

Juridiska institutionen
Handelshögskolan
vid Göteborgs Universitet

Tillämpade studier
20 poäng VT 2002

SKATTETILLÄGGEN OCH EUROPAKONVENTIONEN

*-en analys av den svenska skattetilläggsregleringens
förenlighet med artikel 6 och artikel 4 i sjunde
tilläggsprotokollet*

Sofia Göranson
Anna von Knorring

Handledare:
Karol Nowak

SAMMANFATTNING

Under tiden före 1972 var det enda medel som stod till buds för att ge eftertryck åt de enskildas förpliktelser enligt skatte- och avgiftsförordningarna, åtal vid domstol och lagföring. Det dåvarande sanktionssystemet kritiserades emellertid för att sakna systematik, likformighet och effektivitet. Samma år infördes därför ett nytt administrativt sanktionssystem. Syftet med den nya sanktionsmodellen var bland annat att avlasta de hårt arbetsbelastade åklagarmyndigheterna och domstolarna och samtidigt ta tillvara den kunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen.

Skattesystemet bygger idag på att de skattskyldiga lämnar fullständiga och riktiga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. I den mån denna uppgiftsskyldighet inte uppfylls tillhandahåller lagstiftaren ett antal sanktioner, varav skattetillägg utgör en. Skattetillägg är en ekonomisk sanktionsavgift som den skattskyldige riskerar att påföras om denne lämnar en oriktig uppgift till ledning för taxering eller om denne skönstaxeras. Skattetilläggets storlek bestäms enligt schablon och påförs oberoende av subjektiva förutsättningar. I samband med att konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna införlivades med svensk rättsordning 1995 ställdes frågan på sin spets, huruvida den svenska skattetilläggsregleringen överensstämde med konventionens krav.

Frågan om huruvida artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg har sedan länge varit föremål för diskussion. Idag tycks den rådande uppfattningen vara att artikel 6 är tillämplig i fråga om den svenska skattetilläggsregleringen. En förutsättning för att artikel 6 skall vara tillämplig är att det föreligger en ”anklagelse för brott”. Europadomstolen har givit begreppet en autonom tolkning vilket innebär att det saknar betydelse hur staten i den nationella rättsordningen klassificerat en förseelse. Vid bedömningen av huruvida en anklagelse för brott är för handen skall, enligt praxis, tre kriterier vara vägledande. Kriterierna utgörs av förseelsens klassificering i nationell rätt, förseelsens natur och sanktionens natur och stränghet. Det svenska skattetillägget har aldrig varit föremål för prövning i Europadomstolen. Däremot har domstolen prövat andra länders skattesanktioner, vilka förete likheter med de svenska. I ett flertal fall har domstolen funnit artikel 6 tillämplig. I uppsatsen konstateras, mot bakgrund av de tre kriterierna, att artikel 6 är tillämplig också i fråga om den svenska skattetilläggsregleringen.

En konsekvens av att artikel 6 är tillämplig vid påförande av skattetillägg är att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln måste vara uppfyllda. I uppsatsen undersöks betydelsen av rätten till domstolsprövning, oskuldspresumtionen med därtill följande besviskrav och bevisbördefördelning och rätten att inte belasta sig själv. En väsentlig fråga som aktualiseras är huruvida det är förenligt med rätten till domstolsprövning att skattetillägget påförs inom ramen för ett administrativt förfarande. Europadomstolen har i *Öztürk v. Germany* fastslagit att inget hindrar konventionsstaterna från att låta ärenden av straffrättslig karaktär handläggas av administrativa myndigheter så länge det är frågan om ”minor offences”, det vill säga överträdelser av mindre allvarlig art. Skattetillägg uppgår emellertid många gånger till betydande belopp och i uppsatsen ifrågasätts om den handling som föranlett sanktionen ändå kan anses utgöra ett ”minor offence”.

En fråga som ägnats mycket uppmärksamhet är huruvida skattetilläggsregleringen är förenlig med oskuldspresumtionen. I uppsatsen konstateras att den svenska regleringen bygger på ett strikt ansvar. I *Salabiaku v. France* och *Pham Hoang v. France* har Europadomstolen tagit ställning till rättsliga presumtioners förenlighet med oskuldspresumtionen. Så länge konventionsstaterna håller dem inom rimliga gränser och äger möjlighet att företa en verklig

skuldprövning anser Europadomstolen rättsliga presumtioner vara tillåtna. Genom nu nämnda avgöranden har emellertid inte fastslagits vad som gäller för ett strikt ansvar. Härvid konstateras att konsekvenserna av ett strikt ansvar och ett presumtionsansvar i realiteten är de samma och att Europadomstolen sannolikt även vad beträffar det strikta ansvaret kommer att uppställa krav på att någon form av skuldprövning företas.

En sida av oskuldspresumtionen är att bevisbördan skall ligga på det allmänna. I uppsatsen visas att det är skattemyndigheten som har bevisbördan i skattetilläggsmål och att konventionskraven således tillgodoses i denna del. Däremot konstateras att beviskraven i skattetilläggsmål torde vara lägre än vad som krävs för konventionsenlighet.

