

# skat og straf

ADVOKATRÅDETS SKATTEUDVALG





## INDHOLD

<b>I</b>	LOVMÆSSIGE PROBLEMSTILLINGER	<b>5</b>
	1. Revision af skattekontrolloven	<b>5</b>
<hr/>		
<b>II</b>	ADMINISTRATIVE PROBLEMSTILLINGER	<b>5</b>
	1. Blanket om samtykke til selvinkriminering	<b>5</b>
	2. Udvidelsen af grænsen for strafbar grov uagtsomhed	<b>7</b>
	3. Anklagemyndighedens faktiske afhængighed af SKAT	<b>9</b>
	3.1 Den tidligere retstilstand	<b>10</b>
	3.2 Udviklingen mod større principiel uafhængighed; den nuværende retstilstand	<b>13</b>
	3.3 Den faktiske efterlevelse af retstilstanden i straffesager, der overgives til politiet	<b>18</b>
	3.4 Domspraksis – U 1999.1901 V	<b>20</b>
	3.5 Sammenfatning og konklusion	<b>23</b>
	4. Tidspunktet for, hvornår en sag om en ansættelsesændring bliver til en ansvarssag	<b>24</b>
	5. Muligheden for at kræve det materielle skattespørgsmål kørt igennem en civil sagsbehandling forud for en straffesag	<b>25</b>
	6. Ligestilling af strafferetlige sanktioner på skatterettens område	<b>26</b>
<hr/>		



## SKAT & STRAF – RETSSIKKERHEDSMÆSSIGE PROBLEMER

---

Efter en skattesag kan følge en skattestraffesag. Der er inden for dette område flere retssikkerhedsmæssige problemstillinger.

Der kan først og fremmest peges på grundlaget for SKATs kontrol og efterfølgende straffesager, nemlig skattekontrolloven. Skattekontrolloven er på flere områder uigennemskuelig og utidssvarende, hvilket der bør rettes op på ved en revision af loven.

Men også andre retssikkerhedsmæssige forhold presser sig på. Til eksempel kan nævnes retten til ikke at selvinkriminere sig, udvidelse af området for straf inden for skattestrafferetten, anklagemyndighedens afhængighed af SKAT med flere.

Disse retssikkerhedsmæssige problemstillinger tages op i denne pjece.

2013, Jan Steen Hansen, Martin Bekker Henriksen, Kim Pedersen og Kurt Siggaard.

---

**Det er et fundamentalt krav i et retssamfund, at landets straffelovgivning er tidssvarende, let forståelig og sammenhængende.**

---

## I LOVMÆSSIGE PROBLEMSTILLINGER

---

### 1. REVISION AF SKATTEKONTROLLOVEN

I SR-Skat 2012.94 retter professor, dr. jur. Jan Pedersen, en alvorlig kritik af skattekонтроlloven. Den fremstår uigennemskuelig og utidssvarende, hvilket Skatteudvalget til fulde kan tilslutte sig.

Eksempelvis ved afgivelsen af høringssvar til L 173, Folketingsåret 2011-2012, (indsats mod nulskatteselskaber m.v.) påpegede Advokatrådet netop denne problemstilling over for Skatteministeriet, dog uden nogen effekt.

Det er et fundamentalt krav i et retssamfund, at landets straffelovgivning er tidsvarende, let forståelig og sammenhængende. Skattekontrolloven er ingen af delene, og er i sin nuværende form et alvorligt retssikkerhedsmæssigt problem.

#### Forslag

Justitsministeriet/Skatteministeriet anmodes om at nedsætte et udvalg til revision af skattekontrolloven inden for et nærmere afgrænset kommissorium.

## II ADMINISTRATIVE PROBLEMSTILLINGER

---

### 1. BLANKET OM SAMTYKKE TIL SELVINKRIMINERING

#### Problemstilling/tese

Det er praksis hos SKAT at udlevere vedhæftede blanket, hvorefter en borger – som er under konkret mistanke om en strafbar handling – kan give sit samtykke til at inkriminere sig selv.

Denne mulighed er forudsat i retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, men giver anledning til betænkeligheder, når et samtykke på den måde er sat i system og dermed forudsætningsvis forventes afgivet.

#### Lovgrundlag/retspraksis

Retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, har følgende relevante forarbejder (lovforslag L 96 fremsat den 26. november 2003):

“Et samtykke skal være skriftligt og skal gives på et frivilligt, specifikt og informeret grundlag.

Skriftlighedskravet indebærer, at det ikke er tilstrækkeligt, at den mistænkte mundtligt tilkendegiver, at tvangsindgrebet kan gennemføres efter de forvaltningsretlige regler.

At samtykket skal gives på et 'frivilligt' grundlag betyder, at samtykket ikke må være afgivet under tvang. Det skal således stå den mistænkte frit for, om vedkommende ønsker at give afkald på de retsgarantier, der følger af retsplejens regler om strafferetsplejen.

I kravet om, at samtykket skal ske på et 'specifikt' grundlag, ligger, at det klart og utvetydigt skal fremgå, hvad det er der meddeles samtykke til. Det skal således blandt andet fremgå, hvad det er for tvangsindgreb, som den mistænkte samtykker i, at myndigheden kan gennemføre.

At samtykket skal gives på et 'informeret' grundlag betyder, at den mistænkte skal være klar over, hvad det er, vedkommende meddeler samtykke til. Myndigheden skal således sikre sig, at der gives den mistænkte tilstrækkelig information til, at den pågældende kan vurdere, hvorvidt samtykke skal meddeles. Myndigheden skal således blandt andet oplyse om, at den mistænkte ikke har pligt til at acceptere gennemførelsen af et tvangsindgreb efter de forvaltningsretlige regler, ligesom myndigheden skal gøre den mistænkte bekendt med, at de oplysninger, der vil blive tilvejebragt, senere kan komme til at indgå i en straffesag mod den pågældende.

Et meddelt samtykke kan til enhver tid tilbagekaldes. Tilbagekaldes samtykket betyder det, at tvangsindgreb herefter alene vil kunne gennemføres efter reglerne i lovforslagets § 9, stk. 1-3. Der stilles ikke formkrav til den mistænkte tilbagekaldelse af samtykke. En sådan tilbagekaldelse vil således kunne ske såvel mundtligt som skriftligt."

#### Forslag

Skatteministeriet anmodes om, at det tilføjes i blanketten, at et samtykke aldrig bør gives, før skatteyderen har haft mulighed for at drøfte sagen med en advokat.

---

**Det er et retssikkerhedsmæssigt problem, at SKAT laver en administrativ praksisskærpelse på dette område** og udvider det strafbare område uden nogen principiel forudgående debat om, hvorvidt dette er nødvendigt eller ønskeligt. Det bør afklares, [...] om det er sket på et rent administrativt niveau. Det sidste er uantageligt.

