

Juridiska Institutionen Tillämpade studier
Handelshögskolan 30 poäng
vid Göteborgs Universitet HT-2007

Skattetillägget och dess förenlighet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

Författare: Vjollca Turjaka
Handledare: Professor Robert Pålsson

1 Inledning.....	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syfte.....	5
1.3 Metod.....	5
1.4 Disposition.....	5
1.5 Avgränsning.....	6
2 Historik över sanktionssystemet.....	6
3. Skattetillägg vid oriktig uppgift.....	7
3.1 Formella förutsättningar för skattetillägg.....	7
3.2 Definitionen av en oriktig uppgift.....	9
3.3 Annat än oriktig uppgift.....	10
3.3.1 Tillräcklig uppgift.....	10
3.3.2 Orimliga uppgifter.....	10
3.4 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.....	11
3.5 Skatteverkets utredningsskyldighet.....	12
3.6 Beräkning av skattetillägget.....	14
3.7 Beviskravet vid oriktig uppgift.....	14
3.8 Situationer när skattetillägg inte ska tas ut.....	15
4. Befrielse från skattetillägg.....	16
4.1 Allmänt.....	16
4.2 Ursäktlighetsfallen.....	16
4.2.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållande.....	16
4.2.2 Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden.....	17
4.2.3 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.....	18
4.3 Oskälighetsfallen.....	19
4.3.1 Inte rimlig proportion.....	19
4.3.2 Oskäligen lång tid.....	19
4.3.3 Dömts till brott enligt skattebrottslagen.....	21
5 Skattebrotten.....	22
5.1 Allmänt om skattebrott.....	22
5.2 Skattebrott.....	22
5.2.1 Uppsåt.....	23
5.2.2 Aktivt handlande.....	23
5.2.3 Underlåtenhet.....	24
5.2.4 Oriktig uppgift.....	25
5.2.5 Farerekvisitet.....	25
5.3 Skatteförseelse.....	26
5.5 Vårdslös skatteuppgift.....	27
6. Processordningen i praktiken.....	28
7 Europakonventionen och sanktionssystemet.....	30
7.1 Europakonventionen.....	30
7.1.1 Allmänt om Europakonventionen.....	30
7.1.2 Europakonventionen i Sverige.....	31
7.1.3 Tolkning av Europakonventionen.....	32
7.1.4 Europadomstolen och förfarandet.....	32
7.2 Artiklar i Europakonventionen av betydelse för skattetillägg och skattebrott.....	33
7.2.1 Artikel 6 och skattetillägget.....	33
7.2.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.....	35
7.2.3 Dubbelbestraffningsförbudet i Svensk rätt.....	37
8 Tolkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet avseende skattetillägget.....	39
8.1 Europadomstolens tolkning.....	39
8.1.1 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike.....	39
8.1.2 Rosenquist mot Sverige.....	40

8.1.3 Kommentarer till avgörandet Rosenquist mot Sverige.....	41
8.2 Praxis från Högsta domstolen och Regeringsrätten.....	42
8.2.1 NJA 2000 s.622	42
8.2.2 Kommentarer till NJA 2000 s.622.....	43
8.2.3 RÅ 2002 ref. 79	43
8.2.4 Kommentarer till RÅ 2002 ref. 79.....	44
8.2.5 NJA 2004 s.510	45
8.2.6 NJA 2005 s. 856	45
8.3 Bedömning i förarbeten	46
8.3.1 Skattetilläggskommitténs bedömning och förslag.....	46
8.3.2 Regeringens bedömning och förslag.....	47
8.3.3 Lagrådets bedömning och förslag.....	48
9 Sammanfattande slutstats och egna synpunkter.....	49
Källförteckning	52

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I samband med att Sverige blev medlem i EU inorporerades Europakonventionen i svensk rätt fr.o.m. den 1 januari 1995 som lag. Samtidigt infördes i 2 kap 23 § RF en bestämmelse om att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid mot Europakonventionen. De svenska skattetilläggsbestämmelsernas förenlighet med Europakonventionen har de senaste åren varit omdiskuterad. En central fråga som länge varit föremål för en omfattande diskussion och debatt är huruvida det svenska skattetillägget strider mot artikel 6 i Europakonventionen. Både i motiv och i praxis synes man numera vara enig om att ett påförande av skattetillägg bör förstås som en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6. Som en följd härav har det vidare ifrågasatts om ett skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande vid lämnade av en oriktig uppgift är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Av artikeln framgår att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak, dvs. principen om ne bis in dem. Det har alltså ifrågasatts om ett och samma förfarande, lämnande av oriktig uppgift till ledning för taxering enligt det svenska rättsystemet i praktiken beivras två gånger: å ena sidan genom påförande skattetillägg enligt 5:1 TL och å andra sidan genom att dömas till straffansvar för skattebrott enligt 2 § SBL. I detta sammanhang har det vidare ifrågasatts om den skattskyldige drabbas av dubbelbestraffning när denne påförs såväl skattetillägg som straff för vårdslös skatteuppgift.

Dessa frågor har i Sverige behandlats i samband med införandet av en ny lagstiftning som bygger på Regeringens proposition 2002/03:106. Såväl Lagrådet som Regeringen tog i sina yttranden över lagrådsremissen ställning till detta.

Frågan om den skattskyldige kan påföras skattetillägg samtidigt som denne åtalas och fällts för skattebrott eller vårdslös skatteuppgift avseende samma gärning har prövats av såväl Regeringsrätten som HD. Vidare har denna fråga behandlats av Europadomstolen i målet Rosenquist mot Sverige.

Påförande av skattetillägg kan påverka den enskildes ekonomi i betydande utsträckning, eftersom det inte finns något maximibelopp, och kan vidare resultera i långa och segslitna processer i såväl förvaltningsdomstolarna som i Europadomstolen. Att därutöver åtalas för skattebrott och bli dömd till fängelse endast på den grund att man har begått misstaget att lämna en oriktig uppgift kan bli en orimligt hård påföljd för den enskilde. Detta blir ett misstag som man får betala ett högt pris för.

Denna uppsats behandlar frågan hur det går att motivera att förfarandet lämnade av oriktig uppgift delas upp i två brott för att sedan staten ska kunna straffa den skattskyldige två gånger för samma sak.

1.2 Syfte

Det övervägande syftet med denna uppsats är att utreda huruvida det strider mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att både påföras skattetillägg och dömas till ansvar för skattebrott eller vårdslös skatteuppgift. Då skattetilläggsbestämmelserna har varit föremål för olika utredningar är syftet att klargöra motiven bakom lagstiftningen och vilka synpunkter det finns på denna fråga. För att i bästa möjliga mån kunna ta ställning till denna fråga måste man förstå skillnaden mellan det administrativa institutet skattetillägg och det straffrättsliga institutet skattebrott. Ett delsyfte är att göra en jämförelse hur dessa institut skiljer sig åt både materiellt och processuellt.

1.3 Metod

Den genomförda utredningen är av rättsdogmatisk karaktär. Det innebär att de rättsliga problem och frågeställningar som ämnet aktualiserar har undersökts och analyserats inom ramen för den traditionella rättskälleläran. Bestämmelsernas praktiska tillämpning har belysts mot bakgrund av rättspraxis från Regeringsrätten, HD och Europadomstolen, samt förklaringar och yttranden i doktrin.

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i tre avsnitt. I det första avsnittet följer inledningsvis en historisk exposé över skattetilläggs institutet. Därefter redovisas innehållet och utformningen av de nya skattetilläggsbestämmelserna. I de olika kapitlen redogörs för under vilka förutsättningar ett skattetillägg kan påföras. Vidare behandlas situationer när skattetillägg inte ska tas ut, ursäktliga befrielsegrunder samt när det är oskäligt att påföra skattetillägg. Därefter följer en redovisning av bestämmelserna i Skattebrottslagen. Avsnittet avslutas med en jämförelse av de processuella reglerna.

I det andra avsnittet följer en ingående beskrivning av artikel 6 i Europakonventionen och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. I detta avsnitt klargörs principen om *ne bis in dem* utförligt.

I det tredje avsnittet analyseras huruvida det strider mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att både påföras skattetillägg och dömas till ansvar enligt skattebrottslagen. Slutligen återfinns några avslutande synpunkter.

1.5 Avgränsning

Jag har avgränsat mig från att behandla andra artiklar i Europakonventionen som kan vara av betydelse i ärenden om mål om skatt och skatterelaterade avgifter såsom rätt till effektivt rättsmedel enligt artikel 13 och rätt till överklagande i brottmål enligt artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet. De rättsäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 såsom oskuldspresumtionen, rätten till effektiv domstolsprövning och rätten till rättegång inom skäligt tid nämns i texten men behandlas inte utförligt.

2 Historik över sanktionssystemet

Skattetilläggsreglerna har under de senaste 30 åren varit föremål för flera översyner och reformer. Det administrativa sanktionssystemet infördes den 1 januari 1972 och var i princip en nyhet för Sverige då liknande system redan fanns i Finland och Norge. Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades reglerna om skattebrott varför en ny lag, skattebrottslagen (1971:69) tillkom och ersatte den tidigare skattestrafflagen (1943:313). Ändamålet med reformen var att de administrativa sanktionerna skulle tillämpas parallellt med de straffrättsliga och att skattetillägg skulle påföras även i de fall den skattskyldige fällts långtgående personliga konsekvenser, vilket ofta upplevdes som övergrepp från det allmänna.¹

Ett praktiskt resultat av det administrativa förändret förväntades bli att obetydligare överträdelse inte skulle leda till några sanktioner. Å andra sidan skulle åklagarmyndigheterna och domstolar rikta alltmer fokus på de grövre brotten. Sanktionssystemet skulle bli jämnare och rättvisare.²

Det skatteadministrativa systemet kom att bemötas med mycket stark kritik. Motionärerna ansåg att man borde införa ytterligare befrielsegrunder och möjlighet jämka skattetillägget. JO ansåg att skattemyndigheternas tillämpning av befrielsegrunderna var hård till skillnad från skattedomstolarnas, som hade bedömt befrielsegrunderna mer fritt och sammanvägt alla omständigheter vid bedömningen.³

I början av 1975 tillsattes en skattetilläggsutredning som fick i uppdrag att göra en översyn av hur reglerna kommit att tillämpas i praktiken. På grundval av ett delbetänkande genomfördes väsentliga förändringar som medförde att sanktionsnivån sänktes från 50 till 40 procent i normalfallen. Vidare kunde sanktionsnivån nedsättas till hälften i de fall den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial.⁴

I samband med 1991 års taxeringslag gjordes det genomgripande förändringar av bestämmelserna om skattetillägg. Syftet med ändringarna var dels att anpassa det

¹ Prop. 2002/03:106 s.108

² SOU 2001:25 s.69

³ SOU 2001:25 s.72

⁴ SOU 2001:25, s.74

administrativa systemet till reformen, dels att komma till rätta med de uppmärksammade tillämpningsproblem som hade uppstått. I den nya taxeringslagen (1990:324) ändrades tidsfristerna för beslutsfattande, omprövning och överklagande. Alla nödvändiga ändringar fanns dock inte med i denna förändring, varför omfattande materiella förändringar infördes nästkommande års taxering. De materiella förändringar som infördes var bl.a. lägre skattetillägg vid periodiseringsfel och möjlighet att påföra skattetillägg vid underskott.⁵

Mot bakgrund av Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen har det under de senaste åren pågått en intensiv debatt huruvida den svenska rättstillämpningen är förenlig med de rätts säkerhetskrav som ställs enligt europakonventionen. Ändringarna av sanktionsbestämmelserna har föregåtts av en allt kraftigare kritik av skattetilläggsbestämmelserna. Man började ifrågasätta om skattetilläggsbestämmelserna var förenliga med Europakonventionen med fokus på art 6. Mot bakgrund av denna kritik tillsattes en utredning ”1999 års skattetilläggskommitté” som fick i uppdrag att göra en översyn av skattetilläggsreglerna.⁶

De nya skattetilläggsbestämmelser i taxeringslagen vilka trädde i kraft den 1 juli och tillämpades fr.o.m. 2004 bygger på regeringens proposition 2002/03:106. Enär befrielsegrunderna hade varit föremål för kritiken att de tillämpades restriktivt och onyanserat förtydligades och kompletterades dessa med nya grunder. De nya bestämmelserna innebär bl.a. att befrielse ska kunna medges helt eller delvis om den skattskyldige har fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller oskäligt lång tid har förflutit sedan Skatteverket funnit anledning att påföra skattetillägg. Vidtagna ändringar syftar i princip enbart att utforma den svenska lagstiftningen med de rätts säkerhetskrav som ställs enligt Europakonventionen.⁷

3. Skattetillägg vid oriktig uppgift

3.1 Formella förutsättningar för skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg finns i 5 kap. taxeringslagen. Av 5 kap. 1 § framgår att skattetillägg får påföras om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

En första förutsättning för att påföra skattetillägg är att det är den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften. Enligt 4 kap.3 § LSK ska deklarationen egenhändigt vara undertecknad av den skattskyldige eller av behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § LSK.

⁵ Almgren och Leidhammar s.206

⁶ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s.18

⁷ Axén och Leidehammar, Skattetillägg och rätts säkerheten, s.26

Deklarationsskyldigheten kan normalt inte fullgöras genom ett befullmäktigat ombud förutom i undantagsfall. Genom lagen (2005:1117) om deklarationsombud har en bestämmelse införts som ger en fysisk person med fullmakt möjlighet att såsom ombud för sin huvudmans räkning lämna deklARATIONEN i form av ett elektroniskt dokument.⁸

Kravet på egenhändigt undertecknade avser endast deklARATIONER. Oriktiga uppgifter som lämnas av ett befullmäktigat ombud i ett omprövningsärende eller i en skatteprocess kan såldes medföra skattetillägg. En oriktig uppgift som lämnats av ett ombud bör inte behandlas på ett annat sätt än en uppgift som den skattskyldige själv lämnat.⁹ I RÅ80 1:47 lämnade en revisorsuppleant i en släktförening oriktiga uppgifter till taxeringsnämnden. Regeringsrätten ansåg att uppgiften var lämnad till ledning för taxeringens förfarande eftersom revisorsuppleanten handlat på uppdrag av föreningen.

Har en oriktig uppgift lämnats av en förordnad god man eller förvaltare enligt 11 kap. 3,4 eller 11 bör normalt befrielse från skattetillägg medges.¹⁰

Deklarationsskyldigheten för annan juridisk person än dödsbo ska fullgöras av en ställföreträdare. I regel är det den juridiska personens ekonomiansvarige eller firmatecknare som undertecknar deklARATIONEN utan att denne är behörig ställföreträdare. Har en oriktig uppgift lämnats av någon som saknar behörighet kan skattetillägg ändå påföras. Enligt 7 kap. 3 § andra stycket TL är presumtionen att uppgifter som lämnats för en juridisk persons räkning anses ha lämnats av den skattskyldige om det inte uppenbart framgår att uppgiftslämnaren saknade behörighet.

Den oriktiga uppgiften måste således ha lämnats på annat sätt än muntligen. Uppgiften ska således ha lämnats skriftlig eller elektroniskt med hjälp av automatiserad databehandlingsteknik eller någon annan form av teknisk överföring.¹¹ Kravet på underskrift anses då vara uppfyllt genom det elektroniska medlet.¹²

Den oriktiga uppgiften ska lämnas under förfarandet. Uppgiften kan t.ex. ha lämnats under en skattedeklaration, i ett svar på fråga från Skatteverket utsänd förfrågan eller utsänt övervägande, i en begäran om omprövning, ett överklagande eller i samband med en skatterevision.¹³

Den oriktiga uppgiften ska lämnas till ledning för taxering det aktuella taxeringsåret. Har uppgiften lämnats avseende ett annat taxeringsår eller ett annat ändamål kan uppgiften inte läggas till grund för bedömning. Uppgifter som Skatteverket fått genom kännedom om på annat sätt än genom vad som upplysts av den skattskyldige eller uppgifter som lämnats i en bilaga till en deklARATION utgör inte uppgift till ledning för taxeringen.

⁸ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skatteberott, s.37-38

⁹ Prop. 1977/78:136 s.160

¹⁰ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s 27

¹¹ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s .27

¹² 4 kap. 4 § LSK, 10 kap 26 § SBL

¹³ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007. s. 23

Slutligen ska skattetillägg inte påföras om det är fråga om ett obetydligt skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten. Vid bedömning av om skattebeloppet är obetydligt ska man inte ta hänsyn till den totala skatteeffekten sammantaget, utan varje inkomstslag som påverkas av den oriktiga uppgiften ska bedömas för sig.¹⁴

För att påföra skattetillägg fordras inte att den oriktiga uppgiften har lämnats uppsåtligt eller vårdslöst utan det räcker med att uppgiften objektivt kan fastställas vara oriktig. 1999 års skattetilläggskommitté diskuterade i olika sammanhang huruvida det var ett nödvändigt krav att mot bakgrund av art 6 i Europakonvention införa ett krav på uppsåt. Kommittén menade att skattetilläggets bestraffande karaktär förutsätter att det i någon mening föreligger skuld på den skattskyldiges sida och därför borde ett krav på uppsåt eller oaktsamhet uppställas. Regeringen delade inte kommitténs åsikt utan menade att nuvarande bestämmelse bör kvarstå.¹⁵

3.2 Definitionen av en oriktig uppgift

En grundläggande förutsättningen för att påföra skattetillägg är att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat oriktig uppgift.

