller för banken är felaktig. Det är därför mycket tillfredsställande att Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att meddela prövningstillstånd i målet och jag ser fram emot ett kommande avgörande avseende såväl denna för advokaterna så viktiga fråga som huvudfrågan om tredjemansrevision.

Normalt avser tredjemansrevision kunder, leverantörer och andra intressenter i de respektive företagens verksamhet men det finns inga särskilda begränsningar för vem som kan granskas genom tredjemansrevision. Förfarandet är av uppenbara skäl kritiserat för att inte uppfylla kravet på rättssäkerhet och anses vara onödigt integritetskränkande, vilket utgjorde bakgrunden till att möjligheten för skattemyndigheterna att besluta om tredjemansrevision slopades i början av 1990-talet av den tidigare borgerliga regeringen.

I detta sammanhang vill jag framhålla Lagrådets kritiska uttalande (prop. 1987/88:65 s. 120) i samband med att möjlighet till generell tredjemansrevision infördes. Lagrådet pekade då på skyddet mot husrannsakan och liknande intrång i 2 kap. 12 § regeringsformen och underströk vikten av att revisionsinstitutet ges en klar och tydlig utformning samt att tillämpningen av reglerna präglas av restriktivitet och urskillning.

Jag anser följaktligen att tredjemansrevision enligt proportionalitetsprincipen får anses förutsätta att revisionen i fråga om art, styrka, räckvidd och varaktighet står i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden. Detta torde

kunna sättas ur spel om den reviderade inte får reda på vem som ska kontrolleras eller vilka rättshandlingar som eftersöks. En sådan ordning torde vidare omöjliggöra invändningar från tredje man med åberopande av ändamåls- och behovsprinciperna eftersom han eller hon då inte har någon möjlighet att avgöra om revisionen används i något annat syfte än det avsedda eller om åtgärden är nödvändig med hänsyn till det bakomliggande syftet.

I sammanhanget kan också hänvisas till Europadomstolens dom i målet Niemietz (1992-12-15, 251-B) som avsåg prövning avseende en husrannsakan på ett advokatkontor i syfte att klarlägga upphovet till ett visst brev. Europadomstolen fann att åtgärden hade stöd i den inhemska lagen och tjänade ett legitimt syfte men ansåg ändå att åtgärden var oproportionerlig och pekade särskilt på att den tyska domstolens medgivande till husrannsakan på advokatkontoret hade fått en mycket generell utformning. Tredjemansrevision kan jämföras med Konkurrensverkets möjligheter till undersökning hos företag enligt konkurrenslagen. Undersökning hos företag på konkurrensrättens område får dock endast göras under vissa förutsättningar och då efter beslut av Stockholms tingsrätt. För undersökning hos tredje man uppställs särskilda krav och inte i något fall kan Konkurrensverket ägna sig åt s.k. fishing expeditions.

Det bör i sammanhanget noteras att tredjemansrevisioner är otillåtna i närliggande länder som exempelvis Norge, Tyskland och Storbritannien. Man kan dra paralleller mellan tredjemansrevisioner och massavlyssning genom FRA (Sveriges advokatsamfunds generalsekreterare Anne Ramberg, Advokaten, nr 5 2008, Årgång 74). Det kan även nämnas att kritik riktats mot tredjemansrevision från rättsvetenskapligt håll (Hultqvist i Advokaten, nr 5 2008, Årgång 74 samt Höglund som förespråkar ett avskaffande av tredjemansrevision i Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, Jure Förlag, 2008, s. 371-380). Frågan om avskaffande av tredjemansrevisionsinstitutet har också väckts

från riksdagshåll (se Motion 2008/09:Sk394 samt skriftliga frågor 2008/09:328 och 2009/10:209).

I sammanhanget kan också framhållas att bruket av elektroniska betalnings- och kommunikationsmedel har ökat avsevärt sedan tredjemansrevision återinfördes mot slutet av 1990-talet. I dagens läge kan en persons privata levnadsvanor i princip helt och hållet kartläggas genom att ta del av de uppgifter som finns tillgängliga hos tredje män såsom banker, kreditkortsinstitut samt leverantörer av Internet och telefoni. Att, utan att misstanke om brott föreligger, ge en undersökande myndighet den fria tillgång till sådana uppgifter på det sätt som nuvarande regler om tredjemansrevision i praktiken innebär, förefaller enligt min mening inte vara förenligt med en rimlig integritetsskydds- och rättsäkerhetsnivå för den enskilde.