---

## 2. UDVIDELSEN AF GRÆNSEN FOR STRAFBAR GROV UAGTSOMHED

### Problemstilling/tese

Ved deltagelse som forsvarer i ansvarsmøder hos SKAT er det konstateret, at de pågældende medarbejdere hos SKAT efter fast praksis oplyser følgende:

I dag laver SKAT stort set intet almindeligt ligningsarbejde/kontrol af selvangivelser, da SKAT forventer, at folk 'går ind ad fordøren'. Til gengæld har SKAT så strammet op, hvis det konstateres, at folk 'går ind ad bagdøren'. Det er SKATs opfattelse, at en skatteforhøjelse er udtryk for, at den pågældende skatteyder er 'gået ind ad bagdøren', og en afsluttet skattesag vil derfor som udgangspunkt blive oversendt til ansvarsvurdering.

Ansvarskontoret opfatter sig selv som et 'ekspeditionskontor', og en skatteforhøjelse dokumenterer, at der er selvangivet ukorrekt. En sag hos ansvarskontoret vil derfor ofte resultere i en administrativ bøde.

SKATs argumentation for grov uagtsomhed er eksempelvis følgende:

Hvis forhøjelsen skyldes en forkert lovforklaring er det strafbart groft uagtsomt ikke at have spurgt SKAT til råds herom, eksempelvis ved anmodning om et bindende svar.

Hvis forhøjelsen skyldes en 'klapfejl' (simpel fejl såsom at have overset at et beløb ikke er blevet indberettet) er det strafbar grov uagtsomhed ikke at have foretaget den fornødne kontrol af de indsatte tal i selvangivelsen (og da enhver klapfejl ville være opdaget ved en korrekt kontrol, er enhver klapfejl følgelig strafbar grov uagtsomhed).

Grænsen for grov uagtsomhed udvides kontinuerligt af SKAT, og eksempelvis indruges rådgivere i langt højere grad i et strafbart medvirkensansvar, eller eksempelvis i et direkte ansvar efter skattekontrollovens § 13. Ifølge medarbejdere i ansvarskontoret kan rådgiverbøder sammenlignes med fartbøder. Med denne opfattelse foreligger der reelt en uagtsomhedsfiktion.

Det er et retssikkerhedsmæssigt problem, at SKAT laver en administrativ praksisskærpelse på dette område og udvider det strafbare område uden nogen principiel forudgående debat om, hvorvidt dette er nødvendigt eller ønskeligt. Det bør afklares, om der er taget en aktiv beslutning i SKAT om praksisskærpelsen, og hvem der i givet fald har besluttet det, eller om det er sket på et rent administrativt niveau. Det sidste er uantageligt.

Det er i sig selv et problem, at det er et 'sort' område, det vil sige at der ikke aflægges og offentliggøres årlige rapporter om omfanget af SKATs sigtelser af landets borgere og virksomheder.

### Lovgrundlag/retspraksis

SKM 2011.526 BR – revisor laver en beregningsfejl og dømmes for medvirken til skattesvig (kommenteret af Jan Pedersen i SR-Skat 6/2011, side 324).

SKM 2012.7 VLR – læge i Norge var ikke opmærksom på, at den Nordiske DBO indeholder en subsidiær beskatningsret, som Danmark ganske vist ikke hidtil havde benyttet. Sagen er ikke en skattestraffesag, men illustrativ for en fortolkning af begrebet grov uagtsomhed.

### Forslag

1. Kommissoriet for udvalget til revision af skattekontrolloven skal inkludere en stillingtagen til grænsen for grov uagtsomhed i skattestrafferetten, herunder
  - om begrebet grov uagtsomhed skal være sammenfaldende med begrebet grov uagtsomhed på andre retsområder, eller om der skal gælde en særlig bred anvendelse af begrebet inden for skattestrafferetten,
  - i hvilket omfang og under hvilke omstændigheder der skal være grundlag for at pålægge rådgivere et straffeansvar – eventuelt et medvirkensansvar eller et direkte ansvar.

Grænsen for grov uagtsomhed bør illustreres og uddybes med eksempler.

2. SKAT skal anmodes om at fremlægge relevant statistik for ansvarskontorets sagsbehandling, herunder
  - oplyse antallet af årlige skatteforhøjelser,
  - oplyse antallet af sager under pkt. 1, der overgives til vurdering i ansvarskontoret,
  - oplyse antallet af sager under pkt. 2, der resulterer i en sigtelse af skatteyderen,
  - oplyse antallet af sager under pkt. 2, der resulterer i en sigtelse af en involveret rådgiver for skatteyderen,
  - oplyse antallet af sager under pkt. 3 og 4, der resulterer i en administrativ bøde samt oplyse bødens størrelse.
  - oplyse antallet af sager under pkt. 3 og 4, der overgives til domstolsbehandling.
3. Skatteministeriet opfordres til at afholde en konference, hvor problemstillingen kan debatteres.



### 3. ANKLAGEMYNDIGHEDENS FAKTISKE AFHÆNGIGHED AF SKAT

#### Problemstilling/tese

Når en skattestraffesag oversendes af SKAT til anklagemyndigheden, er det ofte forekommende, at den skatteretlige vurdering – og dermed hele grundlaget for straffesagen – ikke underlægges en selvstændig vurdering af anklagemyndigheden, men at anklagemyndigheden reelt forlader sig på SKATs antagelser.

Det er et retssikkerhedsmæssigt problem, at der ikke hos anklagemyndigheden er samlet en ekspertise, der selvstændigt kan håndtere samtlige aspekter i en skattestraffesag og nøgternt vurdere de skatteretlige aspekter i en sag. Ofte sendes forsvarerens eventuelle indlæg til anklagemyndigheden blot videre til SKAT med bemærkning om en kommentar, og SKATs kommentarer udgør så ord for ord anklagemyndighedens svar til forsvareren på de rejste spørgsmål.

Det er videre retssikkerhedsmæssigt problematisk, at SKATs medarbejdere ganske ofte søges ført som 'ekspertvidner', hvor formålet med vidneførelsen er at redegøre for SKATs opfattelse af gældende skatteret og ikke kun redegøre for faktum.

Disse forhold giver anledning til at klarlægge og vurdere SKATs kompetence i straffesager, som er overgivet til politiet, set i forhold til politiets og anklagemyndighedens pligt til selvstændigt at efterforske henholdsvis tage stilling til tiltalerejsning. Disse spørgsmål behandles nærmere i det følgende.

Overordnet og indledningsvis kan det bemærkes, at der over tid er sket en udvikling i retsstillingen i form af retningslinjer fra Rigsadvokaten med videre fra en situation, hvor SKAT havde nærmest fuld rådighed og beslutningskompetence over straffesagen, til en mere adskilt situation, hvor politiets selvstændige kompetence og ansvar er kommet i fokus. Denne udvikling bringer retsstillingen i bedre tråd med retsplejelovens principper for den strafferetlige efterforskning og tiltalerejsning, men det er på baggrund af de ovenfor omtalte faktisk konstaterede problemstillinger tvivlsomt, i hvilket omfang den normative retsstilling faktisk bliver efterlevet i skatteforvaltningen og hos politi og anklagemyndighed.

Udvalget beskriver i det følgende retstilstanden på området.