En fråga som principiellt är av större vikt, än om artikel 6 är tillämplig i fråga om det svenska skattetilläggsförfarandet, är om dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inträder vid påförande av skattetillägg. En förutsättning för att förbudet skall aktualiseras är att påförande av skattetillägg kan anses utgöra en brottmålsrättegång. I uppsatsen konstateras att det svenska skattetilläggsförfarandet utgör en brottmålsrättegång i konventionens mening. En ytterligare förutsättning är att ett lagakraftvunnet avgörande finns i den första prövningen. En tillämpning på det svenska skattetilläggsförfarandet ger härvid vid handen att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan aktualiseras efter tre veckor respektive fem år, beroende på när i tiden skattetillägget påförs i förhållande till när den straffrättsliga sanktionen utdöms. Härtill kommer att det senare avgörandet dessutom måste omfattas av rättskraften. Sammanfattningsvis konstateras att det svenska skattetilläggsförfarandet under vissa förutsättningar kan komma att strida mot principen om *ne bis in idem*.

FÖRKORTNINGAR

Ds	Departementsstencil
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
Fi	Finansdepartementet
FN	Förenta nationerna
HD	Högsta Domstolen
JT	Juridisk Tidskrift
KR	Kammarrätt
LR	Länsrätt
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RK	Rättsfall från kammarrätterna
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslagen
TP	Tilläggsprotokoll

1	INLEDNING.....	8
----------	-----------------------	----------

1.1	SYFTE	8
1.2	BAKGRUND.....	8
1.3	METOD	9
1.4	AVGRÄNSNING	9
1.5	DISPOSITION	9
2	DET SVENSKA SKATTERÄTTSLIGA SANKTIONSSYSTEMET.....	10
2.1	ALLMÄNT	10
2.2	PÅFÖLJDSSYSTEMET PÅ SKATTEOMRÅDET – EN HISTORISK BAKGRUND.....	10
2.3	DET ADMINISTRATIVA FÖRFARANDET.....	12
2.3.1	<i>De administrativa sanktionernas ändamål och syfte.....</i>	<i>12</i>
2.3.2	<i>Reglering av skattetillägg.....</i>	<i>13</i>
2.3.2.1	Allmänt	13
2.3.2.2	Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklaration	13
2.3.2.3	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklarerade uppgifter	14
2.3.2.4	Skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration	15
2.3.2.5	Situationer då skattetillägg ej påförs	15
2.3.2.6	Eftergiftsgrunder	16
2.3.2.7	Bevisbörd och beviskrav vad gäller påförande av skattetillägg.....	17
2.3.3	<i>Kort om procedurreglerna.....</i>	<i>17</i>
2.4	DET STRAFFRÄTTSLIGA FÖRFARANDET.....	18
2.4.1	<i>De straffrättsliga påföljdernas ändamål och syfte.....</i>	<i>18</i>
2.4.2	<i>Reglering av skattebrott.....</i>	<i>19</i>
2.4.2.1	Allmänt	19
2.4.2.2	Skattebrott.....	19
2.4.2.3	Vårdslös skatteuppgift.....	21
2.5	STATISTIK AVSEENDE DET SKATTERÄTTSLIGA SANKTIONSSYSTEMET	21
2.5.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>21</i>
2.5.2	<i>Statistik avseende skattetillägg.....</i>	<i>21</i>
2.5.3	<i>Statistik avseende skattebrott.....</i>	<i>23</i>
2.5.4	<i>Slutsats.....</i>	<i>23</i>
3	DEN EUROPEISKA KONVENTIONEN OM DE MÄNSKLIGA RÄTTIGHETERNA OCH DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA	24
3.1	ALLMÄNT	24
3.2	KONTROLLSYSTEMET	24
3.2.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>24</i>
3.2.2	<i>Europadomstolens domar.....</i>	<i>25</i>
3.3	EUROPAKONVENTIONEN OCH SVENSK RÄTT	26
3.3.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>26</i>
3.3.2	<i>Konventionens förhållande till inhemska regler.....</i>	<i>26</i>
3.4	EUROPAKONVENTIONEN OCH EG-RÄTTEN.....	28
3.5	EUROPADOMSTOLENS KONVENTIONSTOLKNINGSPRINCIPER.....	29
3.5.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>29</i>
3.5.2	<i>Dynamisk tolkning.....</i>	<i>29</i>
3.5.3	<i>Autonom tolkning.....</i>	<i>30</i>
3.5.4	<i>Proportionalitetsprincipen.....</i>	<i>30</i>
3.5.5	<i>Margin of appreciation.....</i>	<i>30</i>
4	DE SVENSKA SKATTETILLÄGGENS FÖRHÅLLANDE TILL ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN	32
4.1	ALLMÄNT	32
4.2	LYDELSEN AV ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN	32
4.3	BEGREPPET ”ANKLAGELSE FÖR BROTT”.....	33
4.3.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>33</i>
4.3.2	<i>Förseelsens klassificering i nationell rätt.....</i>	<i>34</i>
4.3.3	<i>Förseelsens natur.....</i>	<i>34</i>
4.3.4	<i>Sanktionens natur och stränghet.....</i>	<i>35</i>
4.4	TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 IFRÅGA OM SKATTETILLÄGGLIKNANDE SANKTIONER I EUROPADOMSTOLENS PRAXIS	35
4.4.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>35</i>