Definitionen oriktig uppgift eller oriktig meddelande (som det tidigare hette i eftertaxeringsbestämmelserna) är ett centralt begrepp som har samma innebörd i såväl skattetilläggsammanhang som vid eftertaxering enligt 4 kap 16 § TL. Rekviritet oriktig uppgift förekommer även i skattebrottslagen och har samma innebörd som i skattetillägget.¹⁶

Enligt 1 kap.2 § lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter ankommer det på den skattskyldige att i självdeklarationen lämna upplysningar som är till ledning för taxering. Förutom vissa särskilt angivna uppgifter ska den skattskyldige lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga beslut. Den skattskyldige måste även öppet redovisa frågor som kan vara av betydelse för taxeringen.

En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Detta föreligger när den skattskyldige lämnat osanningsenliga eller ofullständiga uppgifter. Inte bara direkt osanna uppgifter kan föranleda att skattetillägg påförs. Även helt eller partiellt förtigande av en viss sakfråga eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som oriktig uppgift.¹⁷

Däremot får från lämnande av oriktig uppgift skiljas den situation då den skattskyldige gjort ett riktigt yrkande och en värdering som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Skattetillägg ska enligt 5 kap. 8 § 3 p. TL inte tas ut vid riktigt yrkande. För att

¹⁴ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättssäkerheten, s. 46 och Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skatteprocessen, s. 210

¹⁵ SOU 2001:25 s. 212 och prop. 2002/03:106 s.86

¹⁶ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s 42

¹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 116

det ska röra sig om ett oriktigt yrkande och inte en oriktig uppgift fordras det att ett öppet yrkande framgår av deklARATIONEN eller någon annan tillgänglig handling. Vidare måste den skattskyldige i någon form redovisa de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet.¹⁸

Har den skattskyldige riktigt redovisat de föreliggande förhållandena, men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga följder är det inte fråga om en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande. Ett oriktigt yrkande föreligger även då uppgifterna i deklARATIONEN är ofullständiga men det av övriga uppgifter i deklARATIONENS andra skriftliga handlingar framgår att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att det föreligger en uppenbar brist i deklARATIONEN. Som oriktigt yrkande avses inte yrkande som är dolda i underlaget för deklARATIONEN, t ex i bokföringen.¹⁹

Gränsen mellan vad som är en oriktig uppgift i sak och vad som är ett oriktigt yrkande är svår att dra. Vägledning fås bäst genom praxis från regeringsrätten. I RÅ81 1:25 hade ett bolag till deklARATIONEN bifogat balansräkning och vinst- och förlustkonto. På vinst och förlustkontot redovisades en avsättning till investeringsfond med 42 000 kr. Den obligatoriska blanketten för avsättningen bifogades inte. Frågan var om detta kunde anses utgöra en oriktig uppgift. Regeringsrätten fann att bolaget inte lämnat oriktig uppgift genom att på så sätt som skett yrka avdrag för investeringsfonder.

3.3 Annat än oriktig uppgift

3.3.1 Tillräcklig uppgift

Enligt 5 kap. 1 § andra stycket TL anses en uppgift inte vara oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör ett tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut i taxering eller beskattningsfrågor ska kunna fattas. Ett exempel på situationer som omfattas är när den skattskyldige visserligen gör ett riktigt avdrag, men de uppgifterna som i övrigt lämnas är sådana att en riktig bedömning huruvida denne är berättigad till avdraget kan göras med ledning av uppgifterna.²⁰ I RÅ 2003 ref.4 uttalade Regeringsrätten att det åligger den skattskyldige att lämna upplysningar om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information som möjligt så att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet.²¹ Se mer om rättsfallet i kapitel 3.5.

3.3.2 Orimliga uppgifter

Skulle fallet vara sådant att en uppgift är felaktig och de övriga uppgifterna inte är tillräckliga för att ett riktigt beslut ska fattas ska uppgiften ändå inte anses vara oriktig om uppgiften är så

¹⁸ Prop.1977/78:136 s.144

¹⁹ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s 95

²⁰ Prop.2002/03:106 s. 233

²¹ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s. 29-31

orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut, 5 kap. 1 § andra stycket TL. Sådana anmärkningsvärda uppgifter får anses aktualisera Skatteverkets utredningsskyldighet.²² I RÅ 2002 ref.20 hade ett bolag utan närmare förklaring framställt yrkande om avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgiften om totalt bokförda intäkter som uppgick till mindre än hälften av det yrkade avdraget. Med hänsyn till detta och att bolaget efter förfrågan från skattemyndigheterna inkommit med klargörande besked ansåg Regeringsrätten att den skattskyldige inte lämnat oriktig uppgift.

3.4 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet

Utgångspunkten för bedömningen av om en uppgift är oriktig är omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Syftet med deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten är att Skatteverket ska få tillräckligt med underlag för att fatta ett korrekt beslut i enlighet med skattereglerna. Givetvis är det den skattskyldige som har bäst kännedom om sina egna angelägenheter och kan avgöra vilka uppgifter som behöver lämnas i deklara-tionen. Mot denna bakgrund åläggs den skattskyldige en omfattande uppgiftsskyldighet och fullgör denne inte sina åtaganden kan frågan om oriktig uppgift bli aktuell.²³

Uppgiftsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklara-tioner och kontrolluppgifter, LSK, och den anknytande förordningen (2001:1244) om självdeklara-tioner och kontrolluppgifter. Ytterligare bestämmelser som är med specifika för ett visst inkomstslag eller för vissa skattskyldiga finns i 3 kap. 4-25 §§ LSK. Skatteverket ska enligt 4 kap 2 § LSK före den 15 april under taxeringsåret sända en blankett för allmändeklara-tion med förtryckta uppgifter. De förtryckta uppgifterna grundas på inkomna kontrolluppgifter och övrig information som Skatteverket har kännedom om. Det ankommer på den skattskyldige att rätta till felaktiga förtryckta uppgifter och besvara frågor som formuläret ställer, t ex uppgifter om sambeskattnig. Underlåter den skattskyldige att korrigera felaktigheter och bidra med nödvändiga kompletteringar kan denne påföras skattetillägg.²⁴

Enligt 3 kap. 1 § 7 p ska en självdeklara-tion innehålla de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta ett riktigt beslut. Detta innebär att den skattskyldige inte enbart kan nöja sig med att lämna beloppsmässiga uppgifter som direkt följer av deklara-tionen utan denne måste styrka de kostnader som dragits av. Likaså måste den skattskyldige upplysa om de intäkter denne bedömt som skattefria.²⁵ Den skattskyldige måste bistå med räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt se till att ha ett underlag för deklara-tionens fullgörande, 19 kap. 2 § LSK och 14 kap. 2§ SBL.

²² Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott. s. 45,

²³ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 33

²⁴ Prop.2001/02:25 s. 164

²⁵ Prop. 2001/02:25 s. 162

Skulle den skattskyldige reservera sig öppet i deklarationen för att dennes inkomstuppgifter kanske inte är tillförlitliga utesluter detta ändå inte att uppgiften kan anses vara oriktig.²⁶ I RÅ 1976 reserverade sig den skattskyldige för inkomstuppgifters riktighet eftersom hon inte fått någon kontrolluppgift pga. arbetsgivarens konkurs. Den inkomst som inte redovisades motsvarade i det närmaste 30 procent av den totala årsinkomsten. Regeringsrätten fann att den skattskyldige med normal uppmärksamhet borde ha observerat att inkomstredovisningen blivit felaktig. Den skattskyldige var dessutom skyldig att lämna underlag för deklarationens fullgörande. Det faktum att den skattskyldige reserverat sig för inkomstuppgiftens riktighet kunde inte enligt Regeringsrätten medföra att skattetillägget skulle efterges.

Den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande i deklarationen. Der fordras således av den skattskyldige att denne har kännedom om innebörden av gällande beskattningsregler²⁷ Det sagda framgår av rättsfallet RÅ 1989 ref.32. I rättsfallet ansågs den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift genom att i deklarationen yrka värdeminskingsavdrag för skog utan att upplysa om ett partiellt arvskifte som hade väsentligt betydelse för bedömningen av arvsrätten. Vid beräkning av värdeminskingsavdrag är det av betydelse huruvida skogen anskaffats benefikt eller oneröst. Regeringsrätten fann att den skattskyldiges underlåtenhet att självmant upplysa om arvskiftet var att anse som en oriktig uppgift och därmed förelåg grund för påförande av skattetillägg. Eftersom frågan ansågs som skatterättsligt komplicerad medgavs befrielse från skattetillägg.

3.5 Skatteverkets utredningsskyldighet

Med utredningsskyldighet avses sådan skyldighet som är av betydelse för bedömningen av om oriktig uppgift lämnats eller inte. I vissa situationer kan den skattskyldige ha lämnat alla nödvändiga uppgifter för att Skatteverket ska fatta ett riktigt beslut men gjort en felaktig bedömning. I ett sådant fall föreligger oriktigt eller öppet yrkande. Gränsen mellan vad som utgör en oriktig uppgift och oriktigt yrkande är som ovan nämnts mycket svår att dra. Ett exempel på ett oriktigt yrkande är när den skattskyldige helt öppet yrkar amortering av ett lån. Skulle ett sådant öppet yrkande godtas av Skatteverket kan vid eftertaxering skattetillägg pga. oriktig uppgift inte påföras. Ansvaret för den bristfälliga taxeringen åvilar i ett sådant fall Skatteverket²⁸

Har den skattskyldige lämnat riktiga uppgifter men inte tillräckliga för bedömning av skattefrågan, samt att det av uppgifterna framgår att de inte är fullständiga, åligger det

²⁶ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott s. 47

²⁷ Prop. 1977/78:136 s. 154

²⁸ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 46

Skatteverket att inhämta ytterligare upplysningar från den skattskyldige.²⁹ Det sagda framgår av RÅ 2003 ref. 23. I rättsfallet hade ett företag i självdeklarationen redovisat löner och andra ersättningar, pensionskostnader och kostnader för tjänstepensioner. Däremot hade företaget inte redovisat någon uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader. Räkenskapschemat utvisade att företaget under beskattningsåret haft kostnader för såväl löner, pensioner och AMF och ITP avgifter. Regeringsrätten fann att det borde ha stått klart för skattemyndigheten att den i avsaknad av uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader inte hade tillräcklig grund för beslut om beskattning. Det åvilade skattemyndigheten att ärendet blev tillräckligt utrett. Förutsättningar för påförande av skattetillägg ansågs inte föreligga.

Även om en översiktlig granskning inte ger vid handen att det finns fel i deklarationen föreligger ändå en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att en uppgift saknas eller att avsaknaden av en uppgift strider mot en annan i deklarationen inlämnad uppgift.³⁰ Rättsfallet: RÅ 2003 ref. 4 är ett exempel på vilka stora krav som ställs på Skatteverkets tjänstemän vid granskning av deklarationer. I rättsfallet yrkade ett bolag avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar med 2 miljoner utan att återföra belopp som ej var avdragsgillt. Bolaget uppgav inte vad nedskrivningen avsåg och i balansräkningen redovisades inte några anläggningstillgångar. Efter förfrågan uppgav bolaget att nedskrivningen avsåg lånefordringar och ett av företagets tidigare ägt aktiebolag som var försatt i konkurs. Skattemyndigheten medgav inte avdraget och påförde skattetillägg. Regeringsrätten fann att sådan nedskrivning endast kunde komma ifråga i undantagsfall och att det varit närmast uteslutet att avdraget utan närmare utredning skulle godtas av skattemyndigheten. Hänsyn togs även till att bolaget sedan Skatteverket vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring och lämnat klagande besked angående nedskrivningen. Efter rättsfallet RÅ 2003 ref.4 uppstod en osäkerhet om hur mycket som fordrades för att en särskild utredningsskyldighet inte skulle uppkomma för Skatteverket. Efter att Regeringsrätten meddelat ytterligare ett antal likvärdiga domar och i dessa funnit att en särskild utredningsskyldighet inte uppkommit, kan det fastställas att utrymmet för att sådan utredningsskyldighet ska uppkomma är stark begränsad³¹.

Det föreligger ingen särskild utredningsskyldighet för Skatteverket när den skattskyldige lämnar falska uppgifter, t ex gör avdrag för kostnader som denne aldrig haft, såsom avdrag för resekostnader i tjänsten trots att man har erhållit ersättning från arbetsgivaren³²

²⁹ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s.60

³⁰ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s.47

³¹ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 73

³² Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 48

3.6 Beräkning av skattetillägget

Om en oriktig uppgift har lämnats ska skattetillägget tas ut med normalt 40 procent av det undandragna skattebeloppet. Rör det sig om mervärdesskatt är uttaget 20 procent av den skatt som felaktigt tillgodoförts, 5 kap 4 § TL. Skattetillägg ska beräknas efter 10 procent eller vad gäller mervärdesskatt 5 procent ifall den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgänglig för Skatteverket eller har varit det före utgången av november taxeringsåret, 5 kap 4 § 2 st. TL.

Det ska finnas kausalitet mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om den oriktiga uppgiften inte påträffats. Däremot krävs det inte att den oriktiga uppgiften medfört några beloppsmässiga ändringar av taxeringen.³³

Vid beräkning tas hänsyn inte till invändningar rörande en annan fråga än den som föranlett skattetillägget.³⁴ Den undandragna skatten blir då den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om invändningen inte hade upptäckts.

Skattetillägg ska beräknas även om skatten påverkas först under kommande taxeringsår, 5 kap.7§ TL. Ett exempel på detta är när man redovisar för låg kapitalvinst vid avyttring av bostad även om man beviljas avdrag för uppskov.³⁵

3.7 Beviskravet vid oriktig uppgift

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att övriga förutsättningar för att påföra skattetillägg föreligger. Det är Skatteverket som bär ansvaret för att sådana fakta som är avgörande för den rättsliga bedömningen utreds med tillräcklig grad av sannolikhet.³⁶

Det ställs större krav på bevisningens styrka vid beslut om påförande av skattetillägg än i den ordinära processen. Beviskravet i den ordinära taxeringsprocessen är att förekomsten av en viss omständighet skall vara ”sannolik”. Det ankommer den skattskyldige att göra det sannolikt att denne haft yrkade kostnader. Vid beslut om eftertaxering och skattetillägg ställs högre krav på bevisningen³⁷. Det sagda framgår av RÅ 2000 not. 132 som gällde eftertaxering och skattetillägg, där Regeringsrätten anförde att det är det allmänna som i en taxeringsprocess har att styrka förekomsten av ett oriktig meddelande. Beviskravet ska alltså på en gängse sannolikhetskala anses motsvara: visat/styrkt.³⁸

1999 års skattetilläggskommitté föreslog i sitt betänkande ett högre beviskrav. Kommittén föreslog att det ska kunna fastslås ”utom rimligt tvivel”. Detta är ett vedertaget uttryck som

³³ Prop. 2002/03:106 s.52

³⁴ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 209

³⁵ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättssäkerheten, s.41

³⁶ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 71

³⁷ Prop. 2002/03:106 s.119

³⁸ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott s.65

används regelmässigt vid bevisvärdering i brottmål. Genom ett sådant beviskrav kunde man nå en rimlig grad av säkerhet om att skattesystemet står sig internationellt.³⁹

Regeringen delade dock inte samma uppfattning utan ansåg att det inte fanns någon anledning att höja beviskraven eftersom artikel 6 i Europakonventionen inte uppställer något bestämt krav på bevisningens höjd. Regeringen ansåg dessutom att ett nytt beviskrav, istället för att öka rättsäkerheten skulle leda till större osäkerhet i skatteprocessen. Regeringen föreslog därför ingen ändring i denna fråga. Däremot ansågs termen ”befinns” som svårbegriplig och omodern och ersattes därför med begreppet ”klart framgå”. Detta gjordes för att uttrycka förekomsten av det strängare beviskravet ”visat”.⁴⁰ Bevisbördan behandlas mer utförligt i kapitel 6.

3.8 Situationer när skattetillägg inte ska tas ut.

I 5 kap.8 § taxeringslagen anges fem olika situationer när skattetillägg inte ska tas ut. Den första situationen avser felräkningar och misskrivningar. Enligt 5 kap. 8 § 1.p TL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av felräkning eller ett annat uppenbart skrivfel. Avgörande för om felaktigheten ska anses som uppenbar är att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.⁴¹ Enligt 5 kap. 2p.TL ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättas eller kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som lämnats utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Vad som ska anses utgöra tillräckligt med kontrollmaterial har varit föremål för ett antal avgöranden från Regeringsrätten. I RÅ 1989 ref. 30 fann Regeringsrätten att en handläggares anteckningar från föregående års deklARATION inte ansågs utgöra tillgängligt kontrollmaterial. Däremot i RÅ 1994 ref. 10 fann Regeringsrätten att ett fåmansbolags deklARATION som granskas samtidigt med delägarnas material ansågs utgöra kontrollmaterial. Numera sker ingen samgranskning i dessa fall varför Skatteverket anser att en fåmansdeklARATION inte kan anses utgöra sådant material.⁴²

Den tredje situationen där skattetillägg inte ska tas ut avser bedömning av ett yrkande och avvikelserna inte gäller någon uppgift i sak, dvs. oriktigt eller öppet yrkande. Vad detta innebär har jag redogjort för ovan.