### 3.1 DEN TIDLIGERE RETSTILSTAND

Den udvikling, der er sket over tid, kan illustreres med udgangspunkt i Rigsadvokatens cirkulæreskrivelse af 29. august 1972 om tiltalerejsning i toldsager og moms-sager, som har følgende ordlyd:

“Efter forhandling med tolddepartementet skal jeg meddele følgende:

Opmærksomheden henledes på, at § 130 (se nu § 124) i toldloven (l. 524 18.12.1970) ved l. 537 17.12.1971 (se nu lbkg. 659 15.12.1982) er ændret således, at der ikke længere stilles krav om tiltalebegæring fra toldvæsenet, før tiltale rejses.

Denne ændring tilsigter ikke nogen omlægning af den hidtil brugte ekspeditionsform, og der må lægges afgørende vægt på, at politiet og anklagemyndigheden som hidtil handler i nært samarbejde med toldvæsenet, således at der forinden tiltalerejsning eller henlæggelse sker forelæggelse for Direktoratet for Toldvæsenet til udtalelse og eventuel beslutning med henblik på, om sagen skal afgøres ved bødeforlæg eller indbringes for domstolene.

I sager, hvor Direktoratet for Toldvæsenet begærer tiltale rejst som følge af, at et bødeforlæg ikke er vedtaget inden for den fastsatte tidsfrist, rejses tiltale i overensstemmelse med direktoratets tiltalebegæring. Heller ikke i andre tilfælde bør de påstande, der indstilles af direktoratet, ændres af anklagemyndigheden uden forhandling med toldvæsenet. Der bør ikke gives tilslutning til sagens afgørelse med vedtagelse af bøde og afgiftstilsvar, der ikke er i overensstemmelse med tiltalebegæringen, eller i øvrigt ske fravigelse af direktoratets påstande uden forhandling med direktoratet, medmindre der under sagens behandling i retten foreligger en klar ændring i det bevismæssige grundlag, som nødvendiggør afvigelse.

For blandt andet at give Direktoratet for Toldvæsenet lejlighed til at udtale sig om en eventuel anke, anmodes politimestrene om at drage omsorg for, at der omgående efter dommens afsigelse tilsendes direktoratet udskrift af dommen.

Samme retningslinjer følges, for så vidt angår sager om overtrædelse af loven om merværdiafgift, lbkg. 512 1.12.1971 (se nu lbkg. 369 1.7.1982), hvis påtalebestemmelse (§ 36) er udformet på tilsvarende måde som toldlovens § 130, og andre afgiftslove, der har toldvæsenet som tilsynsmyndighed, uanset om påtalereglen er udformet som i toldloven og merværdiafgiftsloven eller i overensstemmelse med ældre praksis tillægger toldvæsenet rådighed over sagen.”

Cirkulæreskrivelsen tog afsæt i en endnu tidligere retstilstand, hvor toldvæsenet havde en egentlig lovhjemlet rådighed over straffesagen. På trods af ophævelsen af denne hjemmel medførte cirkulæreskrivelsen, at toldvæsenet fortsat havde en meget væsentlig rådighed over og beslutningskompetence i forhold til straffesagen, selv efter at denne var overdraget til politiet samtidig med, at behovet for det nære samarbejde mellem de to myndigheder blev betonet.

At dette samarbejde og denne kompetencefordeling ikke altid var problemfri eller endog hensigtsmæssig fremgår blandt andet af en diskussion ført i form af en række indlæg i Fuldmægtigen i 1983-84<sup>1</sup>. Første i rækken (fra oktober 1983) var fra politifuldmægtig Finn Lykkegaard, Københavns Politi, som under overskriften 'Toldvæsenets tro bevis' kritiserede toldvæsenets bevisvurdering, som i en række sager havde ført til 'utrolige tiltalebegæringer'.

I sit svar på indlægget (februar 1984) henviste underdirektør Benny A. Frederiksen, Direktoratet for Toldvæsenet (februar 1984), til Rigsadvokatens ovenstående cirkulæreskrivelse, som efter hans opfattelse var forfattet med en heldig hånd, idet cirkulæret "fastlægger samarbejdsregler, der er meget fint afstemt efter de særlige hensyn, som de to myndigheder er sat til at varetage." Samtidig gav han udtryk for, at samarbejdet efter hans opfattelse sjældent gav anledning til vanskeligheder. Denne opfattelse af det gode og tætte samarbejde mellem toldvæsenet og politiet/anklagemyndigheden blev i januar 1984 (Fuldmægtigen 1984, nr. 1) også støttet af vicepolitimester Jensby, Aalborg.

Kritikken blev derimod støttet af kriminaldommer H. E. Munk-Petersen, som i Fuldmægtigen april 1984 ikke blot kritiserede i forhold til toldstraffesager, men også mere generelt i forhold til særmyndighedernes straffesager (med undtagelse af miljøstraffesager). Om disse udtalte han blandt andet:

"Det drejer sig om en række særmyndigheders manglende evne til at foretage såvel en straffeprocessuel som strafferetlig vurdering af det foreliggende materiale i konkrete sager. Eller sagt med rene ord: Det er ikke så usædvanligt at støde på den opfattelse hos en særmyndighed, at hvis bare den selv tror, at NN har begået en lovovertrædelse, så er der i hvert fald tilstrækkeligt grundlag for at udsende et bødeforlæg. Indimellem lader de også, som om de tror, det er nok til en domfældelse.

Men udover disse objektive problemer støder man næsten konsekvent på den opfattelse hos særmyndighederne, at når blot det er bevist, at en handling er foretaget, så er der eo ipso grundlag for (mindst) en bøde. Det er helt urimeligt svært at få disse myndigheder til blot at overveje, om den konstaterede overtrædelse evt. kunne være sket ved grov uagtsomhed og ikke forsætligt. Og det er direkte umuligt at få nogen til at overveje, om overtrædelsen kunne være sket ved simpel uagtsomhed."

På den baggrund opfordrede dommeren til, at Rigsadvokatens cirkulæreskrivelse fra 1972 blev ophævet, idet han anførte:

"Anklagemyndigheden bør være præcis lige så frit stillet over for særmyndighedernes tiltalebegæringer, som over for de almindelige borgeres anmeldelser, og det skal selvfølgelig gælde gennem hele sagsforløbet."

Der skulle dog gå yderligere 10 år, før denne ophævelse blev en realitet, jf. straks nedenfor.

---

<sup>1</sup> Fuldmægtigen 1983, nr. 9, og 1984, nr. 1, 2 og 4.

---

**Politiet er forpligtet til at foretage en selvstændig og uafhængig efterforskning af sagen,** dog i en vis dialog med vedkommende særmyndighed, idet det bestemmes, at hvis der under efterforskningen fremkommer omstændigheder, som myndigheden, der har oversendt straffesagen til politiet, ikke kan antages at være bekendt med, kan dette begrunde, at der indhentes en erklæring fra myndigheden.