4.4.2	<i>Bendenoun v. France</i>	36
4.4.3	<i>A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland och E.L., R.L. and J.O.L. v. Switzerland</i>	37
4.4.4	<i>J.J. v. Netherlands</i>	37
4.5	TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 IFRÅGA OM DET SVENSKA SKATTETILLÄGGSFÖRFARANDET	38
4.5.1	<i>Allmänt</i>	38
4.5.2	<i>Delbetänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116)</i>	39
4.5.3	<i>Svensk praxis</i>	40
4.5.3.1	NJA 2000 s. 622	40
4.5.3.2	RÅ ref. 66 I (Volvo)	41
4.5.3.3	RÅ ref. 66 II (Din Bil Örebro AB)	42
4.5.4	<i>Betänkandet Skattetillägg m.m (SOU 2001:25)</i>	42
4.5.5	<i>Kommentar</i>	44
4.5.5.1	Allmänt	44
4.5.5.2	De tre kriterierna	44
4.5.5.2.1	Förseelsens klassificering i nationell rätt	44
4.5.5.3	Förseelsens natur	46
4.5.5.4	Sanktionens natur och stränghet	47
4.5.5.5	Slutsats	47
4.6	DEN SVENSKA SKATTETILLÄGGSREGLERINGENS FÖRENLIGHET/OFÖRENLIGHET MED RÄTTSÄKERHETSGARANTIERN I ARTIKEL 6	48
4.6.1	<i>Allmänt</i>	48
4.6.2	<i>Rätten till domstolsprövning</i>	49
4.6.2.1	Allmänt	49
4.6.2.2	Skattetillägget och rätten till domstolsprövning	50
4.6.2.3	Skattetilläggskommitténs betänkande	50
4.6.2.4	Slutsats	51
4.6.3	<i>Oskuldspresumtionen</i>	51
4.6.3.1	Allmänt	51
4.6.3.2	Avsaknad av subjektiva rekvisit	52
4.6.3.2.1	Allmänt	52
4.6.3.2.2	Europadomstolens praxis	52
4.6.3.2.3	Skattetilläggsregleringens avsaknad av subjektiva rekvisit – tolkning av praxis	53
4.6.3.2.4	Skattetilläggskommitténs betänkande	58
4.6.3.2.5	Slutsats	58
4.6.3.3	Bevisbörd och beviskrav	59
4.6.3.3.1	Allmänt	59
4.6.3.3.2	Bevisbördans placering och beviskravets styrka ifråga om den svenska skattetilläggsregleringen	59
4.6.3.3.3	Skattetilläggskommitténs betänkande	60
4.6.3.3.4	Slutsats	60
4.6.4	<i>Rätten att inte belasta sig själv</i>	61
4.6.4.1	Allmänt	61
4.6.4.2	Europadomstolens praxis	61
4.6.4.3	Skattetillägget och rätten att inte belasta sig själv	62
4.6.4.4	Skattetilläggskommitténs betänkande	64
4.6.4.5	Slutsats	65
5	DE SVENSKA SKATTETILLÄGGENS FÖRHÅLLANDE TILL PRINCIPEN OM NE BIS IN IDEM	66
5.1	ALLMÄNT	66
5.2	LYDELSEN AV ARTIKEL 4 I SJUNDE TILLÄGGSPROTOKOLLET TILL EUROPAKONVENTIONEN	67
5.3	TOLKNINGEN AV ARTIKEL 4.1 I SJUNDE TILLÄGGSPROTOKOLLET	68
5.3.1	<i>Allmänt</i>	68
5.3.2	<i>Europadomstolens praxis</i>	68
5.3.2.1	Allmänt	68
5.3.2.2	Gradinger v. Austria	69
5.3.2.3	Oliviera v. Switzerland	70
5.3.2.4	Ponsetti and Chesnel v. France	71
5.3.2.5	R.T v. Switzerland	71
5.3.3	<i>”Brottmålsrättegång” (criminal proceedings)</i>	72
5.3.3.1	Allmänt	72
5.3.3.2	Är begreppet autonomt?	72
5.3.3.3	Vad utgör en brottmålsrättegång?	73
5.3.3.4	Slutsats	74
5.3.4	<i>”Slutligt frikänd eller dömd” (finally acquitted or convicted)</i>	74

5.3.5	<i>Rättskraftens omfattning</i>	74
5.4	SKATTETILLÄGGETS FÖRHÅLLANDE TILL ARTIKEL 4.1 I SJUNDE TILLÄGGSPROTOKOLLET.....	75
5.4.1	<i>Allmänt</i>	75
5.4.2	<i>Svensk praxis</i>	76
5.4.2.1	Underrättsdomar.....	76
5.4.2.1.1	Länsrätten i Göteborg.....	76
5.4.2.1.2	Helsingborgs tingsrätt.....	76
5.4.2.1.3	Göteborgs tingsrätt.....	76
5.4.2.1.4	Mölnbalds tingsrätt.....	77
5.4.2.2	Domar i överrätt	77
5.4.2.2.1	RH 2000:61	77
5.4.2.2.2	NJA 2000 s 622	77
5.4.3	<i>Kommentar</i>	78
5.4.3.1	Allmänt	78
5.4.3.2	Fall då skattetillägg påförs efter att åtal för brott enligt skattebrottslagen har väckts.....	79
5.4.3.3	Fall då skattetillägg påförs före den straffrättsliga sanktionen	81
5.4.3.4	Slutsats.....	83
5.4.4	<i>Skattetilläggskommitténs betänkande</i>	83
5.4.4.1	Allmänt	83
5.4.4.2	Kommitténs ställningstagande.....	84
5.4.4.3	Förslag till förändringar	85
5.4.4.3.1	Vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse	85
5.4.4.3.2	Uppsåtliga brott	86
5.4.4.4	Kommentarer till Skattetilläggskommitténs betänkande.....	86
6	AVSLUTNING	89
7	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	91