Den fjärde situationen där skattetillägg inte ska tas ut är när den skattskyldige själv frivilligt rättat den oriktiga uppgiften. En omständighet som oftast talar mot att en rättelse torde vara frivillig är att Skatteverket särskilt agerat med anledning av den skattskyldiges självdeklARATION. Så länge som den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga

³⁹ SOU 2001:25 ,s 212

⁴⁰ Prop.2002/03:106 s. 119

⁴¹ SOU 2001:25, s. 90

⁴² Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s 20

uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas torde möjlighet att göra frivillig rättelse föreligga. En rättelse som sker efter det att den skattskyldige fått kännedom om att Skatteverket vidtar en kontrollaktion, t ex en taxeringsrevision hos denne, kan som regel inte anses som frivillig.⁴³

Skattetillägg kan även påföras om den oriktiga uppgiften lämnats i ett mål om taxering. Detta gäller endast om uppgiften har prövats i sak. Skulle talan avvisas får skattetillägg inte påföras även om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i målet.⁴⁴

4. Befrielse från skattetillägg

4.1 Allmänt

Föreligger förutsättningar för att påföra skattetillägg ska den skattskyldiges subjektiva förhållanden beaktas genom befrielsegrunderna i 5 kap. 14 § TL. Prövningen av om skattetillägg ska påföras sker i två led. I det första ledet undersöks huruvida de objektiva förutsättningarna är uppfyllda, dvs. om det föreligger en oriktig uppgift. Därefter sker en prövning av om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Det åvilar Skatteverket och förvaltningsdomstolarna att på eget initiativ, ex officio, pröva om skäl för hel eller delvis befrielse föreligger, 5 kap. 15 § TL. Detta innebär att det allmänna ska göra en prövning av befrielsegrunderna trots att ett yrkande om befrielse inte har framställts.

Mot bakgrund av avgörande från Europadomstolen och Regeringsrätten samt den kritik som framförts mot att befrielsegrunderna tillämpades restriktivt och onyanserat, infördes nya regler om befrielse från skattetillägg. Befrielsegrunderna har förtydligats och kompletteras med nya grunder. Syftet är att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av bestämmelserna samt öka förutsebarheten.⁴⁵

4.2 Ursäktlighetsfallen

4.2.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållande

Enligt 5 kap. § andra stycket p.1 TL ska befrielse från skattetillägg medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig därför att den kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden. Det krävs inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten utan det är räcker med att åldern kan antas ha orsakat felet. Antagandet är baserat på att sådana skattskyldiga ofta har sämre möjligheter än andra att sköta sina rättsliga angelägenheter. Med ålder avses inte enbart hög ålder utan hänsyn tas även till om den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i

⁴³ Prop. 1971:10 s. 269 och Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skatteprocessen, s. 210

⁴⁴ Prop. 2002/03:106, s. 51

⁴⁵ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 128

deklarationsförfarandet.⁴⁶ Den skattskyldige bör om inte särskilda omständigheter föreligger, befrias från skattetillägg det inkomståret denne fyller 65 år. En särskild omständighet kan vara att den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv. Som ekonomiskt aktiv anses en person som genom eget arbete har betydande inkomster vid sidan om pensionen. Härrör inkomsterna från näringsverksamhet bör den skattskyldige anses som ekonomiskt aktiv även om verksamheten inte gått med överskott. I de fall den skattskyldige är 65 år eller äldre men fortfarande yrkesverksam i betydande omfattning bör befrielsegrunderna inte komma i fråga.⁴⁷

Ränteinkomster av kapital medför inte att den skattskyldige bör anses som ekonomisk aktiv. Det sagda gäller även försäljning av bostadsrätt eller enstaka aktieposter.

Rekvisitet hälsa har i den nya lagstiftningen ersatt sjukdom som befrielsegrund. Med hälsa avses såväl sjukdom som psykosociala faktorer som negativt påverkar den enskildes förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten.⁴⁸ Vad som avses med psykosociala faktorer framgår inte av förarbetena. I princip har sådana omständigheter som en anhöriges död, skilsmässa eller liknande ansetts utgöra psykosociala faktorer. Enbart ohälsa som sådan utgör ingen grund för befrielse utan det ska föreligga ett direkt samband mellan ohälsan och den oriktiga uppgiften. Befrielsegrunden avser i första hand den skattskyldiges egen ohälsa men kan beroende av omständigheterna i det enskilda fallet avse medhjälparens ohälsa. Vid bedömningen av befrielsegrunden bör i ett sådant fall särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet.⁴⁹

Med liknande förhållanden avses yttre omständigheter som skilsmässa, anhöriga död eller sjukdom och liknande, dvs. sådana omständigheter som erfarenhetsmässigt påverkar en persons handlingsförmåga.⁵⁰

4.2.2 Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden

Av 5 kap.14 § 2 st. 2p. TL framgår det att befrielse från skattetillägg ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan ha berott på att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena som haft samband med uppgifterna. Det fordras dock ingen full bevisning om sambandet utan det räcker med att felbedömningen kan antas ha orsakat felet. Den skattskyldige kan ha felbedömt den skatterättsliga frågan genom att lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt. Vidare kan

⁴⁶ Prop. 1977/78:136 s. 205

⁴⁷ Kammarrättens i Göteborg dom, mål nr 1880-2001

⁴⁸ Prop. 2002/03:106 s. 241

⁴⁹ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 244

⁵⁰ Prop 1977/78:136 s.204

felaktigheten ha berott på att en ny skatteregel tillkommit eller ändring skett genom ny praxis.⁵¹

Befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” innehåller både objektiva och subjektiva inslag som tar sikte på den skattskyldiges personliga förmåga. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen är tydligt genom att det är den skattskyldiges bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid bedömningen bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas, även om betydande schablonisering måste ske i praktiken.⁵² Vidare ska man inte utgå ifrån vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet. Det ställs högre krav på skattespecialister och de som bedriver näringsverksamhet eftersom de redan besitter en viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan.⁵³

Skulle situationen vara sådan att den skattskyldige vid tidigare års taxering gjort ett fel som Skatteverket uppmärksammat denne på, kan detta som regel inte medföra befrielse vid nästa års taxering. Inte heller kan befrielse komma ifråga om den skattskyldige inte har tagit del av Skatteverkets publicerade deklarationsupplysningar, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.⁵⁴

Befrielse kan medges om den skattskyldige haft att ta ställning till en objektiv sett svår skatterättslig fråga. Om skattetillägget i en sådan situation uppgår till ett betydande belopp kan befrielse medges för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller försummelsen.⁵⁵

Befrielse kan även medges när den skattskyldige felbedömt betydelsen av de faktiska förhållandena. För att felet ska anses som ursäktligt fordras att den skattskyldige inte haft rimlig anledning att betvivla den uppgift som legat till grund för felet eller att det är fråga om svårbedömda eller komplicerade förhållanden. Den omständigheten att den skattskyldige förlitat sig på en felaktig uppgift som framkommit genom redovisning eller en kontrolluppgift medför inte utan vidare att detta ska anses som ursäktligt.¹²

4.2.3 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Enligt 5 kap. 2 st. 3p. kan befrielse medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Bestämmelsen utgör ett komplement till bestämmelsen om att skattetillägg inte ska kunna påföras om den oriktiga uppgiften har rättas eller kunnat rättas med ledning av kontrolluppgifter. Så kan vara fallet om den skattskyldige följt de felaktiga eller missvisande kontrolluppgifterna. Någon gång händer det att den skattskyldige erhåller fler än en kontrolluppgift beträffande samma period, vilket

⁵¹ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s. 50

⁵² Prop. 2002/03:106 s. 241

⁵³ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 246

⁵⁴ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s. 51

⁵⁵ Prop. 2002/03:106 s.144

¹² SOU 2001:25, s. 357

kan innebära ett vilseledande och leda till oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. En förutsättning för att befrielse ska kunna medges är att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige ha rättat sig efter den felaktiga kontrolluppgiften.¹³

4.3 Oskälighetsfallen

4.3.1 Inte rimlig proportion

I 5 kap. 14 § 3 st. 1p. anges att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp om skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Det blir således fråga om att göra en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige begått.⁵⁶ De situationer som avses är där det inte rör sig om ett ursäktligt agerande från den skattskyldiges sida men där skattetillägget ändå framstår som oskäligt. Som exempel kan nämnas den situation där den skattskyldige får bifall i sin talan i första eller andra instansen men förlorar i tredje instansen. Vad det gäller mervärdesskatt och andra skatter som ska betalas med kort intervall kan det vara oskäligt att påföra skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. Befrielsegrunden ska däremot inte tillämpas när en och samma skattskyldig satt i system att göra fel och därför begår samma fel vid upprepade tillfällen.⁵⁷

Bestämmelsen har karaktären av en ventil och är tänkt att kunna tillämpas i flera olika situationer där skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.⁵⁸

Proportionalitetsprincipen behandlas mera ingående av Christina Moëll i boken Proportionalitetsprincipen i Skatterätten.

4.3.2 Oskälig lång tid

Enligt 5 kap. 14 § 3 st. 2p. TL ska således vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp särskilt beaktas om det förflutit oskäligt lång tid. Regeln är ny och har införts för att det svenska skattesystemet ska säkerställa de krav som ställs enligt art 6 i Europakonventionen. Denna artikel innehåller krav som garanterar rätt till en effektiv domstolsprövning. Det framgår inte direkt av artikeln vad som avses med oskälig tid. Någon tidsgräns för vad som avses med oskäligt lång tid framgår inte heller av förvaltningslagen, taxeringslagen, skattebetalningslagen eller i förarbetena till dessa. En viss vägledning finns i Europadomstolens praxis. Europadomstolen har i domen Janosevic mot Sverige samt Västeberga Taxi mot Sverige ansett att den relevanta tidpunkten för bedömningen inträder när en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller när myndigheten

¹³ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 255

⁵⁶ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 259

⁵⁷ Prop. 2002/03:106 s, 145

⁵⁸ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s. 53

vidtagit någon åtgärd som lett till att personen blivit väsentligt påverkad av att det föreligger en misstanke mot denne.⁵⁹ I varje enskilt fall ska det göras en bedömning av frågans svårighetsgrad samt den skattskyldiges och Skatteverkets agerande i processen. Vid bedömningen huruvida ett mål har avgjorts inom skäligen tid företar Europadomstolen en helhetsbedömning av tre kriterier: målets komplexitet, den klagandens och myndigheternas agerande processen.⁶⁰

I fallet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige skulle tiden enligt Europadomstolen räknas från det att den skattskyldige fick ta del av skattmyndighetens övervägande att påföra skattetillägg. För Vulic tog det fyra och ett halvt år att få saken prövad i Länsrätten. Vad gäller fallet Janosevic mot Sverige skulle tiden räknas från det att den skattskyldige fått skattmyndighetens revisionspromemoria med förslag om påförande av skattetillägg. I fallet tog processen nästan tre år hos skattmyndigheten och två år och nio månader i länsrätten. Europadomstolen fann att art 6 hade kränkts i och med att domstolsprocessen pågått så länge. Vidare fann domstolen att målen visserligen innehöll frågor av viss svårighetsgrad men inte så komplicerade att det förorsakade den långa handläggningstiden. Den långa handläggningstiden hade inte heller orsakats av de sökande utan förfarandet hade med största sannolikhet orsakats av myndigheternas agerande.⁶¹

Regeringsrätten har inte efter ovannämnda domar prövat befrielsegrunden inom rimlig tid. Däremot så har Kammarrätten prövat denna fråga i några fall, nämligen KR:s i Sundsvall dom 2005-03-10, mål nr 317, samt KR:s i Göteborg dom 2004-01-26, mål nr 4913-01. I det först nämnda målet var handläggningstiden knappt fem år från det att bolaget erhöll Skatteverkets utkast till revisionspromemoria. Kammarrätten ansåg att det inte fanns grund för befrielse eftersom skriftväxling hade förekommit under handläggningstiden och det i ärendet inte hade funnits någon längre period av inaktivitet hos skattmyndigheten. I det andra målet varade handläggningstiden i mer än nio år från det att skattmyndigheten sände ut revisionspromemorian till Länsrättens dom och därefter dröjde det ytterligare två år till dom. Kammarrätten ansåg inte att handläggningstiden varit oskäligt lång eftersom den långa tidsåtgången i hög grad berott på hur den skattskyldige fört processen. Det finns också exempel på domar från Kammarrätten där skattetillägg har undanröjts trots att handläggningstiden varit kortare än i ovan nämnda domar.

⁵⁹ Mål: 34619/97, Janosevic mot Sverige, 23.7.2002, p.91 och mål: 36985/97, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, 23.7.2002, p.103

⁶⁰ Mål: 34619/97, Janosevic mot Sverige, 23.07.2002, p.93 och mål: 36985/97, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, 23.07.2002, p.105

⁶¹ Mål: 34619/97, Janosevic mot Sverige, 23.7.2002, p.92 och mål: 36985/97, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, 23.7.2002, p.106

4.3.3 Dömts till brott enligt skattebrottslagen

För att säkerhetskälla Europakonventionens rättsäkerhetskrav har man i lagstiftningen infört en ytterligare bestämmelse vars syfte är att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan blir orimligt tung. Enligt 5 kap 14 § 3 st. 3 p. TL ska vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt SBL. Den sammanlagda påföljden ska stå i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige begått. Befrielse från skattetillägg kan endast komma i fråga då den skattskyldige redan dömts för skattebrott. Domen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse ska kunna medges.⁶²

I motiven anges att det endast är vid ytterst kännbara straff som befrielse kan komma i fråga.⁶³ I normala fall blir det aktuellt att sätta ned skattetillägget till hälften. Vad som avses med uttrycket ytterst kännbart straff och normala fall framgår inte av förarbetena. Det förfaller dock rimligt att man vid bedömningen ska utgå utifrån den i SBL förekommande straffskalan. Enligt 4 § SBL kan maximalt sex års fängelse utdömas i de fall det rör sig om grova skattebrott. I det hela sammantaget torde sex års fängelse kunna utgöra ett ytterst kännbart straff. Slutsatsen blir att det endast är vid grova skattebrott med det maximalla straffet som det i realiteten torde bli aktuellt med helt eller delvis befrielse⁶⁴ Enligt SKV:s mening bör aldrig befrielse komma i fråga i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som uppgår till högst ett år eller ett bötesstraff som uppgår till högst hundra dagsböter. I de fall den skattskyldige dömts till strängare påföljd än ett års fängelse eller 100 dagsböter får frågan om befrielse från skattetillägg bedömas från fall till fall efter konsultation från SKV:s huvudkontor.⁶⁵

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregåtts av ett avgörande enligt SBL bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således inte i en sådan situation genom att begära omprövning yrka att skattetillägget ska sättas ned till hälften.⁶⁶

Sker prövning i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg påförts, ankommer det i stället på den allmänna domstolen att vid straffmätningen beakta det påförda skattetillägget. Av 29:5 BrB framgår det att rätten är skyldig att vid straffmätningen utöver brottets straffvärde beakta vissa omständigheter som är hänförliga till gärningsmannens person och hans handlande efter brottet. I denna bestämmelse anges en rad olika omständigheter. Det anges dock ingen konkret omständighet att man ska beakta skattetillägget. Däremot slås det fast i p.8 att rätten vid straffmätningen utöver brottets straffvärde i skälig omfattning ska

⁶² Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 277

⁶³ Prop. 2002/03:106 s. 244

⁶⁴ Almedal, Skatteanpassande transaktioner och skattebrott, s. 182

⁶⁵ Handledning: Särskilda avgifter taxeringslagen 2007, s. 281

⁶⁶ Axén och Leidhammar, Skattetillägg och rättsäkerheten, s. 66

beakta om det föreligger någon annan omständighet som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än vad brottets straffvärde motiverar. I motiven anges att en sådan omständighet skulle vara när mycket höga skadestånd har betalats i förhållande till brottets svårighet. Visserligen har skadestånd en reparativ funktion men båda funktionerna har även en preventiv och avskräckande verkan på den enskilde. Därför kan 29:5 p.8 BrB således åberopas som stöd för att den allmänna domstolen måste beakta och ta hänsyn till att den tilltalade påförts skattetillägg.⁶⁷

Det ankommer på åklagaren att se till att domstolen får kännedom om de skattetillägg som har beslutats. Det är dock inte alltid det går att utläsa av en dom att man har tagit hänsyn till det påförda skattetillägget. Den omständigheten att en domstol inte har beaktat skattetillägget medför ingen grund för befrielse.⁶⁸

5 Skattebrotten

5.1 Allmänt om skattebrott

Före 1996 års reform rubricerades det centrala skattebrottet som skattebedrägeri. Detta brott var konstruerat som ett effektbrott och uppvisade vissa likheter med brottsbalkens bedrägeribrott. I den nya skattebrottslagen omkonstruerades skattebedrägeriet från effektbrott till farebrott och fick brottsrubriceringen skattebrott. De gärningar som tidigare bedömdes som skattebedrägeri är numera att anse som fullbordat skattebrott. Varje enskild person som lämnar oriktig uppgift med uppsåt att skatt ska undandras från det allmänna eller underlåter att lämna föreskriven uppgift kan dömas för skattebrott. Skattebrott är uppdelat i tre grader: Skatteförseelse 3 § SBL, skattebrott 2 § SBL och grovt skattebrott 4 § SBL. Brotten skiljer sig från varandra förutom vad det gäller grovheten på det sätt att åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.⁶⁹

5.2 Skattebrott

Till skattebrott enligt 2 § SBL gör sig den skyldig som

- uppsåtligen
- på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller
- underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift, och därigenom
- ger upphov till fara för att skatt ska undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till denne själv eller annan.

Den straffrättsliga påföljden är maximalt två års fängelse.