---



### 3.2 UDVIKLINGEN MOD STØRRE PRINCIPIEL UAFHÆNGIGHED; DEN NUVÆRENDE RETSTILSTAND

I 1994 blev Rigsadvokatens cirkulære fra 1972 ophævet og afløst af Rigsadvokatens meddelelse nr. 6-1994 om samarbejdet i særlovssager med særmyndigheden. Denne relativt kortfattede meddelelse, som fortsat er gældende, indeholder ikke nogen egentlig kompetence eller for særmyndighederne, herunder skatte- og toldmyndighederne til at have rådighed og beslutningskompetence i forhold til politiets efterforskning og tiltalerejsning, men fastsætter i stedet en række hørings- og oplysningspligter, ligesom kompetencen til at træffe afgørelse om blandt andet tiltalerejsning henskydes til statsadvokatens afgørelse, hvis der er uenighed mellem politimesteren og vedkommende myndighed om spørgsmålet.

Samtidig forudsætter meddelelsen, at politiet er forpligtet til at foretage en selvstændig og uafhængig efterforskning af sagen, dog i en vis dialog med vedkommende særmyndighed, idet det bestemmes, at hvis der under efterforskningen fremkommer omstændigheder, som myndigheden, der har oversendt straffesagen til politiet, ikke kan antages at være bekendt med, kan dette begrunde, at der indhentes en erklæring fra myndigheden. Det samme gælder, hvis politiet rejser en sag på egen foranledning, hvor der ifølge meddelelsen "ofte kunne være anledning til at indhente en erklæring fra myndigheden, inden der træffes afgørelse vedrørende tiltalespørgsmålet."

Denne mere selvstændige rolle for politiet er i højere grad end den tidligere retstilstand i overensstemmelse med retsplejelovens principper og forudsætninger om efterforskning og tiltalerejsning i straffesager, jf. retsplejelovens fjerde bog, 2. og 3. afsnit, herunder særligt kapitel 67-68 og 77.

Af retsplejelovens § 683 fremgår, at alle spørgsmål om straf, som ikke i medfør af særlig hjemmel i lovgivningen afgøres uden særlig straffesag eller behandles i den borgerlige retsplejes former eller henhører under særlige domstole, behandles efter retsplejelovens fjerde bog.

Retsplejelovens § 719 fastslår, at offentlig påtale tilkommer politidirektøren, medmindre andet følger af retsplejeloven eller regler fastsat i medfør af denne, og § 720 bestemmer, at justitsministeren kan fastsætte, at offentlig påtale i nærmere angivne sager er betinget af justitsministerens eller Rigsadvokatens beslutning. Efter § 721 kan påtale opgives i nærmere angivne tilfælde, herunder hvis sigtelsen har vist sig grundløs, på grund af manglende beviser, eller ud fra opportunitetsprincippet, og § 722 indeholder regler om tiltalefrafald efter påtalemyndighedens eller den overordnede anklagemyndigheds beslutning.

Den centrale bestemmelse om politiets efterforskningskompetence og -pligt findes i retsplejelovens § 742, stk. 2, hvorefter:

"Politiet iværksætter efter anmeldelse eller af egen drift efterforskning, når der er rimelig formodning om, at et strafbart forhold, som forfølges af det offentlige, er begået."

Af retsplejelovens § 743 fremgår det, at efterforskningen har til formål at klarlægge, om betingelserne for at pålægge strafansvar eller anden strafferetlig retsfølge er til stede, og at tilvejebringe oplysninger til brug for sagens afgørelse samt forbedre sagens behandling ved retten.

Retsplejeloven indeholder endvidere en række nærmere bestemmelser og retssikkerhedsgarantier, som gælder for politiets efterforskning, herunder afhøringer, blandt andet om forsvarerens rettigheder. Af retsplejelovens § 745 d fremgår for eksempel, at når en afhøring, konfrontation, fotoforevisning eller andet efterforskningsskridt af lignende betydning kan formodes at ville finde anvendelse som bevis under hovedforhandlingen, skal politiet give meddelelse til forsvareren inden foretagelsen, således at forsvareren kan få lejlighed til at være til stede og herunder stille forslag med hensyn til gennemførelsen af det pågældende efterforskningsskridt.

Af retsplejelovens § 750 fremgår, at politiet kan foretage afhøringer, men ikke pålægge nogen at afgive forklaring, ligesom ingen tvang må anvendes for at få nogen til at udtale sig, og af § 752 fremgår blandt andet, at politiet er forpligtet til at oplyse sigtelsen forud for afhøringen af sigtede, og at der ikke må bruges kaptiøse spørgsmål, løfter, urigtige foregivender eller trusler under afhøringen.

Retsplejeloven indeholder kun ganske få regler om samarbejdet med andre myndigheder omkring efterforskningen og tiltalerejsningen, jf. for eksempel lovens § 752, stk. 2, hvorefter justitsministeren fastsætter regler om, i hvilke tilfælde kommunalbestyrelsen skal underrettes om og have adgang til at overvære afhøringen af sigtede under 18 år.

Der ses ikke i retsplejeloven at være hjemmel til, at særmyndigheder i øvrigt, herunder SKAT, har adgang til at deltage i eller råde over politiets efterforskning (herunder deltage i eller forestå afhøringer) eller anklagemyndighedens beslutning om tiltalerejsning (herunder påtaleopgivelse eller tiltalefraval).

Dette betyder dog naturligvis ikke, at politiet er afskåret fra at indhente oplysninger fra og i øvrigt samarbejde med andre offentlige myndigheder, herunder straffeprocessuelle særmyndigheder som SKAT, der behandler administrative straffesager og i den forbindelse indgiver anmeldelse/påtalebegæringer i sager, som ikke kan afgøres administrativt til politiet, så længe dette kan ske inden for rammerne af de gældende regler om udveksling af informationer mellem offentlige myndigheder, og så længe retsplejelovens henlæggelse af efterforsknings- og tiltalekompetencen til politi og anklagemyndighed respekteres.

Denne retsstilling ses at være i overensstemmelse med den straffeprocessuelle teori, se for eksempel Eva Smith med flere, *Straffeprocessen*, 2. udgave 2008, side 379, hvoraf fremgår:

“Efterforskningen tilkommer politiet. Der er ikke i retsplejeloven hjemmel til, at politiet kan overlade efterforskningskompetencen til andre offentlige myndigheder som for eksempel SKAT eller til private, som for eksempel et afklagemyndigheden antaget revisionsfirma. Dette er dog ikke til hinder for, at andre offentlige myndigheder eller private kan være involveret i efterforskning og stille

materiale til rådighed for politiets efterforskning. Det må antages at være i strid med bestemmelsen i § 742, stk. 2, såfremt politiet overlader kostermaterialet til gennemgang – og med henblik på efterforskning – hos anden offentlig myndighed, eller hos et privat antaget revisionsfirma. Gennemgang må ske på grundlag af et af politiet opstillet efterforskningstema. Overgivelse med henblik på at gennemgå materialet og derefter, uden retningslinjer, afgive en redegørelse for resultatet, må antages at være i strid med efterforskningskompetencen. Efterforskningen skal være underlagt politiets ledelse og instruktionsbeføjelser, ligesom efterforskningsmaterialet i form af kostermateriale m.v. skal være i politiets varetægt.”