1 INLEDNING

1.1 Syfte

Syftet med föreliggande arbete är att undersöka hur den svenska skattetilläggsregleringen förhåller sig till Europakonventionen, dels med avseende på de rättssäkerhetsgarantier som återfinns i artikel 6, dels med avseende på principen om *ne bis in idem* så som den kommer till uttryck i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen. Inledningsvis behandlas dock om artikel 6 överhuvudtaget är tillämplig vid påförande av skattetillägg.

Syftet är vidare att analysera 1999 års skattetilläggskommittés uppfattning och de av kommittén föreslagna ändringarna. I den mån vi anser att skattetilläggsregleringen inte uppfyller konventionens krav granskas huruvida kommitténs föreslagna ändringar läker dessa eventuella brister.

1.2 Bakgrund

Det svenska skattesystemet grundar sig på att skattskyldiga medverkar genom att förse skattemyndigheten med fullständiga och riktiga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden.¹ Fram till 1972 var de medel som fanns att tillgå, för att upprätthålla denna uppgiftsskyldighet, åtal vid domstol och lagföring.² Vid denna tidpunkt infördes emellertid, i syfte att uppnå en effektivare och jämnare rättstillämpning samt att förstärka den preventiva effekten, ett administrativt förfarande att fungera parallellt med det straffrättsliga. För det fall att uppgiftsskyldigheten åsidosattes tillhandahölls härmed en möjlighet att påföra skattetillägg, en sanktion i form av en ekonomisk avgift som utgår oberoende av subjektiva förutsättningar. Vid sidan härav kvarstod emellertid även möjligheten att åtala den skattskyldige för brott mot skattebrottslagen.³

Sedan 1995 gäller den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna som svensk lag.⁴ I samband med införlivandet väcktes frågan huruvida det svenska skattetillägget är förenligt med, framför allt, artikel 6 i Europakonventionen. Frågan har varit föremål för utredning vid två olika tillfällen, varvid 1995 års skattekontrollutredning menade att artikel 6 inte var tillämplig vid påförande av skattetillägg, en uppfattning som inte delades av 1999 års skattetilläggskommitté. Skattetilläggskommittén hade fått i uppgift att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet och kom härvid till slutsatsen att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott i konventionens mening. Spörsmålet har även debatterats i ett flertal artiklar vari enighet tycks råda om att artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetillägget.⁵ Konsekvensen härav är rättssäkerhetsgarantierna i artikeln måste tillgodoses. Huruvida det nuvarande skattetilläggsförfarandet uppfyller rättssäkerhetsgarantierna råder det emellertid delade meningar om.

¹ Se prop. 1971:10 s 194 samt 1996:116 s 47.

² Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 11.

³ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 12.

⁴ Se prop. 1993/94:117 s 64.

⁵ Jmfr. bl. a. Alexandersson JT 1998/99 s 251 ff, Cameron SvJT 2001 s 745 ff samt Leidhammar SvSkT 1998 s 829 ff.

Sedan tillkomsten av det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen 1998 aktualiserades även frågan hur det svenska skattetilläggsystemet förhåller sig till principen om *ne bis in idem*, i artikel 4.1. Enligt denna princip får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Frågan, som principiellt är av större vikt än den om tillämpligheten av artikel 6, var också föremål för utredning av 1999 års skattetilläggskommitté.

1.3 Metod

Frågeställningarna angrips genom att först undersöks vad som är gällande rätt enligt Europakonventionen. Härefter utreds huruvida den svenska skattetilläggsregleringen överensstämmer med vad som således utgör gällande rätt. Sedan 1999 års skattetilläggskommittés förslag till förändringar presenterats undersöks i vilken mån ändringarna innebär att systemet lever upp till konventionens krav.

1.4 Avgränsning

Genom artikel 6 tillförsäkras den enskilde en rad olika rättigheter. Det för emellertid för långt att inom ramen för denna framställning göra en fullständig analys av skattetilläggets förhållande till artikeln. Således behandlas de centrala rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 av betydelse för skattetilläggsregleringen i dess nuvarande form. De aspekter av artikeln som härvid undersöks är rätten till domstolsprövning, oskuldspresumtionen med därtill följande bevisbördefördelning och beviskrav och slutligen rätten att inte belasta sig själv. Härutöver kvarstår en rad frågeställningar, bland annat huruvida påförande av skattetillägg innebär ett tillgodoseende av rätten till domstolsprövning inom skälig tid, rätten till muntlig förhandling samt rätten att få höra och kalla vittnen.