⁶⁷ Almedal, Skatteanpassande transaktioner och skattebrott, s. 183

⁶⁸ Prop. 2002/03:106, s.244

⁶⁹ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 158

5.2.1 Uppsåt

Det centrala skattebrottet är utformat med ett enhetligt subjektivt rekvisit. Skattebrottet är ett uppsåtligt brott och för att ansvar ska kunna utkrävas måste samtliga objektiva rekvisit vara subjektivt täckta. Det fordras dock inte att gärningsmannen har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas eller att denne har kännedom om att förfarandet är brottsligt. Det fordras dock inte heller att gärningsmannen har en exakt uppfattning av storleken av det belopp som riskerar att undandras.⁷⁰

Genom 1996 års reform slopades kravet på direkt uppsåt till skatteundandragande för den passiva formen av skattebrott. Numera är uppsåtsreglerna tillämpliga för såväl aktiva som passiva skattebrott. Sedan skattebrottslagens ikraftträdande har s.k. eventuellt uppsåt varit tillräckligt. Efter rättsfallet NJA 2004 s. 176 har HD klargjort att likgiltighetsuppsåt drar upp den nedersta gränsen för uppsåt. För att likgiltighetsuppsåt ska anses föreligga krävs det att gärningsmannen insett risken att en viss omständighet förelåg, samt att denne varit likgiltig, inte bara till risken utan till riskens förverkligande.⁷¹ Efter detta rättsfall betecknas de olika uppsåtsformerna till; direkt, indirekt och likgiltighetsuppsåt.

En villfarelse rörande lagstiftningens innehåll, s.k. oegentlig rättsvillfarelse utesluter uppsåt till skattebrott. Som exempel på sådan villfarelse kan nämnas när den skattskyldige fått felaktiga upplysningar om sin skattskyldighet eller en viss intäkts skattepliktighet.⁷²

5.2.2 Aktivt handlande

Före 1996 års reform var det gällande kravet att den oriktiga uppgiften skulle ha lämnats i en skriftlig handling. Begreppet handling har numera ersatts av ett krav på att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats till myndigheten på ett annat sätt än muntligen. Rekvisitet omfattar oriktiga uppgifter i alla slags meddelanden. Det behöver inte vara uppgifter i en deklaration eller liknande utan även uppgifter som lämnats i samband med skatte- eller taxeringsrevision eller i samband med korrespondens med Skatteverket kan föranleda straffansvar. Den oriktiga uppgiften måste ha lämnats till myndighet och inte t.ex. till en arbetsgivare. Även oriktiga uppgifter som lämnats till domstol i en taxeringsprocess kan föranleda straffansvar. Det sagda framgår av NJA 1994 s. 277 där HD fastställde att även oriktiga uppgifter som lämnats i inlagor till domstol i en eftertaxeringsprocess medför straffansvar. Handlingen behöver nödvändigtvis inte vara upprättad just för fastställande av skatt. Att t ex avge oriktiga uppgifter i köpehandlingar rörande fast egendom kan utgöra skattebrott.⁷³

⁷⁰ Prop. 1995/96:170 s. 252

⁷¹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 95

⁷² Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 165

⁷³ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 96

Det fordras inte att handlingen ska vara undertecknad av utställaren eller ha en viss form utan det räcker med att handlingen utgör ett tjänligt bevismedel. Så länge som det går att identifiera utställaren ges en sådan handling samma bevisvärde som ett pappersdokument.⁷⁴ Som exempel kan nämnas deklaration över Internet och bekräftelse av lämnade uppgifters riktighet genom sms.

Från straffansvar undantas inte handlingar med materiella brister. En sådan handling föranleder straffansvar även om den innehåller så ofullständiga uppgifter att skönstaxering är eller annan skönsuppskattning helt eller delvis måste ske. Även en mycket bristfällig handling är att anse som en handling.⁷⁵

5.2.3 Underlåtenhet

Det passiva skattebrottet är att anse som ett äkta underlåtenhetsbrott, dvs. att gärningsmannen underlåter att utföra en viss explicit av lagpåbjuden handling. Syftet med bestämmelsen är att kännbart straffa den som underlåter att deklarerar i förhoppning att den skönsbeskattning som denne underkastas medför lägre skatt än vad denne egentligen borde betala. Det sagda framgår av rättsfallet NJA 1987 s. 802 där en person i många år underlåtit att avge självdeklaration och därför varje år blivit skönsbeskattad för sin inkomst. HD fann att den tilltalades avsikt med underlåtenheten att deklarerar var att skatten skulle bli så låg som möjligt. Den tilltalade dömdes därför för försök till skattebrott.⁷⁶

Övergången från effekt- till farebrott har ändrat tidpunkten för fullbordandet. Numera är det inte nödvändigt att ett skatteundandragande faktisk skett utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker. Fullbordanspunkten har alltså tidigarelagts.⁷⁷

Det passiva skattebrottets fullbordanspunkt måste förläggas till den dag som följer efter den i lagen fastställda inlämningsdagen. Detta innebär att ett så kort dröjsmål med att lämna in deklarationen aldrig medför att brottet har fullbordats.⁷⁸

Den straffbara underlåtenheten avser total passivitet i skriftlig mening. Den som enbart lämnar muntliga uppgifter till myndigheter, t ex vid ett telefonsamtal där denne uppmanas att avge deklaration, anses därför ha förhållit sig passiv i lagrummets mening. Skulle situationen vara sådan att den skattskyldige inkommer med en bristfällig eller ofullständig deklaration eller därmed jämförlig handling bör dock den skattskyldige anses ha uppträtt aktivt, även om handlingens materiella innehåll är så bristfälligt att den inte kan läggas till grund för myndigheternas beslut.⁷⁹

⁷⁴ Prop. 1995/96:170 s. 161

⁷⁵ Almendal, Skatteanspassade transaktioner och skattebrott, s. 97

⁷⁶ Almendal, Skatteanspassade transaktioner och skattebrott, s. 98

⁷⁷ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 161

⁷⁸ Zila, Specialstraffrätten. s. 73

⁷⁹ Almendal, Skatteanspassade transaktioner och skattebrott, s. 99

5.2.4 Oriktig uppgift

Med oriktig uppgift avses varje osant eller under vissa förutsättningar oriktig meddelande som är av betydelse för ett riktigt beslut rörande skatte- eller avgiftsskyldigheten. Som tidigare påpekats har begreppet oriktig uppgift samma innebörd som bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg. Det är uppgiftslämnaren som är att anse som gärningsman, även om uppgiften har lämnats till SKV för fastställande av skatt för en annan person.⁸⁰ Genom rekvisitet oriktig uppgift i 2 § SBL kvalificeras skatterättslig fakta in det straffrättsliga systemet. Det föreligger alltså ett viktigt samband mellan den materiella skattelagstiftningen och skattebrottsmålet.⁸¹ Innebörden av rekvisitet oriktig uppgift har behandlats utförligt i avsnitt 2.2.

5.2.5 Farerekvisitet

Skattebrottet konstruerades genom 1996 års taxering som ett farebrott. Detta innebar att farerekvisitet infördes och ersatte det effektrekvisitet som tidigare fanns i bestämmelsen. Konstruktionen innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, utan det är tillräckligt med att förfarandet ger upphov till fara för att så sker.⁸² Det skall röra sig om en s.k. konkret fara, dvs. det ska ha förelegat en beaktansvärd risk att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp eller tillgodoräknas med allt för högt belopp. Bedömningen ska göras på rent objektiva grunder och det saknar betydelse vad gärningsmannen insett, trott eller antagit. Har faran i ett visst fall varit utesluten har någon konkret fara inte förelegat oavsett om gärningen typiskt sett kan framstå som farlig i den meningen att det förelegat en hög sannolikhet att följden skulle förverkligas. Det ankommer på åklagaren att styrka att förhållandena i det enskilda fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle ha påförts med alltför lågt belopp.⁸³

För att farerekvisitet ska vara uppfyllt måste det föreligga ett orsakssamband mellan den lämnade oriktiga uppgiften och faran för den felaktiga skattepåföringen. Det nödvändiga orsakssambandet mellan den oriktiga uppgiften och faran för skatteundandragande har i motiven preciserats så att det för att rekvisitet ska anses uppfyllt är tillräckligt att den oriktiga uppgiften sannolikt inte skulle ha upptäckts vid en ruinmässig kontroll av deklarationen.⁸⁴ Med hänsyn till att den rutinmässiga kontrollen numera är en maskinell kontroll och att någon manuell kontroll av deklarationer inte längre sker är utrymmet för en framgångsrik invändning om att felet skulle ha upptäckts vid en rutinmässig kontroll tämligen begränsat.

⁸⁰ Zila, Specialstraffrätten, s.72

⁸¹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 99

⁸² Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 161

⁸³ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 164-165

⁸⁴ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 103 och prop. 1971:10 s. 95

Detta innebär alltså att ändrade rutiner hos SKV kan utvidga eller inskränka omfattningen av vad som är brott⁸⁵

Taxering av skattskyldiga bygger i stor utsträckning på kontrolluppgifter. Det åligger den skattskyldige att korrigera de förtryckta uppgifter som finns i deklaraionsblanketten. I annat fall ska blanketter undertecknas och skickas till SKV. När den skattskyldige inte har haft några inkomster som varit dolda för kontrolluppgiftssystemet föreligger över huvudtaget inte någon risk för felaktig taxering trots underlåtenhet att deklarerat.⁸⁶ Detta innebär att farerekvisitet inte anses vara uppfyllt trots att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter till SKV.

Införandet av farerekvisitet i stället för effektrekvisitet är en av de viktigaste förändringar i 1996 års reform. Enligt den tidigare ordningen var det krångligt att fastställa tidpunkten för de olika skatterna då olika skatter utföll olika beroende på vilket förfarande som tillämpades. Numera fullbordas skattebrottet när en riktig uppgift har lämnats till SKV eller när tidpunkten för en föreskriven uppgift passerats utan att skyldigheten fullgjorts.⁸⁷

5.3 Skatteförseelse

Av 3 § SBL framkommer det att om brott som avses i 2 § SBL är att anse som ringa, döms man för skatteförseelse till böter. Vid bedömningen av huruvida ett skattebrott är att anse som ringa ska man ta hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Den viktigaste bedömningsgrunden vad det gäller gränsdragningen mellan skatteförseelse och skattebrott är beloppen.⁸⁸ Gärningar som avser skattebelopp understigande $\frac{3}{4}$ av ett basbelopp vid inkomsttaxeringen och mervärdesbeskattningen bör anses som ringa. Med nuvarande utgångspunkt i 2007 års basbelopp, 40 300 kr och med beaktande av det som framförts ovan skulle beloppsgränsen uppgå till 30 225 kr.

Även om det undandragna beloppet skulle bedömas som ringa kan andra omständigheter föranleda att gärningen bedöms som skattebrott, t ex att gärningsmannen till SKV systematiskt lämnat oriktiga uppgifter.⁸⁹ Detta var fallet i NJA 1986 s. 105 där den tilltalade systematiskt hade satt kilometerräknaren i sin bil ur funktion och avgivit avstämplingskort med oriktiga körsträckor. Vid varje tillfälle hade han påförts kilometerskatt med för låga belopp. HD fann att det sammanlagda skattebelopp som undandragits inte var att anse som ringa. Vart och ett av brotten bedömdes därför som skattebedrägeri.

⁸⁵ Zila, Specialstraffrätten, s. 72

⁸⁶ Prop. 1995/96:170 s.101

⁸⁷ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 161

⁸⁸ Zila, Specialstraffrätten, s. 74 och prop. 1995/96:170 s.108

⁸⁹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 106

Det är också tänkbart att en gärning bedöms som skatteförseelse även om det undandragna skattebeloppet något överstiger det gränsdragande beloppet. Som exempel kan omständigheter rörande skuldfrågan motivera en sådan bedömning.⁹⁰

Enligt 13 § SBL får åtal för brott rörande skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. I normala fall ska skattetillägg vara den enda sanktionen för brottslighet av bagatellartad karaktär. Kan sådant tillägg inte bli aktuellt, såsom är fallet vad gäller t ex kontrolluppgiftsskyldighet, kan det däremot finnas skäl åtala ringa fall med stöd av 13 § SBL. Åtal kan också vara motiverat i de situationer där gärningsmannen och den som påförts skattetillägg är helt olika personer, t ex ställföreträdare för juridisk person eller omyndig. I motiven har det framhållits att omständigheterna i det enskilda fallet kan vara så graverande att det från allmänpreventiv synpunkt kan finnas skäl att väcka åtal trots att en administrativ sanktion har påförts.⁹¹

5.5 Vårdslös skatteuppgift

Brottet vårdslös skatteuppgift, 5 § 1 st. SBL, utgör den culpösa motsvarigheten till det uppsåtliga skattebrottet enligt 2 § SBL. Straffmaximum för brottet är ett års fängelse. Skillnaden (förutom skuldfrågan) är att detta brott inte kan begås genom underlåtenhet. Det passiva skattebrottet har ingen motsvarighet vad gäller vårdslös skatteuppgift. Den som underlåter att lämna in en självdeklaration träffas i stället av bestämmelsen om ansvar för vårdslös skatteredovisning enligt 8 § SBL. Av bestämmelsen framgår att det fordras kvalificerad oaktsamhet för att ansvar ska komma i fråga. Härmed avses att gärningsmannen i mer avsevärd mån ska ha brustit i sina åligganden. Glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans medför som regel inte ansvar. I dessa fall anses skattetillägget utgöra en tillräcklig sanktion på förfarandet.⁹²

Grovt oaktsamhet inträder först när gärningsmannen i högre grad slarvat vid upprättande av en deklaration.⁹³ Det sagda framgår av rättsfallet NJA 1984 s. 374 där HD uttalade att oaktsamhet får i regel bedömas som grov, när gärningsmannen medvetet har tagit en risk i fråga om deklarationens riktighet. Som exempel kan nämnas att den tilltalade underlåtit att ta reda på sådana faktiska förhållanden eller rättsregler som uppenbarligen har betydelse eller att denne under beskattningsåret systematiskt har försummat att säkra material om sina inkomster till ledning för deklarationen.

I 5 § 2 st. SBL begränsas straffansvarets omfattning. I bestämmelsen stadgas att om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art ska man inte dömas till ansvar enligt första stycket. Gärningar som rör skatte- eller

⁹⁰ Zila, Specialstraffrätten, s. 74

⁹¹ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 171 och prop. 1971:10 s. 262

⁹² Prop. 1995/96:170 s. 170

⁹³ Zila, Specialstraffrätten, s. 77

avgiftsbelopp upp till ett basbelopp bör enligt motiven inte föranleda straffansvar. Vid uppbördsredovisning bör två basbelopp gälla som tumregel.⁹⁴

6. Processordningen i praktiken

När en oriktig uppgift upptäcks i samband med en skattekontroll, t ex revision, inleds inte sällan två parallella processer: en taxeringsprocess där frågan om skattetillägg och omprövning/eftertaxering prövas och en brottmålsprocess gällande brott mot SBL.⁹⁵ Det åvilar SKV och andra myndigheter som handlägger frågor om skatter och avgifter att göra en anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott har begåtts, 17 § 1 st. SBL. Det måste föreligga någon faktisk omständighet som tyder på att brott har begåtts innan skyldigheten inträder. Oftast sker detta i samband med att en oriktig uppgift upptäcks och övriga förutsättningar gällande brott enligt SBL är uppfyllda. Är det misstänkta skattebrottet av sådan beskaffenhet att endast administrativa sanktioner kommer i fråga behöver en anmälan inte göras. Skulle förutsättningarna vara sådan att det finns skäl att anta att brottet inte föranleder annan påföljd än böter och att den misstänkte fyllt 21 år och kan antas erkänna gärningen ska anmälan göras till skattebrottsenheten inom verket. Avsikten är att brott där man kan anta att åklagaren efter en förenklad brottsutredning kan besluta om strafföreläggande ska anmälas till brottsutredande enhet vid SKV. Övriga brott ska anmälas till åklagaren.⁹⁶

Det faktum att en oriktig uppgift har upptäckts är dock inte tillräcklig för att straffansvar ska komma i fråga utan det fordras att den oriktiga uppgiften har styrkts såväl i taxeringsprocessen som i brottmålsprocessen. Bevisbördans placering och beviskravets styrka varierar i de båda processerna. I mål om grundläggande taxering är det tillräckligt att uppgiften vid en objektiv bedömning framstår som sannolik, medan det i mål om skattetillägg och eftertaxering måste det klart framgå att oriktig uppgift har lämnats.⁹⁷

Brottmålsprocessen skiljer sig väsentligt från taxeringsprocessen då hela bevisbördan åvilar åklagaren ensam som dessutom måste styrka att det högre beviskravet är ställt utom rimligt tvivel. Åklagarens utredning ska med tillräcklig styrka utesluta andra potentiella händelseförlopp eller förklaringar, inte endast ge upphov till mer eller mindre säkra antaganden om vad som skett. Skulle det föreligga andra rimliga förklaringar till en händelse än den åklagaren gjort gällande utgör inte dessa tillräcklig grund för att åtalet ska bifallas. Detta gäller även om den tilltalade lämnat anmärkningsvärda eller osannolika uppgifter i

⁹⁴ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 180 och prop. 1995/96 s.170

⁹⁵ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 135

⁹⁶ Almgren och Leidhammar Skattetillägg och skattebrott, s. 206-207

⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 119

målet. Detta innebär att en omständighet som anses styrkt i taxeringsprocessen inte behöver anses styrkt i brottmålsprocessen.⁹⁸