Generella tredjemansrevisioner är inget annat än rena fisketurer. Dessa bedrivs vidare på ett sätt som närmast kan liknas vid utpressning eftersom i de fall banken eller annan utsatt anser sig vara rättsligt förhindrad att lämna begärda uppgifter utfärdar Skatteverket regelmässigt föreläggande och / eller vitesföreläggande. Det kan på mycket goda grunder starkt ifrågasättas om de generella tredjemansrevisionerna överensstämmer med regeringsformen och Europakonventionen, som är svensk lag. Genom hänvisningen i RF intar den en särställning och kan inte åsidosättas genom bestämmelser i skattelag. Det åligger enligt min mening Svenska domstolar att tillämpa Europakonventionen direkt. Dessvärre har entusiasmen varit mycket måttlig inför denna möjlighet. Man föredrar att istället ägna sig åt en sk konventionsvänlig tolkning. Vidare bör påpekas att Europakonventionen i och med stadgans införande numera utgör EU rätt. Något som även det förbjuder lagstiftning och rättstillämpning i strid med Europakonventionen och ECHR:s praxis.

Av artikel 8 framgår att för att kunna göra inskränkningar i integriteten erfordras att det är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle med hänsyn till det ekonomiska välståndet eller för att förebygga brott. Det finns också omfattande praxis som visar att uppgifter hos banker omfattas av artikel 8 och att sk fishing expeditions är otillåtna.

Vad som är påfallande olustigt är att tredjemansrevisioner vidtas trots att det saknas misstanke om brott. Det är som på den gamla goda Beviskringslagens tid där det stadgades att " denna lag är tillämplig även vid misstanke om brott".

Vid tredjemansrevisioner som i fallet med SEB, saknar såväl banken som advokaterna och deras klienter – som i allra högsta grad berörs av revisionen – effektiva rättsmedel för att tillvarata sina respektive rättigheter. I själva verket saknar såväl advokat som klienten kunskap om vad som pågår. Advokaten och dennes Klient är, i vart fall enligt nu gällande svensk lag, inte part och kan inte intervensera. I fallet med SEB kan man konstatera att den tredjemannen är en bank med såväl personella som ekonomiska förutsättningar liksom integritet och uthållighet att orka processa.

Det är enligt min mening helt absurt att inte ens den som utsätts för revisionsbeslutet kan klaga. Bara genom att Skatteverket ansöker om att domstolen beslutar om utdömande av det förelagda vitet kan den som utsätts för revisionen klaga på sätt som skett i SEB fallet.

Till detta kommer den i skattesammanhang tillämpade principen om omvänd bevisbörda genom att det ankommer på i detta fall banken att visa att undantag enligt Taxeringslagens bestämmelser 3:13 är för handen. Hur ska detta kunna ske. Den kunskapen saknar ju, som jag redan påpekat, banken. Det är endast advokaten som kan avgöra detta. Följaktligen riskerar den tredje mannen att

lämna ut sekretesskyddad information med åtföljande risk för att drabbas av ersättningsanspråk.

Den massinhämtning av information som Skatteverket tillåts ägna sig åt reser många frågor. I själva verket är generella tredjemansrevisioner att likna vid hemliga tvångsmedel och borde behandlas som sådana. Där omges besluten av en rad rättssäkerhetsåtgärder i form av offentliga ombud, krav på domstolsprövning och framförallt krav på skälig misstanke om brott. Genom ett beslut den 4 mars 2010 (NJA 2010 s. 122) har HD fastslagit att inte ens i fall där advokaten tillsammans med sin klient är misstänkt för brott kan advokatsekretessen genombrytas utöver vad som framgår av frågeförbudet i rättegångsbalken och beslagsreglerna. För detta krävs att det stadgas fängelse i lägst två år.

Genom beslutet hävde Högsta domstolen de beslag på handlingar hos en advokatbyrå som åklagaren hade beslutat om. Tingsrätten och hovrätten hade tidigare godkänt beslagen. HD undanröjde också tingsrättens beslut att advokatbyrån ska lämna ut datafiler till åklagaren. Högsta domstolen konstaterade att beslagsförbudet i rättegångsbalken gäller fastän advokaten är misstänkt för brott. Det följer av ett HD-avgörande från 1977 att beslagsförbudet i princip omfattar varje skriftlig handling som har anförtrotts en advokat inom ramen för advokatens yrkesutövning. Enligt HD var handlingarna i målet sådana handlingar som en klient har anförtrott advokaten i yrkesutövningen. HD slog fast att beslagsförbudet i rättegångsbalken inte syftar till att tillvarata advokaternas intressen utan enbart till att skydda deras klienter, och att klientens befogade intresse av konfidentialitet inte behöver vara mindre av det skälet att brottmisstankarna riktas mot klientens advokat.