1.5 Disposition

Kapitel två innehåller en allmän översikt över det svenska skatterättsliga sanktionsförfarandet, med tyngdpunkt på skattetillägget. Därefter följer i kapitel tre en redogörelse för Europakonventionen och dess ställning i svensk rätt. I kapitel fyra undersöks huruvida artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet, mot bakgrund av bland annat Europadomstolens praxis, svensk praxis samt uppfattningen i såväl 1995 som 1999 års statliga utredningar. Härefter belyses den svenska skattetilläggsregleringens förhållande till vissa av rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6. I kapitel fem presenteras och analyseras huruvida principen om *ne bis in idem* kan aktualiseras vid påförande av skattetillägg i förening med åtal för brott enligt skattebrottslagen. Slutsatser presenteras löpande i framställningen och sammanfattas i det avslutande sjunde kapitlet.

2 DET SVENSKA SKATTERÄTTLIGA SANKTIONSSYSTEMET

2.1 Allmänt

Det svenska skattesystemet bygger på att de skattskyldiga medverkar genom att lämna, fullständiga och riktiga, uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. Skattemyndighetens behov av information tillgodoses genom lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, enligt vilken de skattskyldiga föreskrivs en skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxeringen, i form av självdeklaration. I den mån de skattskyldiga inte uppfyller denna uppgiftsskyldighet tillhandahåller lagstiftaren ett antal sanktioner som kan komma att aktualiseras.⁶

Det finns ett ekonomiskt incitament för vissa skattskyldiga att undandra sig sina skattemässiga förpliktelser. Konsekvensen av att en del skattskyldiga underlåter att fullgöra sina förpliktelser enligt skatte- och avgiftsförordningarna blir att skattebördan förskjuts mellan olika inkomsttagare, vilket ger långtgående effekter på den samhällsekonomiska resursanvändningen.⁷

Fram till 1972 medförde överträdelse av reglerna om uppgiftslämnande endast straff enligt det straffrättsliga sanktionssystemet. I syfte att skapa ett effektivare och mer rättvist sanktionssystem infördes då ett administrativt förfarande att verka parallellt med det straffrättsliga. Det straffrättsliga förfarandet syftar främst till att reglera allvarigare överträdelse där det krävs en mer resolut reaktion från samhällets sida, medan mindre allvarliga förseelser beivras, genom påförande av till exempel skattetillägg.

I det följande presenteras en översikt av såväl den administrativa som den straffrättsliga sidan av påföljdssystemet på skatteområdet, varvid tyngdpunkten läggs på det administrativa förfarandet.

2.2 Påföljdssystemet på skatteområdet – en historisk bakgrund

Under tiden före 1972 var det enda medel som stod till buds, för att ge eftertryck åt enskildas skatteförpliktelser, åtal vid domstol och lagföring. Skattestrafflagen (1943:313) var vid den tiden den centrala lagen på området. Häri fanns bestämmelser om straff för den som lämnade oriktig uppgift i sin deklaration i syfte att undandra sig skatt. Vid sidan härav tillkom i taxeringsförfattningarna successivt påföljder i form av bestämmelser om bötesstraff eller vitesföreskrifter för den som underlät att inkomma med självdeklaration.⁸

Det dåvarande sanktionssystemet kritiserades emellertid i flera avseenden, bland annat för att sakna systematik, likformighet och effektivitet. Skattestrafflagsutredningen påbörjade 1965 en översyn över systemet vilken sedermera resulterade i ett betänkande år 1969⁹. Utredningen menade häri bland annat att de rättsvårdande myndigheterna togs i anspråk för att utreda bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art samtidigt som de skattskyldiga som begick sådana brott och förseelser inte straffades i den utsträckning som bestämmelserna

⁶ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 11.

⁷ Se prop. 1971:10 s 195.

⁸ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 11.

⁹ SOU 1969:42.

gav möjlighet till. På grund av praktiska skäl var det nödvändigt att begränsa antalet åtal, vilket innebar att många gärningsmän undgick lagföring.¹⁰

Ett nytt system förelades 1971 riksdagen genom en proposition¹¹. Här framfördes tanken att de hårt arbetsbelastade åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas genom tillkomsten av ett administrativt sanktionssystem och att det var av vikt att den kunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen utnyttjades i bästa möjliga utsträckning.¹² Systemet blev verklighet 1972 genom tillkomsten av den nya skattebrottslagen. Vid sidan av den judiciella lagföringen infördes nu en helt ny sanktionsmodell av ekonomisk karaktär, skatte- respektive avgiftstillägg. Rätten att besluta om dessa sanktioner skulle tillkomma beskattningsmyndigheterna och skattedomstolarna.

Syftet med den nya sanktionsmodellen var att uppnå ett jämnare och mer rättvist system genom vilket de straffrättsliga påföljderna reserverades för mer allvarliga överträdelser av skattelagstiftningen.¹³ Det tidigare påföljdssystemet utföll ojämnt och slumpvis och endast ett fåtal av de skattskyldiga, som lämnat felaktiga uppgifter, ställdes inför rätta. Ofta rörde det sig om löntagare med relativt okomplicerade och lätt kontrollerbara inkomstförhållanden. Många åtalade upplevde obehag av att behöva genomgå ett domstolsförfarande på grund av en så enkel förseelse som till exempel en bortglömd semesterersättning.