Det är uppenbart att skattemål som rör skatteanpassade transaktioner driver förvaltningsdomstolarna till komplicerade rättsliga bedömningar avseende transaktionernas civilrättsliga status, men också till att bedöma svåra skatterättsliga frågor och tyda komplicerade skatteregler. Mål av denna komplexitet bör inte handläggas i en allmän domstol förrän skattefrågan är slutligt avgjord i taxeringsprocessen. När väl skattefrågan har avgjorts kan dock åklagaren utan vidare använda sig av förvaltningsdomstolens bedömning.⁹⁹ Förutsättningen för att åklagaren ska kunna göra detta är att förvaltningsdomstolen funnit det styrkt att oriktig uppgift har lämnats. I de fall där förvaltningsdomstolen finner att oriktig uppgift inte föreligger i ett visst hänseende är åklagaren förhindrad att betrakta uppgiften som oriktig. Detsamma gäller även när domstolen underkänner bevisningen av ett avdragsyrkande och avslår detta. Ett skatterättsligt underkännande av ett avdragsyrkande innebär inte detsamma som att oriktig uppgift har lämnats och bör inte automatisk läggas till grund för åtal.¹⁰⁰

Åklagaren kan även använda sig av SKV:s utredningsmaterial. Detta material är inte alltid tillräckligt vad det gäller att styrka det subjektiva rekvisitet eftersom materialet har tagits fram med avseende på taxeringsprocessen och inte brottmålsprocessen. I taxeringsprocessen saknas oftast relevant fakta avseende den tilltalades subjektiva inställning då det varken krävs oaktsamhet eller uppsåt för att påföra någon skattetillägg. Det är därför nödvändigt att åklagaren gör en självständig utredning och bedömning.¹⁰¹

Till följd av att det råder olika beviskrav i taxeringsprocessen respektive brottmålsprocessen kan alltså den situation uppkomma att oriktig uppgift befinns föreligga i en taxeringsprocess med påförande av skattetillägg och eventuell omprövning/eftertaxering som följd, men att straffansvar inte kan utkrävas. Som ovan nämnts tillkommer det dessutom i brottmålsprocessen ett subjektivt rekvisit som ska täcka samtliga objektiva rekvisit. För att straffansvar ska utdömas är det inte tillräckligt att åklagaren lyckas styrka förekomsten av en oriktig uppgift utan den tilltalades subjektiva inställning och övriga objektiva rekvisit måste bevisas utom rimlig tvivel.¹⁰²

⁹⁸ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skatteberott, s. 136

⁹⁹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skatteberott, s. 137

¹⁰⁰ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skatteberott, s. 138

¹⁰¹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skatteberott, s. 136

¹⁰² Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skatteberott, s. 139

7 Europakonventionen och sanktionssystemet

7.1 Europakonventionen

7.1.1 Allmänt om Europakonventionen

Europarådet bildades i efterdyningarna av andra världskriget. Rådets stadgar undertecknades i London den 5 maj 1949 av tio medlemsstater, däribland Sverige. Medlemsstaterna fick i uppgift att i samverkan främja respekten för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Europarådets parlamentariska församling beslöt under sin första session, den 8 september 1949, att rekommendera staterna att låta utarbeta en konvention som skulle innefatta effektiva garantier för individen i fråga om åtnjutande av mänskliga rättigheter. Arbetet inom Europarådet bedrevs snabbt och effektivt och redan påföljande år utarbetades en konvention. Europakonventionen undertecknades 1950 och trädde i kraft den 3 september 1953 sedan den ratificerats av de tio medlemsstaterna.¹⁰³

Europakonventionen har därefter kompletterats med tolv tilläggsprotokoll. Det sjunde tilläggsprotokollet undertecknades 1984 och har ratificerats av 39 stater inklusive Sverige, vilka förbundit sig att åtyda vissa säkerhetsgarantier vid straffprocesser och vid utvisning av utlänningar samt likställdhet mellan makarna.¹⁰⁴

Konventionen och dess tilläggsprotokoll är bara bindande för de stater som tillträtt dem. De tillträdande staterna förpliktar sig folkrättsligt att respektera de mänskliga rättigheter som slås fast i konventionen respektive protokollen. Tillträde sker enligt varje lands egen lag. Rättigheterna i konventionen tillkommer inte bara medlemsstaternas medborgare utan alla som upprätthåller sig på nationens territorium eller under dess jurisdiktion. Skyddet omfattar inte bara fysiska personer utan även juridiska personer med undantag av t ex rätten till liv och rösträtten.¹⁰⁵

Syftet med konventionen är att tillförsäkra enskilda rättigheter i förhållande till staten. Statens skyldighet kan dock sträcka sig längre än dess eget handlande. Staten har dessutom skyldighet att säkra enskildas rättigheter i förhållande till andra enskilda.¹⁰⁶

Rätten för enskilda att klaga till europadomstolen gäller alla konventionsstater. Europadomstolens avgöranden är slutligt bindande för medlemsstaterna och efterlevnaden av domarna övervakas av Europarådets ministerkommitté.¹⁰⁷

¹⁰³ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 17

¹⁰⁴ Lundberg och Nilsson, En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, s.99

¹⁰⁵ Lundberg och Nilsson, En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, s. 99

¹⁰⁶ Lundberg och Nilsson, En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, s.100

¹⁰⁷ Almgren och Leidhammr, Skattetillägg och skattebrott, s. 26 och SOU 2001:25 s. 128

7.1.2 Europakonventionen i Sverige

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 utan att inkorporera den med svensk rätt.

Frågan om inkorporering av konventionen med svensk rätt berördes vid olika tillfällen i den allmänna debatten. Politiker ansåg att skyddet för de mänskliga rättigheterna borde i så stor utsträckning som möjligt grundas på svensk lag och att de svenska lagbestämmelserna skulle vara mer precisa än de allmänt hållna konventionsbestämmelserna.¹⁰⁸

I samband med att Sverige blev medlem i Europeiska unionen inkorporerades konventionen i svensk rätt fr.o.m. den 1 januari 1995 som lag. Dessförinnan var Sverige folkrättsligt förpliktigad att legalt fullgöra de åtaganden som följer av konventionen.¹⁰⁹

I 2 kap. 23 § RF stadgas att lag eller annan föreskrift som står i strid mot konventionen inte får meddelas. Det faktum att en författning grundas på internationella konventioner innebär inte i sig att den har företräde framför andra författningar. Det finns ingen bestämmelse i svensk rätt som stadgar att andra regler ska åsidosättas om de kränker rättigheterna i konventionen. Av 11 kap 14 § följer att lag eller annan förordning som strider mot överordnad lag bara kan åsidosättas om felet är uppenbart. Något undantag i normprövningsrättens uppenbarhetsrekvisit har inte införts.

Konflikt mellan konventionen och interna bestämmelser har hittills endast förekommit i mycket begränsad omfattning. I RÅ 1997 ref. 6 åsidosatte RR uttryckligen en svensk skattebestämmelse med hänvisning till Europakonventionen. Målet gällde skattelindring av församlighetsskatt för den som var medlem i svenska kyrkan. 1951 års lag om mantalsskrivning uppställde ett krav att skattelindring endast kunde medges om personen var mantalsskriven i Sverige. RR åsidosatte kravet på mantalsskrivning som villkor för skattelindring eftersom Europadomstolen i målet *Darby*¹¹⁰ funnit detta krav vara diskriminerande och oförenligt med Europakonventionen.

De principiella frågor om konflikter mellan konventionen och intern svensk rätt som tilldragit stort intresse i samband med inkorporeringen har inte besvarats i rättstillämpningen. Förarbetena ger inte heller något entydigt svar, vilket ger svenska domstolar en betydande frihet att i dessa frågor utforma den praxis de finner som lämplig. Före detta justitieråd Hans Danelius anser dock att internationaliseringen av svensk rätt och europeiska normers tilltagande betydelse på många olika rättsområden kan antas medverka till att svenska domare i fortsättningen kommer att vara mycket obenägna att vid konflikt tillämpa inhemsk rätt framför Europakonventionen i vetskap om att deras avgöranden sannolikt kommer att underkännas vid eventuell prövning i Europadomstolen.¹¹¹

¹⁰⁸ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 38

¹⁰⁹ Almgren och Leidhammr, Skattetillägg och skattebrott, s. 25

¹¹⁰ Mål nr: 11581/85, *Darby*, 1990-10-23

¹¹¹ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 42

7.1.3 Tolkning av Europakonventionen

Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll ska som alla traktater tolkas i enlighet med internationella tolkningsprinciper som finns i Wienkonventionen om traktaträtten. Av artikel 31 i Wienkonventionen framgår att det är ordalydelsen i traktaten som framförallt ska tillmätas betydelse, men att orden ska läsas i ett sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsens syfte. Av artikel 32 i Wienkonventionen framgår att förarbeten endast utgör en sekundär rättskälla. Vad gäller tolkningen av Europakonventionen anser Danelius att tolkningen inte i någon större utsträckning bör bygga på förarbetena. Hänvisning till förarbetena är emellertid ovanliga i domstolens domar. Europadomstolen har nämligen ofta framhållit att Europakonventionen bör tolkas dynamiskt, dvs. i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaten. Detta innebär att den tolkning av en artikel som var gällande när Europakonventionen antogs förändras med tiden.¹¹²

7.1.4 Europadomstolen och förfarandet

En förutsättning för att få prövning är att staten tillträtt konventionen eller det aktuella tilläggsprotokollet. En annan förutsättning är att alla ordinära nationella rättsmedel ska vara uttömda på ett korrekt sätt, t ex fordras det att ett brottmål ska ha förts till HD. Däremot fordras det inte att den högsta nationella instansen prövat ärendet i sak.¹¹³

Rättsmedlen ska vara uttömda på det sätt som står föreskriven i inhemsk rätt, dvs. med beaktande av tidsfrister och eventuella formföreskrifter. Vad gäller bevisbördan om rättsmedlen har Europadomstolen uttalat att det råder delad bevisbörda. När en stat gör invändning om att rättsmedlen inte uttömts i det enskilda fallet ankommer det på staten att visa att de rättsmedel som åberopats varit effektiva och tillgängliga vid det aktuella tillfället.¹¹⁴

Om de inhemska rättsmedlen har uttömts ska klaganden enligt art 35:1, Europakonventionen vända sig till Europadomstolen inom en tidsfrist av sex månader från dagen för det slutliga inhemska avgörandet. Om ett mål tas upp till sakprövning ska domstolen utreda all fakta i målet och försöka nå förlikning mellan den enskilde och staten. Uppnås förlikning meddelar domstolen ett kort beslut om avskrivning av målet, art 39 i Europakonventionen. I annat fall fortsätter sakprövningen av målet. Finner Europadomstolen att en kränkning av Europakonventionen skett fattas ett beslut där detta slås fast. En stat som kränkt konventionen bör vidta åtgärder i form av lagändring för att kränkningen inte ska upprepas. Staten betalar även de skadestånd som dömts ut.¹¹⁵ Det ankommer på Europarådets

¹¹² Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 55

¹¹³ Lundberg och Nilsson, En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, s. 106

¹¹⁴ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 30

¹¹⁵ Lundberg och Nilsson, En introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, s. 106-107

ministerkommitté att övervaka att staterna på ett riktigt sätt verkställer domstolens avgöranden.

7.2 Artiklar i Europakonventionen av betydelse för skattetillägg och skattebrott

7.2.1 Artikel 6 och skattetillägget

Artikeln har i den svenska översättningen följande lydelse:

Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till sedligheten, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderåriga eller till parternas privatlivs helgd så kräva eller, i den mån domstolen så finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle lända till skada för rättvisans intresse.

Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.

Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:

- a) att ofördröjligen på ett språk, som han förstår, och i detalj bliva underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom;
- b) att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar;
- c) att förevara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv utsett, eller att, i fall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde, erhålla sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordra;
- d) att förhöra eller låta förhöra vittnen, som åberopas emot honom, samt att för egen räkning få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom;
- e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han icke förstår eller talar det språk, som begagnas i domstolen.

Syftet med artikeln är att tillförsäkra den enskilde en opartisk domstolsprövning av rättslig karaktär. Artikel 6:1 garanterar den enskilde rätten till domstolsprövning och en rättssäker rättsprocess. I artikel 6:2 fastläs att den anklagade ska betraktas som oskyldig. Detta gäller dels vid tvister om civila rättigheter och skyldigheter och dels vid anklagelse för brott. I artikel 6:3 uppställs vissa minimirättigheter som utgör särskilda element i den allmänna rätten till en rättvis rättegång.¹¹⁶

Vad gäller tvister om civila rättigheter och skyldigheter har Europadomstolen slagit fast att artikel 6:1 är tillämplig under förutsättning att det föreligger en reell och seriös tvist mellan en enskild, fysisk eller juridisk person och en annan person eller myndighet. Den andra förutsättningen är att tvisten gäller en rättighet som har sin grund i den nationella rätten och att denna rättighet kan karaktäriseras som en civil rättighet.¹¹⁷

Huruvida skatter omfattas av begreppet civila rättigheter och skyldigheter har kommissionen ansett att skatter och avgifter faller utanför detta tillämpningsområde. Målet *Schouten och Meldrum mot Nederländerna* handlade om huruvida artikel 6:1 kunde anses tillämplig på förfarandet rörande skyldigheter att betala vissa socialförsäkringsavgifter. Europadomstolen fann att sådana skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som i

¹¹⁶ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, s. 196

¹¹⁷ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, s. 196

övrigt ingår i normala medborgerliga skyldigheter inte omfattades av artikeln.¹¹⁸ Detta bekräftades i målet *Ferrazzini mot Italien* vilket gällde skatt på kapitalvinster.

Europadomstolen uttalade att skattefrågor är att hänföra till den hårda kärnan i statsmakten utövning, varför relationen mellan den skattskyldige och Skatteverket inte bör anses gälla civila rättigheter och skyldigheter. Den rena skatteprocessen omfattas inte av artikel 6:1. Om det däremot i samband med beskattning också uppkommer frågor om att påföra den skattskyldige sanktioner i form av skattetillägg kan artikel 6:1 bli tillämplig i denna del.¹¹⁹

Vid sidan av förfarandet om civila rättigheter är artikel 6:1 tillämplig på prövning avseende anklagelse för brott. De förfaranden som omfattas av artikel 6:1 är i första hand rättegång i brottmål som mynnar ut i ett avgörande om en anklagad person är skyldig till brott och fastställande av påföljden för brottet.¹²⁰

Som en utgångspunkt för tolkningen av artikel 6:1 såvitt den avser anklagelse för brott är Europadomstolens dom *Delcourt mot Belgien*. Europadomstolen har i domen uttalat att i ett i konventionens betydelse demokratiskt samhälle har rätten till en rättvis rättstillämpning en så framträdande plats att en restriktiv tolkning inte skulle svara mot målsättningen och syftet i bestämmelsen. Av domen framgår även att artikeln bara är tillämplig vid avgörandet av saken, dvs. endast avser prövning av själva anklagelsen för brott till dess att den är slutlig prövad eller avbryts.¹²¹

Huruvida det svenska förfarandet vid påförande av skattetillägg kan anses avse en anklagelse för brott enligt artikel 6:1 har varit föremål för kontroverser. Frågan huruvida skattetilläggsförfarandet utgör en brottslig handling och därmed omfattas av artikel 6 i Europakonventionen var således en av skattekontrollutredningens huvudfrågor i delbetänkandet SOU 1996:116. Enligt utredningen uppställde Europadomstolen fram tre rekvisit som utmärkande för en kriminell handling, nämligen gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets natur och svårhetsgrad.¹²² Utredningen fann vidare att när det gäller gärningar som traditionellt är kriminaliserade såsom t ex trafikförseelse gör Europadomstolen en prövning av de tre rekvisiten som medför att beivrandet av en gärning innefattar en anklagelse för brott. Däremot vad gäller gärningar som traditionellt inte är kriminaliserade och som hanteras i ett administrativt eller disciplinärt förförande förhåll sig Europadomstolen friare till rekvisiten och gjorde en helhetsbedömning av omständigheterna.¹²³ Utredningen fann vid en helhetsbedömning att det svenska skattetillägget inte omfattades av artikel 6 eftersom skattetilläggsbestämmelserna saknar

¹¹⁸ Mål: 1905/96, Schouten och Meldrum mot Nederländerna, 9.12.1994, p. 48

¹¹⁹ Mål: 4475/98, Ferrazzini mot Italien, 12.07. 2001, p.28-29

¹²⁰ Prop. 2002/03:106 s.62

¹²¹ Mål: 2689/65, Delcourt mot Belgien, 17.01.1970, p.25

¹²² SOU 1996:116 s. 109

¹²³ SOU 1996:116 s. 111

subjektiva rekvisit, hanteras vid sidan av det straffrättsliga systemet och att de inte medför någon påföljd av frihetsberövade karaktär. Vidare anförde man ytterligare argument mot att skattetillägget omfattades av artikel 6. Motargumenten var att skattetillägg kan påföras även om den skattskyldige åtalas för skattbrott, att skattetillägg inte registreras i något kriminalregister samt att det vid påförandet inte tas någon hänsyn till den skattskyldiges försumlighet.¹²⁴