**Af Jan Pedersen, Skatte- og afgiftsstrafferet, 3. udgave 2009, fremgår blandt andet:**

Side 23: “I en større juridisk systematisk sammenhæng må skatte- og afgiftsstrafferetten henføres under strafferetten, idet dens hovedområde er pådømmelse af strafansvar og heraf afledede retlige problemer. Denne systematiske placering er ikke bestemt af hensigtsmæssighed, men fremgår direkte af Strl. § 2. Efter denne bestemmelse finder Straffelovens almindelige del, Strl. kap. 1-11 omfattende en række grundbetingelser for pådømmelse og sanktionering af strafansvar, anvendelse på alle strafbare forhold. [...] Den strafferetlige karakterisering har ikke blot et materielt strafferetligt indhold, men betyder også, at skatte- og afgiftsstrafferetten i processuel henseende reguleres af Retsplejens fjerde bog omfattende strafferetsplejen. I praksis betyder dette, at strafbare overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen pådømmes af domstolene på grundlag af en tiltale rejst af anklagemyndigheden. En anden sag er så, at skatte- og afgiftsstraffesager i meget vidt omfang afgøres gennem udenretslige bøder, som administrativt pålægges af told- og skatteforvaltningen.”

Side 234: “Såfremt sagen ikke kan afgøres ved administrativ bøde, enten fordi sagen skønnes at ville resultere i frihedsstraf, eller fordi den sigtede ikke kan erkende sin skyld eller ikke kan acceptere den tilbudte bøde, overgives sagen til anklagemyndigheden med henblik på yderligere efterforskning og evt. udfærdigelse af anklageskrift. Sagen behandles herefter af politiet og domstolene efter de normale bestemmelser i strafferetsplejen.”

Side 235-236: “Såfremt ansvarsspørgsmålet ikke kan afgøres ved advarsel eller administrativ bøde, overgår sagen til anklagemyndigheden med henblik på udarbejdelse af anklageskrift. Efter RPL § 719, stk. 1 har politidirektøren som udgangspunkt påtalekompetencen. Anklagemyndigheden foretager i princippet en selvstændig bedømmelse af ansvarsspørgsmålet under anvendelse af det straffeprocessuelle 'opportunitetsprincip', det vil sige at anklagemyndigheden alene strafforfølger i det omfang, dette skønnes hensigtsmæssigt i forhold til den sigtede og sagens konkrete og generelle omstændigheder i øvrigt jf. RPL § 722, stk. 1 og 2. Anklagemyndigheden er således ikke bundet af skattemyndighedernes forudgående strafferetlige vurderinger, således som de er kommet til udtryk i et forelagt tilbud om administrativ bøde.”

**Af Den Juridiske Vejledning fremgår i tråd hermed af afsnit A.C.3.1.2.1:**

“A.C.3.1.2.1 Politiets bistand i straffesager, der kan afgøres administrativt.

[...]

Politiet yder bistand til SKAT til efterforskning af forbrydelser. Se SKL § 22.

Der er tale om bistand til efterforskning af straffesager, der som udgangspunkt kan afgøres administrativt, og hvor det er SKAT, der står for sagsbehandlingen. Hvis en straffesag ikke kan afgøres administrativt, skal hele sagen overgives til politiet, som står for efterforskningen i samarbejde med anklagemyndigheden.”

Den gældende principielle rollefordeling er også som et helt aktuelt eksempel beskrevet i baggrundsmaterialet fra Skatteministeriet til Skatteudvalgets studierejse i september 2012 til Stockholm og Rom (Skatteudvalget 2011-12, SAU alm. del, bilag 352):

“Rollefordelingen mellem SKAT og SØK – inden for SKATs sagsområder – er, at SKAT som en administrativ myndighed, arbejder ud fra de beføjelser som er tillagt skattemyndigheden efter skattekontrolloven og andre kontrolbestemmelser i skatte-, afgifts- og toldlovgivningen.

Endvidere reguleres SKATs kontrolarbejde af de generelle bestemmelser i Retsikkerhedsloven og Persondataloven som gælder for administrative myndigheders kontroludøvelse.

SØK er som en særlig anklagemyndighed tillagt efterforskningsmæssige beføjelser som reguleres af Retsplejelovens bestemmelser og som iht. til dansk retspraksis kun kan udøves af politi- og anklagemyndigheden.

Forskellen i rollefordelingen mellem SØK og SKAT er derfor – kort fortalt – at hvis SKAT via sit kontrolarbejde opdager – eller får mistanke om – at der er begået en strafbar overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, så skal sagen anmeldes til politiet, som derefter tager stilling til, om sagen skal forfølges som en straflovsovertrædelse, og om der skal iværksættes en efterforskning efter reglerne i Retsplejeloven. Denne generelle rollefordeling mellem SKAT og politiet gælder helt tilsvarende for rollefordelingen mellem SKAT Økokrim og SØK.

Såfremt SØK eller politiet beslutter, at der skal indledes en strafferetlig efterforskning i et sagskompleks anmeldt af SKAT, kan de anmode SKATs medarbejdere om at bistå med efterforskningen. Dette sker i så fald efter de samme regler i retsplejeloven som gælder for politiets efterforskning, og SKATs medarbejdere kan herefter ikke udøve deres administrative beføjelser i forbindelse med denne konkrete efterforskning. Et praktisk eksempel på et sådant samarbejde er, hvis politiet beslutter, at der som led i efterforskningen skal iværksættes en ransagning af en virksomheds lokaler og en efterfølgende gennemgang af virksomhedens regnskabsmateriale og tilhørende korrespondance.”



---

Såfremt SØK eller politiet beslutter, at der skal indledes en strafferetlig efterforskning i et sagskompleks anmeldt af SKAT, kan de anmode SKATs medarbejdere om at bistå med efterforskningen. **Dette sker i så fald efter de samme regler i retsplejeloven som gælder for politiets efterforskning.**

---



### 3.3 DEN FAKTISKE EFTERLEVELSE AF RETSTILSTANDEN I STRAFFESAGER, DER OVERGIVES TIL POLITIET

På baggrund af ovenstående gennemgang synes der ikke at være tvivl om den formelle retsstilling; politiet/anklagemyndigheden er ansvarlig for og skal selvstændigt forestå efterforskningen og tage stilling til tiltalespørgsmålet. Dette kan eventuelt ske med en vis bistand fra SKAT, som dog ikke må overlades hele efterforskningen eller tiltalevurderingen eller ansvaret og rådigheden over disse.

På trods af dette klare og velbeskrevne udgangspunkt synes den faktiske praksis i straffesagerne, som modtages af politiet fra SKAT, som beskrevet i indledningen i vidt omfang ikke at være i overensstemmelse hermed, idet SKAT i praksis overlades en langt større rolle i efterforskningen og tiltalevurderingen, end hvad der følger af den formelle afgrænsning. Det kan således fremstå, som om Rigsadvokatens cirkulære fra 1972 eller principperne bag aldrig helt er blevet forladt, på trods af ophævelsen ved Rigsadvokatens senere meddelelse fra 1994 og de øvrige gældende retningslinjer i for eksempel Den Juridiske Vejledning.