Det nya skatteadministrativa sanktionssystemet gavs ett brett tillämpningsområde och infördes ifråga om inkomstskatt, förmögenhetsskatt, mervärdesskatt, punktskatt och socialförsäkringsavgifter. På grund av olikheter i förfarandet föreslogs skilda bestämmelser i respektive lag, men för att ge systemet en viss systematik utformades reglerna efter i stort sett samma mönster. För att förenkla tillämpningen konstruerades, vidare, reglerna så att någon hänsyn till subjektiva förutsättningar ej skulle tas.¹⁴

Kritik kom emellertid att riktas även mot detta system, något som resulterade i vissa justeringar och följdändringar. 1977 gjordes en väsentlig förbättring genom att en möjlighet att jämka skattetilläggen till hälften, såvitt gäller inkomst- och förmögenhetstaxering, infördes. Mot bakgrund av Skattetilläggsutredningens första delbetänkande¹⁵ genomfördes året efter ytterligare justeringar. Dessa omfattade skattetillägg och förseningsavgifter och inriktades framförallt på att dämpa de ursprungliga skattetilläggens orimliga effekter.

1991 infördes ett nytt materiellt skattesystem och den svenska skattelagstiftningen genomgick omfattande förändringar. Redan året innan hade ett förslag¹⁶ lämnats, vilket innebar betydande förändringar av såväl skatteorganisationen som taxeringsförfarandet. Ett helt nytt taxeringsförfarande antogs, men några materiella förändringar gjordes ej. Förslaget till materiella ändringar lades åt sidan för att tas upp i ett senare sammanhang. Så skedde 1991 då förslaget på nytt bearbetades inom finansdepartementet. Den grundläggande utgångspunkten var att det skatterättsliga sanktionssystemet skulle omformas på ett sätt så att de skattskyldiga upplevde det som rättvist. Viktigt var att en påförd sanktion stod i proportion till den

¹⁰ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 11.

¹¹ Prop. 1971:10.

¹² Se SOU 2001:25 s 69.

¹³ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 12.

¹⁴ Se SOU 2001:25 s 70.

¹⁵ SOU 1977:6.

¹⁶ Prop. 1989/90:74.

försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till, vilket innebar att systemet måste tillåta ett hänsynstagande till omständigheter i det enskilda fallet.¹⁷

Efter Europakonventionens inkorporering i svensk rätt 1995 ifrågasattes huruvida det administrativa sanktionssystemet var förenligt med, framför allt, artikel 6. Frågan blev 1996 föremål för en statlig utredning¹⁸. Slutsatsen blev att de svenska skattetilläggen inte var konventionsstridiga. Två experter i utredningen, Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist¹⁹, var emellertid av motsatt uppfattning, vilket redovisades i ett särskilt yttrande till betänkandet.

1997 genomgick skattetilläggsreglerna återigen en revision i vilken bland annat tillämpningsområdet utvidgades och uttagsnivån justerades.

Sedan skattetilläggsreglerna infördes i början av 70-talet har de förändringar som gjorts till övervägande del inneburit en liberalisering av bestämmelserna ur de skattskyldigas perspektiv. Förändringarna 1992 ledde emellertid till att tillämpningsområdet utvidgades, vilket innebar en viss skärpning av bestämmelserna. Det har således inte sedan skattetilläggsregleringen infördes gjorts några genomgripande reformer av regelverket utan endast smärre justeringar som föranletts av förändringar ifråga om skattelagstiftningen.²⁰ Den grundläggande formen hos de skatteadministrativa sanktionerna finns idag kvar oförändrad.

2.3 Det administrativa förfarandet

2.3.1 *De administrativa sanktionernas ändamål och syfte*

1971 års reform av det sanktionsrättsliga systemet på skatteområdet innebar således att en helt ny ekonomisk sanktionsform infördes. Den skulle handläggas av skattemyndigheten och förvaltningsdomstolarna istället för åklagarmyndigheten och de allmänna domstolarna. Syftet var framför allt att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning samt att förstärka den preventiva effekten.²¹ Bland annat önskade man kunna vidta åtgärder mot alla, eller i vart fall en stor del av, de skattskyldiga som gjort sig skyldiga till förseelser genom att lämna felaktiga taxeringsuppgifter eller försenade deklARATIONER. Av praktiska skäl kunde denna målsättning inte uppnås domstolsvägen då resurserna endast medgav handläggning av förseelser av mer allvarlig art. Införandet av ett administrativt sanktionssystem innebar emellertid en öppning i detta hänseende, vilken var av avgörande betydelse då statsmakterna bestämde sig för det administrativa förfarandet. Från att tidigare endast dömt ett fåtal i domstol för överträdelse av skattelagstiftningen träffades nu mer än 100 000 av den nya sanktionen.²²

Huvudsyftet med skattesanktioner är generellt att de skall understryka vikten av att varje skattskyldig noggrant och riktigt fullgör sin uppgiftsskyldighet.²³

¹⁷ Se prop. 1991/92:43 s 62.

¹⁸ SOU 1996:116.