I det aktuella målet var en advokat misstänkt för ekonomiska brott i ett bolag där han ingick i styrelsen. Handlingar som rörde bolaget togs i beslag i advokatbyråns lokaler, och tingsrätten förpliktade advokatbyrån att lämna ut elektroniska dokument som rörde bolaget. Hovrätten gick på samma linje som tingsrätten.

Enligt HD hade advokatfirman, inte bara advokaten, rätt att föra talan mot bolaget. HD fann också att det har varit fråga om ett klientförhållande mellan bolaget och advokatfirman.

Justitierådet Stefan Lindskog skrev ett särskilt tillägg till beslutet. I tillägget framhåller han att det sekretessintresse som HD:s avgörande utgår från handlar om en viktig rättsstatlig princip: Rätten att få råd och biträde av en kompetent och oberoende advokat innefattar i princip full sekretess när det gäller sådan information som advokaten får i ärendet till följd av uppdraget. Om inte den som behöver advokathjälp kan lita på advokatsekretessen kan den inte sägas ha den tillgång till advokat som ska finnas i en rättsstat. Stefan Lindskog skrev vidare att klientens sekretess-intresse talar för att inte bara en anlita advokat utan också advokatens byrå ska ha talerätt avseende alla uppdrag som handläggs vid advokatbyrån.

I ljuset av HDs beslut framstår det som bekymmersamt att tillåta administrativa myndighetsingripanden av typ tredjemansrevisioner utan någon som helst kontroll eller möjlighet för de utsatta att klaga. Det kan inte vara förenligt med vad som kännetecknar en rättsstat.

Dubbelbestraffningen

Frågan om det s.k. dubbelbestraffningsförbudet är, och har under en längre tid varit, föremål för intensiva diskussioner. Även om avgöranden från såväl

dåvarande Regeringsrätten som Högsta domstolen de senaste åren, fastslår att Sverige inte kränker dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4, genom sina dubbla förfaranden med skattetillägg och skattebrott, finns bl.a. både företrädare för akademien och ett flertal underinstanser med motsatt uppfattning. Nu har vi att avvakta framför allt vad Europadomstolen kommer fram till i denna fråga. Vid Advokatdagarna, som arrangerades av Advokatsamfundet i mitten av oktober 2011, uppgav den svenska domaren i Europadomstolen Elisabet Fura att man i Strasbourg är medveten om önskemålet om ett avgörande från domstolen så snart som möjligt.

Advokatsamfundet anförde i sitt remissyttrande över Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande att samfundet delar utredningens bedömning att det finns ett behov av utredning av lagändringar för att undvika konflikter med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen.

Advokatsamfundet ansåg dock vid avgivandet av remissyttrandet att det redan då och således fortfarande, mot bakgrund av Europadomstolens rättspraxis, finns anledning att redan nu avveckla och i grunden se över systemet med dubbla förfaranden i fråga om skattetillägg och skattebrott.

Enligt Advokatsamfundets bedömning utvisar Europadomstolens praxis att dubbelbestraffning föreligger om samma rättssubjekt påförs skattetillägg och döms för skattebrott för samma agerande, dvs. samma oriktiga uppgiftslämnande.

Enligt Advokatsamfundets bedömning ger Europadomstolen i det s.k. Zolothukin-målet klart besked om att det avgörande för dubbelbestraffningens bestämmande är de konkreta rättsfakta (omständigheter som i verkligheten

inträffat). Två avgöranden från Europadomstolen som meddelats efter det att utredningen avgav sitt betänkande (Ruotsalainen mot Finland, den 16 juni 2009, och Maresti mot Kroatien, den 25 juni 2009) hänvisar till Zolothukin-målet i frågan om dubbelbestraffningens bestämmande. Vad som är särskilt intressant med Ruotsalainen-målet är att det avsåg just en enskild som först dömts för skattebrott och därefter påförts en tilläggsskatt för samma agerande.

Advokatsamfundets bedömning påverkades inte av dåvarande Regeringsrättens dom den 17 september 2009, mål nr 8133-08. Det är inte självklart att se att Regeringsrättens avgörande är förenligt med Europadomstolens nyss nämnda (och även tidigare) praxis.

Dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen är enligt fast praxis och allmänna rättsprinciper en regel om rättskraft. Skälet till Regeringsrättens bedömning att de svenska förhållandena inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet är att svenska regler innehåller en samordning av påföljder/sanktioner genom reglerna om påföljdsbestämning i 29 kap. 5 § brottsbalken och befrielse från skattetillägg i 5 kap. 14 § tredje stycket 3 taxeringslagen. Regeringsrätten laborerar således med en samordning av påföljder/sanktioner.

Enligt Advokatsamfundet är samordning av påföljder artskilt från en regel om rättskraft som ju reglerar förbud mot dubbla processer om ”samma sak”. En jämningsregel vid bestämmandet av påföljd kan enligt min mening inte anföras som stöd för att frångå det grundläggande förbudet mot dubbelbestraffning. Regeringsrättens dom strider således mot dubbelbestraffningsförbudet därför att det senare är en regel om rättskraft och förbud mot dubbla processer om ”samma sak”, och inte en regel om dubbla sanktioner. Det förhållandet att det i svensk rätt finns en samordning av sanktionerna är enligt Advokatsamfundets mening

därför irrelevant för tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen.

Härefter har Högsta domstolen kommit med två avgöranden den 31 mars 2010 (B 2509-09 och B 5498-09). Dessvärre synes HD inte omfatta samfundets syn härvidlag.

Högsta domstolen prövade i dessa fall frågan om det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen. I bägge fallen var frågan om ett lagkraftvunnet beslut om skattetillägg utgjorde hinder mot lagföring i enlighet med åtalet.

Högsta domstolen fann att det måste anses vara ställt utom varje tvivel att Europadomstolens dom i fallet Zolotukhin mot Ryssland (no. 14939/03, den 10 februari 2009) och de efterföljande domarna i fallen Ruotsalainen mot Finland (no. 13079/03, den 16 juni 2009), Maresti mot Kroatien (no. 55759/07, den 25 juni 2009) och Tsonuyo Tsonev mot Bulgarien (no. 2376/03, den 14 januari 2010), där slutsatsen i fallet Zolotukhin bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma ”brott” enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses vara överspelad, t.ex. Rosenquist mot Sverige (no. 60619/00, den 14 september 2004).

Det fick vidare anses som uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma ”brott”.

Högsta domstolen uttalade att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. En förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis. Högsta domstolen ansåg att det saknades ett sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden. Det hade inte heller framkommit några andra omständigheter som gav anledning att göra den bedömningen att bestämmelsen i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet medförde att det förelåg hinder mot att pröva åtalet mot berörd person.

I det ena fallet undanröjde Högsta domstolen därför hovrättens avvisningsbeslut och återförvisade målet till hovrätten för erforderlig handläggning (NJA 2010 s. 168 I). I det andra fallet förklarade domstolen att bestämmelsen i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen inte medförde att det förelåg hinder mot att pröva eller bifalla åtalet för skattebrott i de fall där skattetillägg hade påförts (NJA 2010 s. 168 II).

HD var inte enig om besluten. Justitieråden Marianne Lundius och Stefan Lindskog var skiljaktiga i fråga om utgången och menade att beslut om skattetillägg innebar ett hinder för åtal enligt förbudet mot dubbelbestraffning. Justitierådet Severin Blomstrand var skiljaktig i fråga om motiveringen. Justitieråden Stefan Lindskog och Göran Lambertz gjorde därtill var och en tillägg för egen del till besluten.

Regeringen konstaterar i sin prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet att många remissinstanser anser att skattetilläggen bör utredas ytterligare, och då särskilt frågan om dubbelbestraffning. Regeringen anser att det finns skäl att ytterligare

stärka rättssäkerheten. Därför bör bl.a. frågan om skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen utredas.

Lagrådet anförde, som jag inledningsvis nämnde, följande. ”Högst anmärkningsvärt är att remissen inte innehåller något förslag om hur man avser att komma till rätta med de allmänt kritiserade effekterna av tredjemansrevision och inte heller något ställningstagande i frågan om möjligheten att i ett visst fall ådöma både skattetillägg och straff.”

Kan det vara så att Finansdepartementet anser att nuvarande system med möjlighet att påföra skattetillägg är så effektivt, och ger staten sådana icke-oansenliga intäkter, att man inte har något intresse av att frågan om dubbelbestrafningen blir utredd inom överskådlig tid? Om inte Europadomstolen tydligt kommer att ge uttryck för att Sverige, genom sitt dubbla förfarande med skattetillägg och skattebrott, bryter mot Europakonventionen har jag en känsla av att vi riskerar att få vänta länge på en utredning av dessa frågor. Och det är synnerligen olyckligt.