At dette ikke er et nyt problem, fremgår af Michael Juul Eriksens artikler i Lov & Ret nr. 4/1999 side 16-19, 'Skattemyndighedernes forlængede arm', og i Juristen 1999, side 14, "Retsplejeloven og Skattekontrolloven". I artiklerne kritiseres det blandt andet, at skattemyndighederne som den forurettede part i straffesagen i betydeligt omfang deltager aktivt i sagens efterforskning, herunder ved deltagelse eller egentlig foreståelse af afhøringer i politiets regi og ved indhentelse af bevismateriale fra sigtede eller andre. Politiet kommer i praksis herved til at fungere som 'skattemyndighedernes forlængede arm', hvilket medfører en væsentlig forringelse af sigtedes retssikkerhed. Afslutningsvis konkluderes i artiklen i Lov & Ret:

"Generelt kan det siges, at meget tyder på, at såvel politiet som anklagemyndigheden i mange skattestraffesager har misforstået deres egen rolle og betragter sig selv som skattemyndighedernes forlængede arm. Konkret medfører dette, at skattemyndighedernes rolle under såvel efterforskningens forskellige faser som under domsforhandlingen bliver langt større, end hvad der er tilfældet for for eksempel en privat anmelder af et strafbart forhold. Omfanget af denne rolle betyder et alvorligt angreb på sigtedes/tiltaltes retsstilling, idet skattemyndighederne på grund af deres tilknytning til sagen ikke besidder den objektivitet, der er nødvendig for at udfylde den rolle, de tildeles under sagen. Sigtede må have et retskrav på, at politiet/anklagemyndigheden i overensstemmelse med loven fungerer som en selvstændig enhed og ikke blot reduceres til skattemyndighedernes marionetdukke.

Set i lyset af dette bør der ikke gives skattemyndighederne nogen særstatus under hverken efterforskningen eller domsforhandlingen i forhold til for eksempel en privat anmelder af et strafbart forhold."

Som nævnt (og med henvisning til den indledningsvise beskrivelse), er de problemstillinger, som rejses i de to artikler, i høj grad stadig aktuelle i praksis, og det påpegede misforhold mellem den formelle retsstilling og virkeligheden i politikredsene udgør derfor stadig et væsentligt retssikkerhedsmæssigt problem.

De rejste problemstillinger ses da heller ikke adresseret af myndighederne som opfølgning på artiklerne, bortset fra ganske kort i en fodnote i Anklagemyndighedens Årsberetning 1998-1999.

I årsberetningen gennemgår kommitteret Ole Stigel på side 79-119 under overskriften 'Nogle problemstillinger vedrørende behandlingen af skattekontrollovssager' blandt andet forskellene og samspillet mellem de processuelle regler for særmyndighedernes kontrolvirksomhed og for de retsforfølgende myndigheder efter retsplejeloven. Gennemgangen tager udgangspunkt i og bekræfter den formelle sondring mellem den administrative skatte(straffe)proces med udgangspunkt i skattekontrolloven og den politimæssige straffeprocess baseret på retsplejelovens regler, og regelsættet for den politimæssige efterforskning gennemgås i hovedtræk. I den forbindelse forudsætter forfatteren (som her må antages at udtrykke anklagemyndighedens generelle holdning), at en repræsentant for skattemyndighederne kan bistå politiet i forbindelse med afhøringer, men understreger samtidig, at sådanne afhøringer skal forestås af vedkommende polititjenestemand. Med henvisning til Michael Juul Eriksens artikel i Juristen 1999 (jf. side 18) anføres det i den forbindelse (side 85, note 4), at hvis det er forekommet, at afhøringerne foretages af skattemyndighedernes repræsentant, har der været tale om en ikke korrekt fremgangsmåde.

---

Politiet kommer i praksis herved til at fungere som 'skattemyndighedernes forlængede arm', **hvilket medfører en væsentlig forringelse af sigtedes retssikkerhed.**

---

### 3.4 DOMSPRAKSIS – U 1999.1901 V

Et bidrag til forklaringen på, at det beskrevne misforhold har kunnet bestå i en så lang årrække kan eventuelt findes i den tilsyneladende ret pragmatiske holdning til afgrænsningen mellem de to processuelle systemer, som udtrykkes ved dommen U 1999.1901 V.

Sagen angik spørgsmålet, om det var lovligt, at politiet i en skattesag – hvor der af skattemyndighederne var indgivet anmeldelse til politiet – havde overladt det til skattemyndighederne at indhente nogle oplysninger fra en tredjemand i henhold til skattekontrollovens § 8C.

I sagen havde skattemyndighederne i 1995 indledt en nærmere undersøgelse af en skatteydere selvangivelser for indkomståret 1990 og følgende indkomstår. Skattemyndigheden meddelte skatteyderen, at man agtede at ændre skatteansættelsen for to af årene (1990 og 1991), og man orienterede skatteyderen om, at der senere ville blive taget stilling til eventuelt ansvar for urigtige selvangivelser. De påtænkte ansættelsesændringer indebar forhøjelse af den skattepligtige indtægt på i alt ca. 2,5 mio. kroner

I april 1996 rettede skattemyndighederne henvendelse til politiet, idet man dels anmodede om politimæssig efterforskning i sagen (jf. skattekontrollovens § 22) dels anmodede om tiltalerejsning efter skattekontrollovens § 13, stk. 1. Told- og Skatteregionen meddelte i anmeldelsesskrivelsen, at de påtænkte skatteansættelser som følge af reglerne i skattestyrelseslovens § 35 kun kunne foretages, såfremt der forsættligt eller groft uagtsomt var givet skattemyndighederne urigtige eller ufuldstændige oplysninger. Det var i sagen af betydning at få afklaret, til hvem nogle provisioner var udbetalt af en af skatteyderens samarbejdspartnere (tredjemand). Under et møde mellem politiet og skattemyndighederne blev det fra politiets side tilkendegivet, at man fra skattevæsenets side nærmere måtte belyse omstændighederne omkring provisionsudbetalingerne, før der af politiet kunne træffes afgørelse om, hvorvidt der var grundlag for at iværksætte en politimæssig efterforskning. Fra skatteyderens samarbejdspartner indhentede skattemyndighederne

---

I de tilfælde, hvor politiet rent faktisk har truffet beslutning om at indlede en efterforskning i sagen, **ligger ansvaret for og opgaven med denne efterforskning hos politiet, som ikke efterfølgende kan henlægge/’uddelegere’ denne opgave til SKAT inden for retsplejelovens rammer.**

---

herefter med henvisning til skattekontrollovens § 8C de ønskede oplysninger. Skatteyderen gjorde gældende, at det var i strid med retsplejelovens regler, at politiet havde overladt den politimæssige efterforskning i sagen til skattemyndighederne.