¹⁹ Cecilia Gunne, ledamot av kommittén i egenskap av jurist och Kerstin Nyquist i egenskap av skattejurist.

²⁰ Se SOU 2001:25 s 83.

²¹ Se prop. 1971:10 s 198 samt Warnling-Nerep s 45.

²² Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 18.

²³ Se prop. 1971:10 s 196.

2.3.2 *Reglering av skattetillägg*

2.3.2.1 *Allmänt*

Skattetillägget utgör en av de administrativa sanktionsavgifterna, vilket innebär att dess storlek bestäms enligt schablon och att påförandet sker utan krav på att det kunnat visas uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida. Den skattskyldige har således ett strikt ansvar och riskerar, i de fall skattemyndigheten eller förvaltningsdomstol finner att oriktig uppgift lämnats, att ett skattetillägg påförs.

Skattelagstiftningens bestämmelser om skattetillägg återfinns i ett flertal lagar,²⁴ som är uppbyggda på i stort sett samma sätt. För huvuddelen av de skattskyldiga är det emellertid främst taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg som aktualiseras, varför framställningen begränsas till denna lag.

Taxeringslagens bestämmelser tillämpas för såväl enskilda som företag och aktualiseras vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift. Reglerna om skattetillägg återfinns i taxeringslagens 5 kap. Skattetillägg påförs i tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklaration enligt 5 kap. 1 §, vid skönsmässig avvikelse från deklaration enligt 5 kap. 2 § 1 st och vid skönstaxering vid avsaknad av deklaration enligt 5 kap. 2 § 2 st.

I det följande beskrivs skattetilläggets tre olika tillämpningsområden. Därefter följer en kort genomgång av de situationer då skattetillägg ej skall påföras samt en redogörelse för eftergiftsgrunderna. Avslutningsvis åskådliggörs även i viss mån bevisbördans placering samt kravet på bevisningens styrka.

2.3.2.2 *Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklaration*

Av 5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen framgår att skattetillägg skall påföras om en skattskyldig, på annat sätt än muntligen, under förfarandet lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig.²⁵ Samma sak gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Inte bara direkt osanna uppgifter kan föranleda ett påförande av skattetillägg. Även ett helt eller delvis förtigande av uppgifter kan anses utgöra en oriktig uppgift, dock endast under förutsättning att den skattskyldige uttryckligen eller underförstått får anses ha gjort gällande att han lämnat alla uppgifter av betydelse.²⁶

Skattetillägg utgår oberoende av den skattskyldiges insikt om den oriktiga uppgiften. Det finns således inget krav på att uppgiften skall ha lämnats uppsåtligen eller av oaktsamhet för att skattetillägg skall påföras.

Den oriktiga uppgiften måste ha ett direkt samband med den taxering det är frågan om, varför meddelanden som lämnas för annat ändamål inte föranleder skattetillägg.²⁷ Skattemyndigheten har bevisbördan för att de uppgifter som lämnats är oriktiga.²⁸

²⁴ Regler om sanktionsavgifter med, i stort sett, samma uppbyggnad som i taxeringslagen återfinns också i skattebetalningslagen (1997:484), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327), tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska Unionen.

²⁵ Beträffande begreppet "skattskyldig", se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 27.

²⁶ Se SOU 2001:25 s 85.

²⁷ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 28.

Ett lämnande av en oriktig uppgift bör skiljas från den situation då den skattskyldige har gjort ett oriktigt yrkande. Detta eftersom det endast är oriktiga eller missvisande uppgifter som kan resultera i att skattetillägg påförs. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna, men gjort en felaktig bedömning av dess konsekvenser, skall skattetillägg inte påföras.²⁹

Även då oriktig uppgift lämnats i taxeringsmål kan skattetillägg komma att påföras. Så är dock fallet endast om uppgiften har prövats i sak, vilket innebär att en avvisad talan ej kan medföra ett påförande av skattetillägg trots att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften måste emellertid ha lämnats i ett mål om taxering. Är det frågan om ett annat sammanhang tillämpas inte bestämmelserna i denna del.³⁰

Enligt 5 kap. 1 § 2-4 st. taxeringslagen är skattetilläggets storlek beroende av den skattevinst som skulle åstadkommit i det fall skattemyndigheten inte hade upptäckt felaktigheten. Enligt huvudregeln gäller att skattetillägg utgår med fyrtio procent av den skatt som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften godtagits eller, vad gäller mervärdesskatt, med tjugo procent av felaktigt tillgodoräknad skatt. Under vissa förutsättningar kan dock skattetillägget beräknas enligt lägre procentsatser. Regler om detta återfinns i tredje och fjärde stycket i aktuellt lagrum. I de fall den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av det kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten eller som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret, beräknas skattetillägget till tjugo procent eller, vad gäller mervärdesskatt, till tio procent. Avser den oriktiga uppgiften periodisering eller därmed jämförbar fråga tas skattetillägget, i enlighet med fjärde stycket, ut med en än lägre procentsats, nämligen tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent. Anledningen är att det inte är frågan om ett egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder.³¹