Europakonventionen är en minimilagstiftning. En lägsta gräns för vad som kan anses förenligt med grundläggande rättsprinciper. Den omständigheten att HDs majoritet inte funnit det angeläget att upprätthålla grundläggande rättssäkerhetskrav utöver denna miniminivå, utan tolkat konventionen på ett sätt som innebär att dubbelbestrafning godtas, leder till att Finansdepartementet i stället omgående oavsett utgången i Europadomstolen, bör arbeta för att undanröja möjligheterna till dubbelbestrafning.

Ersättning för den enskildes kostnader i skattemål

I Europakonventionen liksom i Stadgan uppställs villkor som måste iakttas för att kraven på en rättvis rättegång ska anses uppfyllda. Däribland föreskrivs rätten till försvar och rätten att få kostnaderna ersatta för ett rättegångsbiträde när den enskilde saknar tillräckliga medel och rättvisans intresse så fordrar. EG-domstolen har fastslagit att rätten till försvar ska gälla för alla förfaranden som kan leda till negativa konsekvenser för den enskilde. Utgångspunkten är således att det inom EU anses vara ett rättssäkerhetskrav att den enskilde ska medges rätt att försvara sig på ett ändamålsenligt sätt. EG-domstolen har därtill fastslagit att detta ändamålsenliga försvar också gagnar myndigheten. Förutsättningarna för att ett materiellt riktigt beslut meddelas ökar genom denna information. För att vidga perspektivet och kunna få sin rätt tillgodosedd behövs därför att såväl enskilda som företag kan biträdas av advokater. Det torde vara minst lika angeläget att enskilda är tillförsäkrade juridiskt biträde av en advokat i förvaltningsmål, som den självklara rätten att biträdas av en försvarare i ett brottmål. Skattemål kan vara av nog så avgörande betydelse för den enskilde. Det kan handla om stora materiella och immateriella värden och vara utslagsgivande för såväl den enskildes som företagets framtid. Mot den bakgrunden är det svårt att förstå att staten inte tillhandahåller möjlighet att erhålla rättsligt biträde och att försäkringsbolagen inte erbjuder rättsskydd för denna typ av mål och ärenden.

Advokatens roll som ombud i skattemål liksom i alla andra mål är att, inom ramen för vad lag och god advokatsed föreskriver, tillvarata sin klients intressen. Det har ibland anförts att eftersom förvaltningsmyndigheten och förvaltningsdomstolen har en utredningsplikt det inte skulle vara nödvändigt att också biträdas av ett ombud när man uppträder inför en förvaltningsdomstol. Detta är givetvis alldeles fel. Det är som att en misstänkt i brottmål inte skulle behöva en försvarare med hänsyn till åklagarmyndighetens objektivitets- och

utredningsplikt. Skatteverket har förvisso en objektivitets- och utredningsplikt. I likhet med åklagaren omvandlas emellertid också förvaltningsmyndigheten till part – eller något som i den enskildes perspektiv kan liknas därvid – i samma ögonblick som ärendet eller målet kommer upp i domstol. Är domstolen då hänvisad till myndighetens (i vissa fall bristande) sakkunskap och argumentation är det betydande risk att rättssäkerheten åsidosätts. Det är vad som sker i vissa förvaltningsmål.

Det kan anmärkas att advokater som riskerar att uteslutas ur Advokatsamfundet är garanterade en försvarare på Advokatsamfundets bekostnad. En skattskyldig som upptaxerats med betydande belopp borde också vara tillförsäkrade juridiskt biträde.

Vad myndigheten och domstolen går miste om när myndighetens motpart saknar ombud är en rättslig argumentering som går utöver ett ibland mycket snävt myndighetsperspektiv. Det krävs också i bl.a. skatteprocessen en rättslig analys som inte ensidigt tar sin utgångspunkt i myndighetens intressen utan också i den enskildes. Det är min övertygelse att en ökad medverkan av advokater i förvaltningsprocessen skulle gagna rättsprocessen och bidra till ökad kvalitet och förutsebarhet i rättstillämpningen. Ökad advokatnärvaro i förvaltningsprocessen skulle också kunna fylla en preventiv funktion i myndighetsutövningen. Och det finns områden där det behövs. Den offentliga förvaltningen förmår nämligen inte alltid att vara god.