Det skulle ta några år innan denna fråga prövades i domstol. Både HD och RR ansåg att artikel 6 är tillämplig på förfarandet rörande skattetillägg. Även Europadomstolen fann detta i målen *Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*. Europadomstolen konstaterade att skattetillägg inte klassificeras som straff utan som en administrativ sanktion men att skattetillägg ändå i visa avseenden kunde jämföras som straff samt att bestämmelserna är generella och omfattar alla skattskyldiga.¹²⁵ Avsaknaden av det subjektiva rekvisitet innebär inte att det inte kan röra sig om anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 eftersom det i flera stater finns brottsliga gärningar med ett objektiva rekvisit. Europadomstolen gjorde bedömningen att det svenska skattetillägget innebär att den skattskyldige presumeras orsakligt ha lämnat en oriktig uppgift. Vidare konstaterade domstolen att skattetilläggsystemet har ersatt ett tidigare straffrättsligt system av främst effektivitetsskäl.¹²⁶ Skattetilläggets syfte avser inte kostnadsersättning utan dess huvudsakliga syfte är att förmå skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser. Europadomstolen ansåg att karaktären på skattetillägg var avskräckande och bestraffande i sådan utsträckning att påförandet innebär att den skattskyldige ådöms ett straffrättsligt ansvar med skattetillägg som påföljd. Den omständigheten att man inte kan dömas till fängelse som påföljd har ingen betydelse för bedömningen.¹²⁷

7.2.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Artikeln har i den svenska översättningen följande lydelse:

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilken han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

I europakonventionen finns ingen uttrycklig bestämmelse som reglerar att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i

¹²⁴ SOU 1996:116 s. 117

¹²⁵ Mål: 34619/97, *Janosevic mot Sverige*, 23.07.2002, p.63 och mål: 36985/97, *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, 23.07.2002, p.74

¹²⁶ Mål: 34619/97, *Janosevic mot Sverige*, 23.07.2002, p. 67 och p.68, mål: 36985/97, *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, 23.07.2002, p.78

¹²⁷ Mål: 36985/97, *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, 23.07.2002, p.80

samma sak, dvs. principen om ne bis in dem. I FN konventionen om de medborgerliga och politiska rättigheterna finns däremot en uttrycklig bestämmelse som föreskriver att ingen får rannsakas eller straffas på nytt för ett brott för vilket denne redan blivit slutligt dömd till ansvar eller frikänd, artikel 14 p.7 i FN konventionen. Efter mönster av denna bestämmelse har genom artikel 4 till sjunde tilläggsprotokollet införts en bestämmelse som utvidgar rättsskyddet till ett principiellt förbud mot ett nytt åtal efter slutlig brottmålsdom i samma sak.¹²⁸

En viktig begränsning av förbudet är att det enbart gäller lagföring inom en och samma stat. En dom i en annan stat utgör alltså inte enligt artikeln ett förbud mot lagföring i en annan stat. För att en tidigare dom ska hindra att man blir lagförd för samma ska två gånger måste det vara fråga om en slutlig dom som vunnit laga kraft. I punkt 2 i artikeln finns ett viktigt undantag från huvudregeln. Hinder mot ny lagföring föreligger sålunda inte när det har framkommit nya omständigheter som påverkar utgången av målet eller det i den tidigare rättegången förekommit grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt. De förfaranden som åsyftas är resning eller undanröjande av en dom pga. domvilla.¹²⁹

Eftersom skyddet i artikel 4 således är begränsat till det straffrättsliga förfarandet utgör bestämmelsen inget hinder för att den dömda beträffande samma gärning kan bli föremål för ett disciplinärt förfarande på grund av samma gärning.¹³⁰

Europadomstolen har i många avgöranden tagit ställning till huruvida ett senare förfarande avser samma brott som ett tidigare förfarande. I *Gradinger mot Österrike* hade Gradinger åtalats för att han under bilkörning vållat annans död, varvid det som försvårande omständighet åberopades att han kört bilen under påverkan av alkohol. Domstolen dömde Gradinger för vållande till annans död enligt en bestämmelse i strafflagen, men domstolen fann inte påverkan av alkohol styrkt. Senare ålades Gradinger böter enligt vägtrafiklagen av förvaltningsmyndigheten för att ha varit alkoholpåverkad under den aktuella körningen. Gradinger gjorde i Europadomstolen gällande att det administrativa förfarandet utgjorde ett brott enligt 4 artikeln i fjärde tilläggsprotokollet. Österrike invände med att det senare förfarandet inte utgjorde brottmålsförfarande enligt Österrisk rätt. Europadomstolen konstaterade att artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig på det administrativa förfarandet. Domstolen ansåg att trots att det rörde sig om två förfaranden av olika art och ändamål var detta att anse som samma brott som förelegat till bedömning två gånger, därför hade ett brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skett.¹³¹

¹²⁸ SOU 20021/25 s.192

¹²⁹ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 424

¹³⁰ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 425

¹³¹ Mål: 15963/90, *Gradinger mot Österrike*, 23.10.1995, p.7-12, p.30, p.37, p. 54-55

I *Oliviera mot Schweiz* ålades Maria Oliviera första av polismyndigheten böter för trafikförseelse. Åklagarmyndigheten utfärdade senare ett strafföreläggande avseende samma bilkörning för att Oliviera av oaktsamhet vållat en person kroppsskada. Oliviera gjorde gällande att hon lagförts för samma händelse två gånger och att detta därför innebar brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Europadomstolen ansåg att fallet var ett typiskt exempel på handlande som utgör grund för olika brott och där det större straffet konsumerar det andra.¹³² I *Franz Fischer mot Österrike* medgav Europadomstolen att dess tidigare praxis i fallen Gradinger och Oliviera kunde anses motsägelsefullt. Nu uttalade domstolen att i de fall, när olika brott som grundade sig på en gärning åtalades efter varandra var det nödvändigt att undersöka om brotten hade eller inte hade samma väsentliga rekvisit. Franz Fischer ålades först ett administrativt straff för att ha kört bil i onyktert tillstånd. Han dömdes senare för vållande till annans död, varvid det som försvårande omständighet angavs att han före körningen berusat sig med alkohol. Europadomstolen fann att han härigenom hade åtalats och dömts två gånger för samma handling och att artikel 4 i sjunde protokollet hade kränkts eftersom de element som konstituerade det administrativa brottet rattonykterhet och den försvårande omständighet som utgjorde grund för straffskärpning i brottmålet sammanföll. Domstolen konstaterade även att det inte spelade någon roll i vilken ordning förfarandet hade ägt rum utan dubbelbestraffningsförbudet avsåg förhållandet mellan de aktuella brotten.¹³³

I *W:F och Sailer båda mot Österrike*, ansågs det strida mot artikel 4 att en person först ålagts ett administrativt straff för att han kört bil under alkoholpåverkan och därefter dömts av domstol för att han vid samma tillfälle vållat kroppsskada.¹³⁴

Europadomstolen har även prövat huruvida skattetillägget och skattebrott utgjorde straff för samma brott. Detta behandlas utförligt i avsnitt 8.

7.2.3 Dubbelbestraffningsförbudet i Svensk rätt.

En av de reformer som genomfördes under den franska revolutionen var att domstolarna inte fick återuppta avgjorda brottmål till en ny behandling. Sedan dess har den straffprocessuella maximen *ne bis in dem* betraktas som en viktig rättskraftig princip. Denna princip finns reglerad i RB 30:9 st.1 där står att nytt åtal för samma gärning inte får upptas till prövning efter rättskraft vunnit dom. Syftet med denna bestämmelse torde vara att ge medborgarna personlig trygghet. Om åtal för brott ogillades pga. otillräcklig bevisning och domen inte vann rättskraft skulle den misstänkte få räkna med risken för att samma åtal väcktes på nytt.¹³⁵

¹³² Mål: 25711/94, *Oliviera mot Schweiz*, 30.07.1998, p.7-13, p. 28-29

¹³³ Mål: 37950/97, *Franz Fischer mot Österrike*, 29.05.2001, p. 25-30

¹³⁴ Mål, 38275/97, *W.F mot Österrike*, 30.05.2002, p. 28 och mål: 38237/97, *Sailer mot Österrike*, 06.06.2002, p.28

¹³⁵ Ekelöf, Bylund och Edelstam, *Rättegång III*, s. 242

Rättskraften är enligt bestämmelsen begränsad till domen. Med dom likställs godkända strafförelägganden och förelägganden av ordningsbot. Huruvida beslut i brottmål ska ha rättskraft står inte reglerat vare sig i lagtext eller motiv.¹³⁶

Som framgår av artikel 30:9 har brottmålsdomens rättskraft anknutits enbart till den omständigheten att det rör sig om samma gärning. Genom bestämmelsen hindras sålunda att ett nytt åtal väcks beträffande samma gärning. Det nya åtalet ska avvisas pga. res juridicata.¹³⁷ För att det ska vara fråga om en annan gärning krävs det att ett nytt gärningsmoment åberopas. Med gärningsmoment avses de objektiva rekvisit som varken utgör handling eller effekt. Det faktum att åklagaren åberopar ny bevisning eller ett annat straffstadgande ger denne aldrig någon rätt att väcka åtal på nytt. Den omständigheten att åklagaren i det nya åtalet gör gällande ett annat subjektivt rekvisit än det tidigare medför inte att det blir fråga om en ny gärning i bestämmelsens mening. Som exempel kan nämnas att om någon först åtalas för egenmäktigt förfarande och det efter domen visar sig att denne haft tillgängelseuppsåt kan åtal för stöld inte väckas.¹³⁸

Att det efter en dom tillkommer påståenden om ett ytterligare handlande riktat mot samma intresse vid samma tillfälle gör det inte till en ny gärning. Att någon vid ett visst inbrottstillfälle i ett hus stulit ytterligare några saker kan alltså inte föranleda något åtal. Ett nytt åtal torde inte heller kunna grundas på att det har inträffat en icke beaktad effekt av en redan prövad gärning. Som exempel kan nämnas att den tilltalade fällts till ansvar för misshandel och målsäganden kommit att avlida till följd av skadorna. Åklagaren kan inte sedan väcka åtal för mord eller dråp.¹³⁹

När en åklagare i processen åberopar ett nytt gärningsmoment sker det oftast i förbindelse med ett nytt stadgande. Man får i den nya processen inte fästa något avseende vid om det är fråga om ett annat brott än i den förra processen. I RB 30:9 anknyts ju inte till brottets utan till gärningens identitet.¹⁴⁰

Hittills har jag endast behandlat domens rättskraft med avseende på samma processordning. Frågan blir om ett avgörande i en processordning kan ha rättskraft då den avgjorda frågan prövas i en annan processordning. Kan t.ex. ett avgörande meddelat av en förvaltningsdomstol ha rättskraft för en fråga som prövats av allmän domstol? Här kan huvudregeln sägas vara att ett avgörandes rättskraft inte sträcker sig till en prövning av samma gärning i ett annat förfarande om de båda brotten skiljer sig i sina väsentliga element. Att SKV påför någon skattetillägg anses t.ex. inte hindra att man senare i allmän domstol väcker åtal för skattebrott avseende samma gärning. Här anknyter man alltså till brottets och inte till gärningens

¹³⁶ Karnov, Rättegångsbalken del 2, s. 30:20B

¹³⁷ Karnov, Rättegångsbalken del 2, s. 30:20

¹³⁸ Karnov, Rättegångsbalken del 2, s. 30:27 och Ekelöf, Bylund och Edelstam, Rättegång III, s. 250

¹³⁹ Karnov, Rättegångsbalken del 2, s. 30:26

¹⁴⁰ Ekelöf, Bylund och Edelstam, Rättegång III, s. 249

identitet.¹⁴¹ Detta är fallet även i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Att man i Europakonventionen anknyter till brottets och inte till gärningens identitet har kritiserats i doktrinen främst på den grunden att ett skiljekriterium som anknyter brottet är svårare att tillämpa på ett rättssäkert sätt.¹⁴² Kritiken behandlas mer utförligt i kapitel 8.

8 Tolkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet avseende skattetillägget

8.1 Europadomstolens tolkning

8.1.1 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹⁴³

I målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, prövade Europadomstolen huruvida den administrativa sanktionen skattetillägg och den straffrättsliga sanktionen skattebedrägeri utgjorde straff för samma brott. Omständigheterna i målet var följande. Ponsetti hade underlåtit att avge inkomstdeklarationer och momsdeklarationer för åren 1988 tom 1990. Chesnel hade underlåtit att avge inkomstdeklarationer och momsdeklarationer för åren 1989 tom april 1992. Skattemyndigheten i Frankrike gjorde en revision vilket bl.a. resulterade i att man påförde dem båda skattetillägg för underlåtenhet att lämna självdeklaration i enlighet med artikel 1728 i den franska taxeringslagen. Ponsetti hade undgått att redovisa en summa om 95 823 FRF för det första redovisningsåret, 206 388 FRF andra året och 286 957 FRF tredje året. För detta blev han påförd skattetillägg med 80 % av det undandragna beloppet för det första året och med 40 % av det undandragna beloppet för de resterande åren. Sammanlagt uppgick skattetillägget för Ponsettis del till 336 405 FRF. Chesnel hade underlåtit att redovisa en summa om totalt 1 212 599 FRF. Han påfördes därför skattetillägg med 1 021 894 FRF.

Efter en kort tid inleddes straffrättsliga förfaranden mot dem båda. Såväl Ponsetti som Chesnel blev åtalade och dömda i domstol för skattebedrägeri. Den 21 juli 1993 dömdes Ponsetti av brottmålsdomstolen till tre månaders fängelse och böter på 10 000 FRF. Efter överklagan till en högre instans skärptes straffet till sex månaders fängelse och böter på 20 000 FRF. Chesnel blev dömd till tolv månaders fängelse och böter på 100 000 FRF i enlighet med artikel 1741 Code général des impotes.

Ponsetti gjorde i Europadomstolen gällande att den omständighet att de påförts skattetillägg och dömts för skattebedrägeri innebar att de straffats två gånger för samma gärning.

¹⁴¹ Ekelöf, Bylund och Edelstam, Rättegång III, s. 174 och s. 256

¹⁴² Träskman, JT 2004-05 s.872

¹⁴³ Beslut den 14 september 1999, nr 36855/97

De hävdade att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hade kränkts eftersom de grundläggande bestämmelserna i den Franska taxeringslagen om skattetillägg i artikel 1728 och de straffrättsliga bestämmelserna om skattebedrägeri var desamma. De framhöll att för att brottet bedrägeri ska anses vara begånget är det tillräckligt att man undandrar sig skatt på ett bedrägligt sätt, dvs. är i ond tro. Enligt praxis är det inte nödvändigt att den tilltalade gör sig skyldig till en brottslig handling. De hävdade att skattetillägget stred mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och hänvisade till målet Gradinget mot Österrike. Europadomstolen konstaterade att den tillämpliga bestämmelsen om skattebedrägeri innebär att den som bedrägligt undandrar eller helt eller delvis försöker undandra sig taxering eller betalning till staten av sådana skatter som regleras i taxeringslagen genom att avsiktligt låta bli att avge deklARATION inom föreskriven tid ska oberoende av administrativa skattesaktioner dömas till böter om 250 000 FRF och fängelse i högst fem år.

Europadomstolen fann att brottet skattebedrägeri förutsatte att den skattskyldige medvetet underlåtit att lämna in självdeklarationen inom den föreskrivna tiden. Europadomstolen hänvisade till praxis från Cour de Cassation där det framkom att även om det inte är nödvändigt att handlingarna har begåtts med bedrägligt uppsåt för att de ska falla in under gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri, måste likväl den anklagade frivilligt ha underlåtit att lämna in självdeklarationen inom den föreskrivna tidsfristen. Med hänsyn till att de grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från dem som gällde vid påförandet av skattetillägg fann Europadomstolen att det i målet inte var fråga om samma brott och att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen därför inte var tillämplig. Domstolen ansåg att klagomålet var ogrundad och beviljade därför inte prövningstillstånd.

8.1.2 Rosenquist mot Sverige¹⁴⁴

Europadomstolen beslutade den 14 september 2004 att inte ta upp målet Rosenquist mot Sverige i sak. Omständigheterna i målet var följande: Rosenquist hade underlåtit att lämna in självdeklarationen för inkomståret 1991. Han hade underlåtit att redovisa inkomst av tjänst till beloppet om 55 124 kr, inkomst av kapital till beloppet om 295 401 kr och underlaget för förmögenhetsskatt som uppgick till 103 275 kr. För detta blev han påförd skattetillägg med 43 801 kr. Rosenquist överklagade inte detta beslut.

1995 gjorde skattemyndigheterna en eftertaxering där man upptäckte att hans inkomst av tjänst och kapital för inkomståret 1991 var mycket högre än vad man hade utgått från vid taxeringen 1992. Det visade sig att han inkomst av tjänst och kapital uppgick till 702 800 kr respektive 6 442 283 kr samt att underlaget för förmögenhetsskatt uppgick till 3 087 731 kr. Sammantaget uppgick den undandragna skatten till 2 336 723 kr. Skattemyndigheterna

¹⁴⁴ Avgörande den 14 september 2004, nr 60619/00

påförde Rosenquist skattetillägg med 934 683 kr vilket motsvarade 40 % av den undandragna skatten. Rosenquist överklagade detta till Länsrätten och Kammarrätten som båda fastställde skattemyndigheternas beslut. Överklagandet avvisades av RR.