Byretten lagde til grund, at samarbejdspartneren frivilligt havde givet oplysningerne til skattemyndighederne om omstændighederne ved udbetaling af provision, og at det således ikke var sket under fremsættelse af straffetruusel fra skattemyndighedernes side. Byretten fandt, at oplysningerne, der var tilvejebragt af skattemyndighederne, var indhentet i overensstemmelse med Rigsadvokatens anvisninger af 6. november 1981, og at der havde været fornøden hjemmel til, at politiet havde anmodet told- og skatteregionen om at supplere de oplysninger, der forelå i forbindelse med den indgivne politianmeldelse, jf. retsplejelovens § 742.

Vestre Landsret lagde til grund, at bilagsmaterialet, der var indhentet i medfør af skattekontrollovens § 8C, var indhentet af skattemyndighederne på et tidspunkt, hvor der var indgivet politianmeldelse mod skatteyderen, men hvor der ikke fra politiets side var truffet beslutning om at indlede efterforskning i sagen. I hvert fald under disse omstændigheder fandt landsretten ikke, at det pågældende bilagsmateriale kunne anses for tilvejebragt som led i politiets efterforskning. Herefter fandtes der ikke grundlag for at statuere, at materialet var tilvejebragt i strid med retsplejelovens § 742, stk. 2, eller at politiet – som anført af forsvareren – i strid med retsplejelovens bestemmelser havde overladt den politimæssige efterforskning til told- og skatteregionen.

Som fremhævet af Jan Pedersen i Skatte- og afgiftsstrafferet, 3. udgave 2009, side 214, er dommen bemærkelsesværdig, når der henses til, at sagen netop var overdraget til politiet med henblik på tiltalerejsning. I relation til den senere (og nugældende) retsstilling ifølge retssikkerhedsloven fra 2004 – som baserer sondringen mellem forvaltningsmæssige kontrolbeføjelser og straffeprocessuelle efterforskningsskridt på fastlæggelsen af, om der foreligger 'rimelig grund' til mistanke om et strafbart forhold – er det som anført af Jan Pedersen vanskeligt at forestille sig, at den sigtede i en situation, hvor sagen overdrages til politiet med henblik på tiltalervurdering, ikke skulle være mistænkt med rimelig grund, uanset om tiltalervurderingen måtte forudsætte yderligere oplysninger eller efterforskning i øvrigt.

Dommen forekommer i øvrigt også konkret vanskeligt forenelig med de nugældende regler i retssikkerhedslovens § 10, som bestemmer, at SKAT over for andre end den mistænkte kun kan anvende bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf. Se også Den Juridiske Vejledning afsnit A.C.2.1.1.3 (Indhentelse af oplysninger fra tredjemand) med henvisning til SKM2007.91.SKAT (Tvangsindgreb og retssikkerhedsloven).

Under alle omstændigheder synes dommens resultat at bekræfte – dog muligvis svækket af formuleringen 'i hvert fald under disse omstændigheder' – at i de tilfælde, hvor politiet rent faktisk har truffet beslutning om at indlede en efterforskning i sagen, ligger ansvaret for og opgaven med denne efterforskning hos politiet, som ikke efterfølgende kan henlægge/'uddelegere' denne opgave til SKAT inden for retsplejelovens rammer.



---

Det indebærer en risiko for, at SKATs opfattelse som forurettet part i skattesagen uprøvet lægges til grund i skattestraffesagen ved politi og anklagemyndighed, herunder **med fare for, at de tilregnelsermæssige krav, som er særlige for straffeprocessen, overses.**

---

### 3.5 SAMMENFATNING OG KONKLUSION

På baggrund af ovenstående gennemgang kan det sammenfattende konkluderes, at der i den skattestrafferetlige praksis må konstateres et misforhold mellem på den ene side den relativt klare formelle retsstilling, hvor politiet fra det tidspunkt, hvor SKAT oversender sagen med en tiltalebegæring, og politiet på den baggrund indleder en efterforskning, har det selvstændige (ene)ansvar for og rådighed over sagen, og på den anden side den virkelighed, som opleves i de konkrete sager, hvor situationen fortsat ikke er langt fra beskrivelsen i artiklen 'Skattemyndighedernes forlængede arm' fra 1999 (jf. afsnit 4).

Dette misforhold udgør et retssikkerhedsmæssigt problem, da det indebærer en risiko for, at SKATs opfattelse som forurettet part i skattesagen uprøvet lægges til grund i skattestraffesagen ved politi og anklagemyndighed, herunder med fare for, at de tilregnelsermæssige krav, som er særlige for straffeprocessen, overses. Selvom dette måtte blive rettet op ved en senere frifindende dom i byretten (i det omfang problemstillingen ikke også gør sig gældende her), er det stærkt byrdefuldt for den berørte borger at skulle være underlagt en sådan unødigt langstrakt og typisk omkostningskrævende samt socialt og personligt belastende strafferetlig forfølgning.

Vigtigheden af at adressere denne retssikkerhedsmæssige problemstilling understreges ved, at det må antages, at konsekvenserne af i forhold til en konkret sag at påpege og få medhold i indsigelser over for processuelle fejl på de områder, som er beskrevet ovenfor, typisk vil være begrænsede. Domstolene har i dansk straffeprocessuel tradition ud fra bestræbelserne på at udfinde det materielle rigtige resultat en tendens til at tillægge processuelle fejl mindre betydning, og der ses ikke i dag at findes et effektivt retsmiddel, som sigtede eller hans advokat under efterforskningen eller straffesagens forløb i øvrigt kan benytte sig af som værn imod sådanne processuelle uregelmæssigheder.

#### Forslag

Det skal foreslås Justitsministeriet, at der hos anklagemyndigheden samles en ekspertise, som selvstændigt kan vurdere de rent skatteretlige aspekter i en skattestraffesag, og herunder selvstændigt vurdere, om der foreligger en ukorrekt selvangivelse og dermed det fornødne grundlag for at gennemføre en straffesag.

#### 4. TIDSPUNKTET FOR, HVORNÅR EN SAG OM EN ANSÆTTelsesÆndring BLIVER TIL EN ANSVARSSAG

##### Problemstilling

I Den Juridiske Vejledning, pkt. A.C.3.4.1, er der en generel beskrivelse af forholdet mellem en ansættelsesag og en straffesag.

Det anføres, at en sag normalt først bliver til en ansvarssag, når der er gennemført en ændring af ansættelsen:

“Straffesagen begynder som hovedregel først, når der er tale om en endelig ansættelsesændring, så der ikke opstår bevisproblemer i straffesagen omkring selve ansættelsen.

I sager, hvor det har været nødvendigt at anvende retsplejelovens muligheder for tvangsindgreb for at fremskaffe tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en ansættelse, er straffesagen begyndt på det tidspunkt, hvor den pågældende er sigtet i forbindelse med tvangsindgrebet.

I de fleste tilfælde er det stadig at foretrække, at fortsættelsen af straffesagen afventer en endelig ansættelsesændring. Se afsnit A.C.3.4.6 om betingelserne for at en straffesag undtagelsesvis kan komme først.”