Advokatsamfundet anförde i sitt remissyttrande avseende Skatteförfarande-utredningens betänkande Skatteförfarandet Del 1-3, att samfundet delar utredningens uppfattning att ersättningsreglerna bör reformeras, Utredningen har emellertid som utgångspunkt för sina förslag att utredningsansvaret enligt 8 § förvaltningsprocesslagen tillämpas och fungerar på ett tillfredsställande sätt. Jag

menar att det måste anses vara ett allmänt känt faktum att utredningsansvaret, i den mån det överhuvudtaget förekommer, inte har någon praktisk betydelse i mål och ärenden inom det område som avses med beteckningen Skatteförfarandet. Det förekommer såvitt jag har förstått sällan att förvaltningsdomstolarna tar initiativ till kompletterande utredning i mål eller ärenden. Motsvarande gäller för Skatteverkets handläggning, i vart fall i ärenden där tvist råder. Utgångspunkten för reformering av ersättningsreglerna bör därför vara att den skattskyldige själv får ombesörja erforderlig utredning i mål och ärenden.

När det gäller nivån på den ersättning som betalas ut menar jag att det alltför ofta förekommer att den ersättning som beslutas av Skatteverket och domstolarna bestäms till ett oskäligt lågt belopp. Jag avser inte att här och nu gå närmare in på diskussionen om vad som är en rimlig ersättning och hur den lämpligen kan bestämmas. Jag vill dock ta tillfället i akt att framhålla att det är viktigt att de personer som tar uppdrag som ombud i skatteärenden kan räkna med att goda arbetsinsatser medför att de erhåller en rimlig ersättning. Den ordning som gäller för närvarande medför att erfarna och kvalificerade ombud endast åtar sig uppdrag där de kan räkna med att klienten kan betala fullt arvode oavsett vad domstolar eller Skatteverket beslutar. Det betyder att det endast är ekonomiskt starka klienter som i realiteten kan påräkna professionell hjälp.

Det är en fördel inte bara för de skattskyldiga utan också för Skatteverket och domstolarna att ersättningsnivån i skatteärenden är tillräcklig för att medföra att kunniga och erfarna personer tar uppdrag som ombud i tvisterna.

Jag anser att den allmänna utgångspunkten för ersättning i skatteärenden bör vara densamma som i tvistemål, nämligen att den som vinner tvisten skall få full ersättning för sina kostnader i målet. Detta bör gälla oavsett vilken uppfattning

Skatteverket eller domstolen har om behovet av biträde i målet. Jag menar också att ersättning dessutom alltid borde utgå i ärenden där den enskilde behöver ett biträde för att kunna ta tillvara sin rätt. Det finns praktiska skäl som talar för att frågan om biträde i första instans prövas av Skatteverket. Det är dock viktigt att Skatteverkets beslut i frågan kan överklagas till Förvaltningsrätten utan samband med skattefrågan. Det är också viktigt att den enskilde efter att ha fått avslag på sin begäran om biträde kan återkomma med en ny begäran om det under ärendets gång kommer fram omständigheter som talar för behov av biträde.

Regeringen har i propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/2011/165) gjort bedömningen att det, utöver vissa i sammanhanget mindre intressanta förslag, saknas tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med utredningens förslag om ändringar i reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Det innebär att gällande bestämmelser i ersättningslagen om förutsättningarna för rätten till ersättning med nästintill oförändrat innehåll i sak förs över till skatteförfarandelagen. Regeringen anser dock att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Avslutningsvis

Som framgår av min genomgång finns det ur rättssäkerhetssynpunkt behov av en förändring/översyn av såväl reglerna om tredjemansrevision som dubbelbestraffningsförbudet och ersättning för den enskildes kostnader i skattemål.

Advokatsamfundet har vid ett flertal tillfällen i olika sammanhang påtalat behovet av såväl översyn som lagändringar i nu nämnda avseenden. Beträffande samtliga fall har regeringen, med hänsyn till rättssäkerhetsaspekten, pekat på behovet av ytterligare utredningen.

Det är bra. Men, bättre vore om regeringen i stället för att skjuta frågorna framför sig, visade handlingskraft genom förändrad lagstiftning. Avskaffande av tredjemansrevision, lagstiftning som förhindrar dubbelbestraffning och ändrade regler beträffande ersättning för den enskildes kostnader i skattemål är förändringar skulle innebära ett i många stycken mer rättssäkert skatteförfarande.

Tack för er uppmärksamhet!