1995 inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Rosenquist. Tingsrätten dömde Rosenquist till ettårigt fängelse för grovt skattebedrägeri (numera skattebrott). Hovrätten skärpte straffet till två års fängelse. Domen överklagades till HD som avvisade överklagan. Rosenquist överklagade sedan till Europadomstolen. Frågan var om detta kunde anses vara förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Europadomstolen konstaterade först att denna artikel var tillämplig eftersom en process rör skattetillägget är att anse som en brottmålsrättegång rörande en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Domstolen tog därvid hänsyn till att det för en fällande dom avseende skattebedrägeri krävs att den enskilde handlat med uppsåt eller oaktsamhet medan detta ej krävs för påförande av skattetillägg. Europadomstolen fann således att straffbestämmelsens ändamål skiljde sig åt från det ändamålet med påförande av skattetillägg. Det straffrättsliga ansvaret ansåg inte bara ett avskräckande utan bestraffande ändamål. Det skatterättsliga syftade enligt domstolen till att säkerställa grunden för det nationella skattesystemet och kontroll och sanktioner var nödvändiga verktyg för att effektivt åstadkomma att miljontals skattesubjekt uppfyllde sin grundläggande plikt att tillhandahålla utförlig och riktig information som underlag för taxering. Sammantaget fann Europadomstolen att de brott som prövades i de olika förfarandena var helt fristående och skiljde sig i sina väsentliga element. Bestämmelserna i tilläggsprotokollet ansågs således inte hindra att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning i både ett förfarande angående skattetillägg och i ett straffrättsligt förfarande. Klagomålet avvisades som uppenbart ogrundat.

8.1.3 Kommentarer till avgörandet Rosenquist mot Sverige

Per Ole Träskman anser i sin artikel att Europadomstolens argumentering inte kan till alla delar sägas vara utanför all räckvidd för berättigad kritik. Han ställer sig frågan om det verkligen är berättigad att göra en skillnad mellan sådana påföljder för brott som bara används i avskräckande syfte och sådana som används både i ett avskräckande och bestraffande syfte. Han ställer vidare frågan om det verkligen är riktig att skattetillägget har tagits i bruk bara som ett medel för att tvinga skattesubjekten att uppfylla sin upplysningsplikt. Han menar att HD i själva verket i domen NJA 2000 s.622 tydligt har fastslagit att skattetillägget har ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Per Ole Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott, JT 2004/05: årg. 16:4, s 869

8.2 Praxis från Högsta domstolen och Regeringsrätten

8.2.1 NJA 2000 s.622

Omständigheterna i målet var följande: Den tilltalade L.S hade underlåtit att avge mervärdesskattedeclarationer för 14 redovisningsperioder under tiden januari 1992 tom april 1995. Den tilltalade hade för detta påförts skattetillägg. Åtal väcktes sedan mot den tilltalade. TR dömde L.S för bokföringsbrott, skattebedrägeri (numera skattebrott) och grovt skattebedrägeri. L.S överklagade sedan till HovR. HovR ansåg att den tilltalade hade blivit dömd och straffad för de gärningar vilka var föremål för prövning vid TR och att det stod i strid mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att ånyo ådöma honom straff. Men eftersom straff har utdöms i en administrativ ordning har någon reglering inte skett enligt RB, därför var dubbelbestraffningsförbudet inte tillämplig. HovR fastställde TR dom.

Den tilltalade överklagade sedan till HD. HD ansåg att det svenska skattetilläggsförfarandet måste anses utgöra straff i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. HD framföll emellertid att även om det svenska skattetilläggsförfarandet skulle omfattas av den nyssnämnda artikeln är det inte säkert att ett beslut om skattetillägg även har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande. Brottmålsdomens rättskraft omfattar i princip alla straffrättsliga påföljder i den bedömda gärningen. Däremot utgör bestämmelsen inget hinder mot att samma gärning som prövats i ett brottmål läggs till grund för talan om en annan rättsföljd.

HD framföll även att i motsats för vad som gäller för artikel 6 i konventionen är artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet begränsad till det nationella planet. För att ett avgörande ska vinna rättskraft krävs enligt HD att det meddelas i enlighet med lagen om rättegångsordning i denna stat. Detta innebär att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägg inte åläggs inom ramen för det straffrättsliga förfarandet. HD gjorde den bedömningen att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet lämnade utrymme för en autonom tolkning. För att underkänna den svenska rättsordningen hade det enligt HD krävts att det finns ett allmänt stöd i Europadomstolens praxis och något sådant stöd kunde HD inte finna.

HD anmärkte vidare att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Detta innebär att det enligt konventionen inte anses föreligga något hinder mot att ett nytt åtal för vad som enligt 30:9 RB skulle anses vara samma gärning om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats i det tidigare förfarandet. HD hänvisade till fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* där Europadomstolen ansåg att det förhållandet där den tilltalade tidigare påförts skattetillägg inte hindrade ett åtal för skattebedrägeri. HD ansåg att rekvisiten för skattebedrägeri skiljer sig från vad som krävs för skattetillägg genom att det tillkommer ett krav på uppsåt. Det var därför inte fråga om samma brott och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet var inte tillämplig.

8.2.2 Kommentarer till NJA 2000 s.622

Ian Cameron anser i sin artikel till Skattetillägg och Europakonventionen att det är brottsidentiteten som står i fokus. Ett åtal för ett brott som innehåller endast objektiva rekvisit hindrar inte ett senare åtal rörande samma gärning för ett brott som kräver uppsåt. Vidare anser han att det individen vinner på en generös tolkning vid brottmålsrättegång förlorar denne genom att man tolkar artikeln som ett förbud byggt på brottsidentitet snarare än gärningsidentitet. Artikel 4 verkar alltså ge den enskilde mindre skydd än 30 kap. 9 § RB. Slutsatsen blir att HD:s dom i NJA 2000 s.622 således inte är fel i sak.¹⁴⁶

Peter Asp ansluter sig till samma uppfattning och anser att HD:s dom är välgrundad. Han kommenterar att även om det skulle vara så att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet omfattar fall där det första förfarandet är av administrativ natur, så finns det klart stöd att rättskraften enligt nämnda artikel styrs av huruvida det föreligger brottsidentitet än gärningsidentitet. Kravet på brottsidentitet gör det även svårt att se att det svenska rättsystemet skulle strida mot artikel 4 ens om den skattskyldige först bestraffas enligt skattebrottslagen och därefter påförs skattetillägg. I ett sådant fall är det också fråga om två skilda brott.¹⁴⁷

Per Ole Träskman anser att HD har träffat rätt när det gäller tolkningen av förbudet mot dubbelbestraffning både när det gäller kombinationen skattetillägg och åtal för skattebedrägeri. Men han ställer sig frågan om den linje som HD har angett också är rättspolitisk förnuftig. Han menar att man kan ifrågasätta om två brott med samma objektiva rekvisit men med olika krav då det gäller uppsåt och oaktsamhet verkligen skiljer sig åt i sina väsentliga element. Han menar att det finns en stor risk att Europadomstolens egen praxis att avgöranden inte blir så rättsäkra. Anledningen till denna osäkerhet är att i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet används uttrycket brott och inte uttrycket brottslig gärning. Träskman anser att ett förbud mot dubbelbestraffning som utgår från den brottsliga gärningen förmodligen trots allt är enklare att tillämpa på ett rättssäkert sätt än att man jämför de väsentliga elementen i två brott mot varandra. Rent rättspolitisk kan man ifrågasätta behovet att i samma fall både fastsälla en sanktionsavgift och döma till straff för ett brott.¹⁴⁸

8.2.3 RÅ 2002 ref. 79

I ansökan hos Länsrätten yrkade skattemyndigheten att den skattskyldige S.L skulle eftertaxeras och påföras skattetillägg eftersom han underlåtit att i sin självdeklaration uppta värdet av uttagna varor ur ett aktiebolag som inkomst. S.L åtalades också för skattebedrägeri. TR dömde SL till ansvar för skattebedrägeri till påföljden villkorlig dom och dagsböter. S.L överklagade först till Kammarrätten och sedan till Regeringsrätten. RR beslutade att meddela

¹⁴⁶ Ian Cameron, Skattetillägg och Europakonventionen, intagen i SvJT 2001: årg. 86:9, s. 753

¹⁴⁷ Peter Asp, Skattetilläggsregleringens förenlighet med Europakonventionen, JT 2000/01: årg. 12:3, s. 619

¹⁴⁸ Per Ole Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott, JT 2004/05: årg. 16:4, s 872

prövningstillstånd i målet för prövning av frågan om det förhållandet att S.L genom lagakraftvunnen dom fällts till ansvar för skattebedrägeri utgjorde hinder mot att låta det påförda skattetillägget bestå med hänsyn till innehållet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet . RR konstaterade att skattetilläggsförfarandet innefattar anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen.

RR konstaterade vidare att den inbördes ordningen mellan två rättsliga förfaranden saknar betydelse vid tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning. Det avgörande är att sedan den enskilde väl en gång har blivit lagförd ska denne inte behöva riskera att åter lagföras för samma brott. RR ansåg att den omständigheten att förhållandena i detta mål var omvända gentemot dem i NJA 2000 s.662 inte påverkade bedömningen av målet. Vidare konstaterade RR att de faktiska omständigheter som föranlett att S.L både påförts skattetillägg och ådömts påföljd för skattebedrägeri är desamma, underlåtenhet att uppta vissa inkomster i självdeklarationen. RR hänvisade sedan till avgörandet *Oliviera mot Schweiz* där Europadomstolen konstaterade att ett och samma handlande, eller en och samma gärning, kan innefatta flera brott. Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet avser endast den situation där någon lagförts två gånger för samma brott men innebär inte ett förbud mot att någon vid olika tillfällen lagförts inför särskild domstolar med anledning av en gärning som innefattar två olika brott. RR hänvisade sedan till fallet *Franz Fischer mot Österrike* där Europadomstolen gjorde bedömningen att det finns fall där en handling vid första påseendet förefaller innefatta mer än ett brott, medan det vid en närmare granskning framkommer att endast ett brott ska beivras eftersom detta innefattar alla brottsliga förfaranden som ingår i det andra. Det ankommer då på den enskilda domstolen att utröna om brottet har samma väsentliga element. RR anförde vidare att för att någon ska dömas för skattebedrägeri fordras att denne till ledning för myndigheternas beslut i fråga om skatt uppsåtligen avgett en handling med oriktig uppgift som resulterat i undandragande av skatt. Skattetillägg däremot påförs i administrativ ordning utan krav på uppsåt. RR konstaterade sammanfattningsvis att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion vars syfte är bl.a. att motverka bristande noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och som i princip alltid upptas enligt bestämda procentsatser. Det påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet. För att någon ska kunna dömas för skattebedrägeri fordras således, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att ett ytterligare väsentligt rekvisit är uppfyllt, nämligen uppsåtet. Uppsåtet utgör ett av detta brotts konstitutiva element vars uppkomst det åligger åklagaren att bevisa. Det är alltså i Europakonventionens mening fråga om två olika brott.

8.2.4 Kommentarer till RÅ 2002 ref. 79

Börje Leidhammar anser att det är en orimlig konsekvens för den skattskyldige att straffas två gånger för gärningar som enligt hans uppfattning har samma väsentliga rekvisit, alltså oriktig

uppgift. Han anser om den skattskyldige uppsåtligen har lämnat oriktig uppgift är det rimligt att denne döms för skattebrott och därjämte får sin taxering rättad. Har denne dessförinnan påförts skattetillägg för denna oriktiga uppgift, bör däremot skattetillägget tas bort. Syftet med att lämna oriktig uppgift i deklarationen är regelmässigt att vinna en oegentlig skatteförmån. Påföljden bör därför rikta sig mot detta kriminella beteende.. Han ställer sig frågan hur det går att motivera att påföljden uppdelas i två brott för att staten ska kunna straffa den skattskyldige två gånger för samma sak och hur går detta att försvara. Leidhammar menar att den som fått betala en parkeringsbot för felparkering skulle svårligen också kunna avkrävas extra böter för att felparkeringen var avsiktlig. Leidhammar anser därför att regeringen bör möta berättigad krav på rättsäkerheten och formulera krav på uppsåt och oaktsamhet. Sverige skulle då hamna på den säkra sidan och inte som nu balansera gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande Europarätt.¹⁴⁹

8.2.5 NJA 2004 s.510

Allmän åklagare väckte åtal mot den tilltalade för vårdslös skatteuppgift. Den tilltalade hade underlåtit att uppta realisationsvinst från försäljning av aktier till ett belopp om 161 959 kr. TR fann att omständigheterna inte var sådana att den tilltalade kunde anses ha gjort sig skyldig till grov oaktsamhet i skattebrottslagens mening. Åklagaren överklagade till hovrätten och yrkade att den tilltalade skulle dömas för vårdslös skatteuppgift. Hovrätten fastställde tingsrättens dom. Åklagaren överklagade sedan till HD. HD prövade först huruvida artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet utgjorde ett hinder mot att åtalet togs upp till prövning då det redan förelåg ett beslut om skattetillägg. HD konstaterade att en av förutsättningarna för att en brottmålsdom ska hindra ett nytt åtal enligt nyss nämnda artikel är att domen är slutlig. Det påförda skattetillägget var visserligen betald och den tilltalade hade förklarat att han avsåg att överklaga beslutet. Emellertid hade tiden för överklagandet inte gått ut och HD beslutade därför att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte hindrade att åtalet prövades. HD prövade därefter huruvida den tilltalade förfarit grov oaktsam och kom fram till att så inte var fallet. Den tilltalade friades därför.

8.2.6 NJA 2005 s. 856

Den tilltalade hade underlåtit att redovisa en realisationsvinst om 2 121 000 kr från inlösen av optioner. Förfarandet hade inneburit att han påförts skatt med ett 636 000 kr för lågt belopp. Skattemyndigheterna hade genom ett omprövningsbeslut påfört den tilltalade skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på realisationsvinsten, dvs. 254 520 kr. Senare väcktes åtal mot den tilltalade för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift. TR dömde den tilltalade för vårdslös skatteuppgift till 60 dagsböter å 200kr. HovR ändrade

¹⁴⁹ Börje Leidhammar, Varför ska skattebrott bestraffas två gånger, Dagens industri 25 september 2002

tingsrättens domslut endast på den grund att påföljden bestämdes till tre månaders fängelse. Domen överklagades till HD. HD konstaterade att tiden för ett överklagande av beslutet om skattetillägg hade gått ut. HD tog sedan ställning huruvida det förelåg hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. HD kom fram till att Europadomstolens praxis inte gav något stöd för att beslut om skatteillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar och grund för att åtalet skulle avvisas. Det i tilläggsprotokollet upptagna förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning kunde inte heller läggas till grund för en frikännande dom. HD ändrade HovR domslut endast på så sätt att påföljden bestämdes till villkorlig dom och dagsböter om 200 kr.

8.3 Bedömning i förarbeten

8.3.1 Skattetilläggskommitténs bedömning och förslag

Kommitténs bedömning överensstämde i stort sett med HD:s uppfattning i det ovannämnda avgörandet NJA 2000 s. 622 som i sin tur byggde sitt resonemang på en artikel skriven av skattetilläggskommitténs särskilde utredare, justitierådet Johan Munck. Munck diskuterade en lång rad frågor som gäller skattetilläggsregeringens förenlighet med Europakonventionen. Han påpekade att regelringen mot dubbel lagföring i artikel 4 gäller endast för de fall där någon blivit slutligt frikänd eller dömd enligt lagen om straffrättslig rättegångsordning i denna stat. Först när man har blivit frikänd eller dömd i enlighet med vad som i nationell rätt klassas som en straffrättslig rättegångsordning skulle det alltså föreligga skydd mot prövning. Med stöd av detta resonemang menade Munck att övervägande skäl talar för att det inte skulle anses som stridande mot dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, om någon efter i administrativ ordning ha påförts skattetillägg döms till ansvar för samma oriktiga uppgift som legat till grund för skattetillägget.¹⁵⁰ Detta resonemang var utgångspunkten för kommitténs bedömning.¹⁵¹

Enligt kommittén förhåller det sig sannolikt att ett tidigare påfört skattetillägg inte hindrar åtal för skattebedrägeri (numera skattebrott) redan på den grunden att det i det senare men ej i det förra fallet förutsätts uppsåt. Som stöd för detta hänvisade kommittén till avgörandet *Ponsetti och Chesnelmot Frankrike*. Kommittén anförde emellertid att stor vikt inte skulle fästas vid detta avgörande eftersom det inte var förenligt med Europadomstolens tidigare avgöranden. I sådant fall skulle skattetillägg kunna påföras även efter det att den skattskyldige dömts till straff av allmän domstol.¹⁵²

¹⁵⁰ Johan Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, intagen i en Tidskrift för Sveriges Domareförbund, s.19

¹⁵¹ SOU 2001:25 s.199

¹⁵² SOU 2001:25 s.200

Vidare menade Kommittén att det måste anses tvivelaktigt att ålägga någon skattetillägg efter det att denne dömts för vårdslös skatteuppgift som utgör ett icke uppsåtligt brott. Visserligen krävs det grov oaktsamhet vid vårdslös skatteuppgift men vid skatteillägg kan man av ursäktliga skäl undgå sanktion, vilket innebär att konstruktionen är ganska likartade och möjligen skulle ge Europadomstolen underlag för uppfattningen av att det är fråga om samma gärning. Kommittén uteslöt då inte att de svenska skattetilläggsbestämmelserna i sådant fall skulle anses bryta mot de aktuella bestämmelserna i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁵³

För att dubbelbestraffning inte ska förekomma vid fall av vårdslös skatteuppgift ansåg kommittén att den åtalsprövning som gäller vid skatteförseelse bör utvidgas till att även omfatta vårdslös skatteuppgift. Kommittén ansåg att åtalprövningsregeln bör förtydligas på det sättet att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte får väckas för vare sig vårdslös skatteuppgift eller skatteförseelse mot den som påförts skattetillägg för den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten i fråga. Såvitt gäller andra skattebrott som kräver uppsåt föreslog kommittén att skattetillägg inte ska åläggas om åtal redan har väckts för den oriktiga uppgiften.¹⁵⁴