Det forekommer at være praktiske hensyn, der i høj grad er styrende for, hvornår en straffesag begynder efter SKATs opfattelse. Dette synes også at være tilfældet i afsnit A.C.3.4.6, efter hvilket SKAT som regel altid kan vælge at gennemføre en ansættelsesændring (uden inddragelse af de strafferetlige retssikkerhedsgarantier, eksempelvis retssikkerhedslovens § 10 om forbud mod selvinkriminering), før en straffesag iværksættes.

Det er et retssikkerhedsmæssigt spørgsmål, om det er rigtigt at lade praktiske hensyn være styrende for, hvornår en skatteyder kan opnå den beskyttelse, der følger af sagens overgang til en straffesag.

I TfS 2012.80 giver Marit Abel hos SKAT ligefrem udtryk for, at det er helt legitimt for SKAT at fortsætte en kontrol med henblik på at lave en ansættelsesændring uden inddragelse af garantierne i retssikkerhedsloven, selvom der under kontrolsagen ikke er nogen tvivl om, at der tillige er en konkret mistanke om strafbare forhold.

Advokat Michael Amstrup har i SR-Skat 2012.175 kommenteret SKATs opfattelse som gengivet af Marit Abel.

##### Forslag

SKAT udsteder et styresignal, hvorefter Retssikkerhedschefen tillægges kompetence til at vurdere, om indhentet bevismateriale er sket i fornøden overensstemmelse med retssikkerhedsloven. I benægtende fald kan bevismaterialet ikke indgå i en efterfølgende skattestraffesag, og selve skatteforhøjelsen kan ikke indgå i skattestraffesagen. Hvis skattestraffesagen allerede er indledt, skal sagen overføres til andre medarbejdere, der er uden kendskab til materialet.



## 5. MULIGHEDEN FOR AT KRÆVE DET MATERIELLE SKATTESPØRGSMÅL KØRT IGENNEM EN CIVIL SAGSBEHANDLING FORUD FOR EN STRAFFESAG

### Problemstilling

Østre Landsret fastslog i SKM2011.315.ØLR, at det ikke var i strid med EMRK, at en materiel afgiftssag blev fremmet samtidig med, at der var rejst straffesag for nøjagtig samme forhold – sagen blev berostillet på udfaldet af den civile sag.

### Forslag

Da praksis med landsrettens afgørelse må antages at ligge fast, bør betingelserne for berostillelse af den materielle sag på gennemførelse af straffesagen tages op med SKAT. Gerne med henblik på præcisering af Den Juridiske Vejledning pkt. A.C.3.4.3 og A.C.3.4.6.

---

Det er et retssikkerhedsmæssigt spørgsmål, om det er rigtigt at lade praktiske hensyn være styrende for, **hvornår en skatteyder kan opnå den beskyttelse, der følger af sagens overgang til en straffesag.**

---

## 6. LIGESTILLING AF STRAFFERETLIGE SANKTIONER PÅ SKATTERETTENS OMRÅDE

### Problemstilling

SKAT og Rigsadvokaten besluttede efter længere tids drøftelser – og gennemførelse af nogle prøvesager – at sager om overtrædelse af skattelovgivningen, momsloven, lov om arbejdsmarkedsbidrag og lønsumsafgift, hvor den samlede unddragelse er over 250.000 kroner fra januar 2010 kunne afgøres af SKAT ved administrativt bødeforlæg, jf. Rigsadvokaten Informerer nr. 1/2010. Der var derved tale om en lempelse af straffene for overtrædelse, hvor den samlede unddragelse lå i intervallet 100.000 kroner til 250.000 kroner, idet forsætlige overtrædelser heraf indtil ændringen var belagt med fængselsstraf, mens dette som bekendt ikke er tilfældet fra januar 2010 og fremefter. Lempelsen blev begrundet med, at prisudviklingen havde gjort, at progressionsknækket for, hvornår der blev idømt fængselsstraf, var blevet skærpet år for år. Der blev med lempelsen for strafudmålingspraksis på skatte-/momsområdet ikke foretaget nogen ændring af det tilsvarende strafniveau/niveau for en administrativ afgørelse af en sag for punktafgifterne. Om dette blev der i SKATs notat til Rigsadvokatens meddelelse, pkt. 5 anført:

“Der vil senere komme et udspil til en ny sanktionspraksis i punktafgiftssagerne, således at der skabes en hensigtsmæssig sammenhæng for sanktionsudmålingen på hele SKATs område.”

Dette ønske om harmonisering blev – i hvert fald i relation til selvanmeldelse – gentaget i lovforslaget til amnestiloven – lov nr. 431 af 16. maj 2012 om midlertidig nedsættelse af straffen for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen vedrørende midler på udenlandske konti m.v. Det fremgår således af lovmotiverne:

“Regeringen finder, at strafudmålingen i intervallet 100.000 kroner til 250.000 kroner ved selvanmeldelse for på den ene side punktafgifter og på den anden side skatter og generelle afgifter bør harmoniseres.”

Der ses imidlertid ikke at være sket tiltag for at ophæve den forskel, hvorefter en overtrædelse af for eksempel registreringsafgiftsloven med et unddraget beløb på 200.000 kroner vil udløse en ubetinget fængselsstraf og en bøde, hvorimod en overtrædelse af skattekontrolloven i samme størrelsesorden alene vil kunne medføre en bøde.

### Forslag

Det foreslås, at strafniveauet for overtrædelse af på den ene side skattelovgivningen, momsloven, lov om arbejdsmarkedsbidrag og lønsumsafgift og på den anden side punktafgifter, hvor det undtagne beløb ligger i intervallet 100.000 kroner til 250.000 kroner harmoniseres således, at sanktionen fremover alene vil være bøde, og at sagerne vil kunne afgøres administrativt af SKAT, såfremt borgeren ønsker dette. Det foreslås, at problemstillingen rejses over for SKAT og Rigsadvokaten.

### Advokatrådets Skatteudvalg, februar 2013

Udarbejdet af advokat Jan Steen Hansen, advokat Kurt Sigaard, advokat Martin Bekker Henriksen og advokat Kim Pedersen.

---

Efter en skattesag kan følge en skattestraffesag. Der er inden for dette område flere retssikkerhedsmæssige problemstillinger.

Der kan først og fremmest peges på grundlaget for SKATs kontrol og efterfølgende straffesager, nemlig skattekontrolloven. **Skattekontrolloven er på flere områder uigennemskuelig og utidssvarende, hvilket der bør rettes op på ved en revision af loven. Men også andre retssikkerhedsmæssige forhold presser sig på.** Til eksempel kan nævnes retten til ikke at selvinkriminere sig, udvidelse af området for straf inden for skattestrafferetten, anklagemyndighedens afhængighed af SKAT med flere.

Disse retssikkerhedsmæssige problemstillinger tages op i denne pjece.

---



Underudvalget foreslår, at dette notat danner grundlag for en henvendelse til de relevante myndigheder, herunder eksempelvis Rets sikkerhedschefen hos SKAT, og Folketingets Skatteudvalg efter nærmere drøftelse herom i Advokatrådets Skatteudvalg. Anden form for offentliggørelse kan tillige overvejes.