8.3.2 Regeringens bedömning och förslag

Regeringen började med att ta ställning till om den ordningsföljd i vilken ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande handläggs kan vara av betydelse för bedömningen av om det föreligger ett förbud mot dubbelbestraffning. Regeringen hänvisade till ordalydelsen i artikel 4, att det ska vara i enlighet med lagen om rättegångsordning. Av en sådan tolkning skulle slutsatsen kunna dras att artikel 4 endast kan bli tillämplig när det första förfarandet är straffrättsligt enligt nationella bestämmelser. Regeringen hänvisade till Franz Fischer fallet där Europadomstolen klargjorde att det inte har någon betydelse för prövningen av dubbelbestraffningsförbudet vilken ordning förfarandet skett. Regeringen drog slutsatsen att även ett administrativt förfarande kan omfattas av artikeln.¹⁵⁵

Regeringen ansåg vidare att den svenska ordningen med största sannolikhet är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet. Uttag av skattetillägg förutsätter varken uppsåt eller oaktsamhet. Befrielse från skatteillägg kan ske bl.a. om felaktigheten framstår som ursäktlig. Ansvar för skattebrott innefattar ett krav på uppsåt som alltså saknas beträffande skatteillägg.¹⁵⁶

Vad gäller brottet vårdslös skatteuppgift är bedömningen nog mera osäker. Visserligen krävs det grov oaktsamhet men vid skattetillägg kan man vid bl.a. ursäktliga fall undgå sanktion vilket innebär att konstruktionen kan tyckas ganska likartad. Regeringen framförde sedan ett resonemang angående hur Europadomstolen skulle tolka detta. Regeringen ansåg att

¹⁵³ SOU 2001:25 s.200

¹⁵⁴ SOU 2001:25 s.329

¹⁵⁵ Prop. 2002/03:106, s. 100-101

¹⁵⁶ Prop. 2002/03:106, s. 102

trots det förhållande att brottet vårdslös skatteuppgift förutsätter oaktsamhet, dessutom en grov sådan, innebär detta att förutsättningarna för detta brott vid en prövning i Europadomstolen skulle anses skilja sig väsentligt från de förutsättningar som krävs för skattetillägg. Detta även om den skattskyldige skulle befrias från skattetillägg vid ursäktliga fall av oriktigt uppgiftslämnande. Regeringen gjorde bedömningen att brotten skiljde sig åt i tillräcklig hög grad för att det med störst sannolikhet inte ska anses vara fråga om samma brott. Regeringens bedömning var alltså att det svenska skattetillägget är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 och därför behövde skattebestämmelserna inte ändras¹⁵⁷

Däremot ansåg Regeringen att det ändå fanns skäl att överväga om det är lämpligt att en skattskyldig kan drabbas fullt ut av flera påföljder för samma gärning. Den samlade reaktionen kunde med fog i vissa fall anses bli orimligt tung. Regeringen ansåg att skattetillägget därför i vissa situationer bör sättas ned och kom med förslag om befrielse från skattetillägg då den enskilde fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.¹⁵⁸ I den nya lagstiftningen återfinns regeln om befrielse från skattetillägg i dubbelbestraffningsfall, 5 kap 14 § 13p. TL. Denna regel beskriv mer utförlig i avsnitt 3.3.3, se ovan.

8.3.3 Lagrådets bedömning och förslag

Mot bakgrund av Europadomstolens praxis och de ovannämnda rättsfallen från HD och RR ansåg Lagrådet att Regeringen haft fog för sin bedömning att de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och uppsåtligt skattebrott skiljer sig åt på så sätt att det inte uppkommer någon konflikt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁵⁹

Lagrådet ansåg att det kan ifrågasättas om det inte är dubbelbestraffning när såväl skattetillägg som ansvar för vårdslös skatteuppgift kommer ifråga. Lagrådet resonerade att det i realiteten föreligger ett krav på oaktsamhet för att skattetillägg ska utgå. Lagrådet anförde att det visserligen för straffansvar enligt skattebrottslagen krävs grov oaktsamhet men det framstår inte sannolikt att enbart detta förhållande skulle anses medföra att de väsentliga elementen för straffansvar och påförande av skattetillägg skiljer sig åt.¹⁶⁰

Lagrådet föreslog därför regler om att ansvar för vårdslös skatteuppgift inte får utkrävas med avseende på oriktig uppgift som föranlett skattetillägg och att skattetillägg inte får påföras för oriktig uppgift för vilken den skattskyldige redan dömts till straff för vårdslös skatteuppgift.¹⁶¹

¹⁵⁷ Prop. 2002/03:106, s. 103

¹⁵⁸ Prop. 2002/03:106, s. 103

¹⁵⁹ Prop. 2002/03:106, s. 103

¹⁶⁰ Prop. 2002/03:106, s. 333

¹⁶¹ Prop. 2002/03:106, s. 153

Regeringen ansåg att en sådan ordning skulle skapa tillämpningsproblem. Regeringen anförde att en ordning där ansvar för vårdslös skatteuppgift inte får utkrävas sedan skattetillägg tidigare påförts gör det omöjligt att framställa alternativa yrkanden om ansvar för uppsåtligt skattebrott/vårdslös skatteuppgift om skattetillägg tidigare tagits ut. Avsaknaden av möjligheten att framställa alternativa yrkanden skulle kunna innebära försämrade möjligheter till lagföring, t ex i de fall där den skattskyldige ligger på gränsen till ett uppsåtligt skattebrott och där en saklig bedömning kan göras först efter muntlig förhandling i domstol. Åklagaren skulle dessutom ställas inför praktiska svårigheter när det gäller att bevaka utgången av en skatteprocess där den skattskyldige i första instans påförts skattetillägg, vilket skulle utgöra hinder för åtal så länge beslutet om skattetillägg kvarstår. Vidare skulle Skatteverket inte kunna besluta om skatteillägg i de fall den skattskyldige var åtalad för vårdslös skatteuppgift. Om den skattskyldige sedan blev friad för att grov oaktsamhet inte kunnat styrkas skulle skattetillägg inte kunna tas ut eftersom dubbelbestraffningsförbudet avser att förhindra inte bara dubbla straff, utan även dubbla processer mot det enskilde.¹⁶²

9 Sammanfattande slutstats och egna synpunkter

Huvudsyftet med det administrativa sanktionssystem som tillkom 1972 var att säkerhetskälla att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt, samtidigt som det straffrättsliga domstolsförfarandet reserverades för de mer allvariga fallen av skattebrottslighet. Med åren har skattetilläggets status förändrats. Numera anses skattetillägget som en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Som en följd härav leder detta till frågan huruvida det strider mot dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att både bli påförd skattetillägg och fällas till ansvar för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen. Frågan har prövats dels i den situation då den skattskyldige först påförts skattetillägg och därefter fällts till ansvar för skattebrott enligt 2 § SBL (NJA 2000 s. 622), dels i den omvända situationen (RÅ 2002 ref. 79). Den slutsats man kan dra av dessa rättsfall är att det svenska skattetillägget inte strider mot artikel 4 oavsett ordningsföljd med motiveringen att de svenska bestämmelserna om skattetillägg och skattebrott skiljer sig så åt i sina väsentliga element att de i praktiken kan sägas reglera två olika brott. I objektivt hänseende är de likartade men i subjektivt hänseende saknar skattetilläggsbestämmelserna det konstitutiva moment som skattebrottsbestämmelserna har, nämligen det subjektiva rekvisitet uppsåt. Samma resonemang har Europadomstolen fört i målet Rosenquist mot Sverige. Europadomstolen ansåg i detta mål även att bestämmelsernas ändamål och syften skiljer sig åt eftersom de straffrättsliga bestämmelserna inte bara har ett avskräckande utan även ett bestraffande ändamål. Jag anser att Europadomstolen gör det lätt

¹⁶² Prop. 2002/03:106, s. 154

för sig att endast till ordalydelsen jämföra paragraferna i de olika bestämmelserna. I fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige gjorde Europadomstolen bedömningen att det svenska skattetillägget innebär att den skattskyldige presumeras orsakligt lämnat en oriktig uppgift. För att undgå skattetillägget ankommer det då på den skattskyldige att motbevisa denna presumtion. Genom denna presumtion anser jag att de svenska skattetilläggsbestämmelserna innehåller ett dolt subjektivt rekvisit. Europadomstolen borde ha konstaterat det dolda subjektiva rekvisitet, som inte direkt framkommer av skatteilläggsbestämmelserna, istället för att endast se till ordalydelsen av bestämmelserna.

Vidare förstår jag inte Europadomstolens resonemang hur bestämmelsernas ändamål kan skilja sig åt när Europadomstolen i bl.a. fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige uttalat att skattetillägget bör förstås som en anklagelse för brott i den mening som uttrycks i artikel 6. När nu skattetillägget är att anse som ett brott borde då inte dess ändamål vara likartat som skattebrottets, dvs. både avskräckande och bestraffande? HD har ju tydligt i domen NJA 2000 s. 622 konstaterat att skattetillägget har ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion. Jag ansluter mig därför till Träskmans uppfattning och anser att Europadomstolens argumentering i denna fråga inte kan sägas vara utanför all räckvidd för berättigad kritik.

Vidare anser jag att det är beklagligt att Europadomstolen inte för ett resonemang sett ur den enskildes perspektiv. Att bli påförd skattetillägg och bli dömd för skattebrott kan för den enskilde upplevas som att bli bestraffad två gånger för samma sak. Påförande av skattetillägg kan resultera i långa och kostsamma processer i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Att därutöver bli åtalad för skattebrott och dömas till böter eller i värsta fall fängelse kan för den enskilde bli en orimligt tung påföljd. Den sammanlagda påföljden kan upplevas som både orättvis och kränkande. Tack och lov har man i den svenska lagstiftningen sökt lindra effekten av samtidigt bruk av mer än ett straff eller annan negativ reaktion på brott genom bestämmelsen i 5:14 st. 3 p. 3 TL. Enligt denna bestämmelse kan skattetillägget sättas ned helt eller till hälften i de fall den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Denna bestämmelse är skriven utifrån perspektivet att den skattskyldige först fällt till ansvar enligt skattebrottslagen och därefter påförts skattetillägg. Skulle ordningsföljden vara omvänt, dvs. att man blir påförd skattetillägg först och sedan blir fälld för skattebrott är regeln inte tillämplig och då kan inte skattetillägget nedsättas eller undanröjas. Det förutsätts däremot att de allmänna domstolarna tar hänsyn till skattetillägget vid straffmätningen.

Som tidigare nämnts ger artikel 4 ett sämre skydd än 30 kap. 9 eftersom artikeln uppställer ett krav på brottsidentitet och inte gärningsidentitet. Så länge som Europadomstolen anser att

skattetillägg och skattebrott är två skilda brott verkar det som om HD:s dom i NJA 2000 s. 622 och RR dom i RÅ 2002 ref. 79 inte är fel i sak.

Vad som nu anförts har sagts med avseende på skattetillägg i kombination med ansvar för det uppsåtliga skattebrottet. Frågan om en eventuell dubbelbestraffning kompliceras ännu mer då skattetillägg kombineras med ansvar för vårdslös skatteuppgift. Enligt lagrådet är det tveksamt att förutsättningarna för skattetillägg och skatteuppgift skiljer sig åt på sådant sätt att det är fråga om olika brott vid tillämpningen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Regeringen, som var av en annan uppfattning, ansåg att det förhållande att brottet vårdslös skatteuppgift förutsätter oaktsamhet, dessutom en grov sådan, innebär att förutsättningarna för detta brott i Europadomstolen skulle anses skilja sig väsentligt från de förutsättningar som krävs för skattetillägg. Regeringens uttalanden i motiven visar att det råder en hög grad av osäkerhet om påföljd med anledning av vårdslös skatteuppgift och påförande av skatteillägg. HD tog ställning till denna fråga i NJA 2005 s. 856 och kom fram till att ett beslut om skattetillägg inte hindrade prövning av åtal för vårdslös skatteuppgift. HD:s motivering var att Europadomstolens praxis inte gav något stöd för att det skulle strida mot dubbelbestraffningsförbudet att dömas för vårdslös skatteuppgift då det redan förelåg ett beslut om påfört skattetillägg. Jag är inte helt nöjd med HD:s motivering i denna fråga. Jag anser att HD gör det lätt för sig genom att endast konstatera att Europadomstolens praxis inte ger någon stöd istället för att analysera den praxis och de förarbeten som finns. Eftersom denna fråga ännu inte har prövats av Europadomstolen kan man inte påstå att det finns praxis som ger stöd för att detta inte skulle strida mot dubbelbestraffningsförbudet.

Enligt min uppfattning kan det inte uteslutas att Europadomstolen skulle komma fram till slutsatsen att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig när man både påförts skattetillägg och dömts till ansvar för vårdslös skatteuppgift. Då den skattskyldige förutsätts ha förfarit oaktsamt vid uppgiftslämnandet kan därför 5:1 TL vid sidan av det objektiva rekvisitet lämnande av oriktig uppgift också sägas innehålla ett dolt subjektivt rekvisit. Genom reglerna om befrielse från skattetillägg i 5:14 tillförsäkras den enskilde en prövning av de subjektiva rekvisiten, vilket ger denne möjlighet att motbevisa presumptionen för att ousäktligt ha lämnat oriktig uppgift. De grundläggande rekvisiten för påförande av skattetillägg och vårdslös skatteuppgift skiljer sig alltså inte så väsentligen åt som vid skattetillägg och uppsåtligt skattebrott.

Avslutningsvis vill jag påstå att de lagändringar som genomförts med verkan från den 1 januari 2004 är marginella i jämförelse med 1999 års skatteilläggskommittés förslag. Jag önskar att kommitténs förslag om ett införande av en åtalsprövning vid vårdslös skatteuppgift hade gått igenom. Huruvida denna regel kommer att behövas i framtiden återstår att se.

Källförteckning

Lagförarbeten

Prop. 1971:10, *Kungliga Majestäts proposition till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, mm*

Prop. 1977/78:136, *Regeringens proposition om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen*

Prop. 1995/96:170, *Översyn av skattebrottslagen*

Prop. 2001/02:25, *En ny lag om självdeklaration och kontroluppgifter*

Prop. 2002/103:106, *Administrativa avgifter å skatte- och tullområdet mm.*

SOU 1996:116, *Artikel 6 i Europakonventionen och utredningen*

SOU 2001:25, *Skattetillägg m.m*

Litteratur

Axén Annika & Leidhammar Börje, *Skattetillägg och rättsäkerheten: i ljuset av Europakonventionen*, utg.1, 2005

Almgren Karin & Leidhammar Börje, *Skattetillägg och Skattebrott*, uppl.1, 2006

Almgren Karin & Leidhammar Börje, *Skatteprocessen*, uppl.1, 2004

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis- En kommentar till Europakonventionen*, uppl. 2:1, 2002

Ekelöf Per Olof, Bylund Thoreif, Edelstam Henrik, *Rättegång-tredje häftet*, uppl. 7, 2006

Karnov, *Kommentarer till rättegångsbalken*, del 2

Lundberg och Nilsson, *Europarätten: en introduktion till EG rätten*, uppl. 2, 2002

Simon Almendal Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, uppl. 1, 2005

Zila Josef, *Specialstraffrätten*, uppl.2, 2001

SkatteverketsHandledning: *Särskilda avgifter taxeringslagen 2007*

Artiklar

Asp Peter, *Skattetilläggsregleringens förenlighet med Europakonventionen*, JT 2000/01: årg. 12:3

Cameron Ian, Skattetillägg och Europakonventionen, SvJT 2001: årg. 86:9

Leidhammar Börje, Varför ska skattebrott bestraffas två gånger, Dagens industri 25 september, 2002

Munck Johan, Skattetilläggen och Europakonventionen, intagen i en Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000

Träskman Per Ole, Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott, JT 2004/05: årg. 16:4

Domar från Regeringsrätten

RÅ 80 1:47

RÅ 81 1:25

RÅ 1989 ref. 30

RÅ 1989 ref. 32

RÅ 1997 ref. 6

RÅ 2002 ref. 20

RÅ 2002 ref. 79

RÅ 2002 not. 132

RÅ 2003 ref. 4

RÅ 2003 ref. 23

Domar från Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg dom 2004-01-26, mål nr 4913-01

Kammarrätten i Sundsvall dom 2005-03-10, mål nr 317-04

Domar från Högsta Domstolen

NJA 1984 S. 374

NJA 1986 s. 105

NJA 1987 s. 802

NJA 1994 s. 277

NJA 2004 s. 176

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 510

NJA 2005 s. 856

Domar och avgöranden från Europadomstolen

Mål nr: 2689/65, Delcourt mot Belgien, 1970-01-17

Mål nr: 11581/85, Darby, 1990-10-23

Mål nr: 1905/96, Schouten och Meldrum mot Nederländerna, 1994-12-09

Mål: 15963/90, Gradinger mot Österrike, 1995-10-23

Mål nr: 25711/94, Oliviera mot Schweiz, 1998-07-30
Mål nr: 37950/97, Franz Fischer mot Österrike, 2001-05-29
Mål nr: 4475/98, Ferrazzini mot Italien, 2001-07-12
Mål nr: 38275/97, W.F mot Österrike, .2002-05-30
Mål nr: 34619/97, Janosevic mot Sverige, 2002-07-23
Mål nr: 36985/97, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, 2002-07-23
Mål nr: 38237/97, Sailer mot Österrike, 2002-06-06
Mål nr: 36855/97, Ponsetti och Chesenle mot Frankrike, 1999-09-14
Avgörande nr: 60619/00, Rosenquist mot Sverige, 2004-09-14