2.3.2.3 Skattetillägg vid skönsässig avvikelse från deklarerade uppgifter

I 5 kap. 2 § taxeringslagen stadgas förutsättningarna för påförande av skattetillägg vid skönstaxering. Det bör observeras att man skiljer mellan det fall där den skattskyldige inkommit med en bristfällig självdeklaration och det fall då den skattskyldige överhuvudtaget inte lämnat någon deklaration.³²

Med skönstaxering avses att skatt eller underlag för uttagande av skatt beräknas till ett belopp som framstår såsom skäligt med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det är i regel frågan om en situation där den skattskyldige genom eget vållande lämnat bristfälligt redovisat underlag för deklaration och därmed väsentligt åsidosatt sin uppgiftsskyldighet.³³

Beräkningen av skattetillägget skall främst göras utifrån en ”rättad” deklaration, varefter skattemyndigheten tar hänsyn till huruvida skönstaxeringen innefattat en rättelse av en

²⁸ Se SOU 2001:25 s 86.

²⁹ Se prop. 1971:10 s 205.

³⁰ Se Thornstedt m. fl., Skatte- och avgiftstillägg, s 39.

³¹ Se SOU 2001:25 s 88.

³² Det kan vara frågan om såväl materiella som formella brister.

³³ Se prop. 1971:10 s 206 samt Almgren m. fl. s 67 ff.

konkret oriktig uppgift eller ej.³⁴ I de fall en skönmässig avvikelse innefattat en rättelse av en konkret oriktig uppgift uttas skattetillägg i enlighet med huvudregeln i 5 kap. 1 § taxeringslagen, det vill säga med fyrtyo procent eller, vad gäller mervärdesskatt, med tjugo procent. Även de, i paragrafen stadgade, lägre procentsatserna kan emellertid under vissa förutsättningar aktualiseras. Då det däremot handlar om en skönstaxering som inte innefattat en rättelse av någon konkret oriktig uppgift påförs skattetillägg enligt 5 kap. 1 § andra stycket.³⁵

2.3.2.4 Skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration

Har skönstaxering skett med anledning av att någon deklaration över huvud taget inte inkommit kan skattetillägg påföras enligt 5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen. Då förutsätts emellertid att den skattskyldige dessförinnan tillsänts ett föreläggande om att inkomma med deklaration.

Skattetillägget beräknas utifrån den skatt som påförts den skattskyldige med anledning av skönstaxeringen. De eventuella uppgifter som den skattskyldige kan ha lämnat till ledning för taxering skall emellertid också tas i beaktande.

Skattetillägget skall, i enlighet med 5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen, undanröjas om den skattskyldige efter beslut om skattetillägg inkommer med självdeklaration. Deklarationen skall då, enligt 5 kap. 3 §, ha inkommit före utgången av året efter det att beslutet om skattetillägg fattades. Denna tidsfrist kan emellertid förlängas om den skattskyldige kan göra sannolikt att han inte fått del av beslutet om skattetillägg inom angiven tid.

2.3.2.5 Situationer då skattetillägg ej påförs

I 5 kap. 4 § taxeringslagen anges situationer då skattetillägg ej skall påföras trots att förutsättningarna i och för sig är för handen.

I den första situationen, vilken avser felräkningar och misskrivningar, skall skattetillägg inte påföras vid rättelse av en felräkning eller missräkning som uppenbart framgår av deklarationen eller av den skattskyldiges skriftliga meddelande i övrigt.³⁶ Den andra situation, då skattetillägg ej skall påföras, föreligger vid rättelse av en oriktig uppgift ifråga om inkomst av tjänst eller kapital om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som, enligt lagen (1990:25) om självdeklaration och kontrolluppgifter, skall lämnas utan föreläggande. Nästa undantagssituation aktualiseras när avvikelsen avser bedömning av ett yrkande, såsom frågan om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, och avvikelsen ej gäller uppgift i sak. Den fjärde och sista situationen föreligger om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift.³⁷

³⁴ Se prop. 1977/78:136 s 198.

³⁵ Se SOU 2001:25 s 88 f.

³⁶ Med "uppenbart framgå" avses enligt förarbetena (prop. 1971:10 s 269) en sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller av annat skriftligt meddelande. Det är avgörande om felaktigheten är så iögonfallande att den med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäckas.

³⁷ Huruvida en frivillig rättelse föreligger eller ej kan ibland vara svårt att avgöra, se prop. 1971:10 s 269 f samt RÅ 1987 ref. 72, RÅ82 1:83, RÅ80 1:79.

2.3.2.6 Eftergiftsgrunder

Skattetillägg påförs som huvudregel oberoende av subjektiva förutsättningar. Under vissa omständigheter kan emellertid en subjektiv bedömning resultera i att ett skattetillägg efterges. Vilka dessa situationer är framgår av 5 kap. 6 § taxeringslagen. Bestämmelserna i paragrafen skall beaktas ex officio, det vill säga trots att den skattskyldige inte framställt något yrkande om befrielse, vilket i sin tur framgår av 7 §. Befrielsegrunderna omfattar såväl skäl som är att hänföra till den skattskyldiges personliga förhållanden som till själva sakfrågan.

Det första fallet då skattetillägg skall efterges är om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Det bör poängteras att med ålder avses inte endast hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara obekant med deklaraionsförfarandet.³⁸ Begreppet sjukdom innefattar, främst, den skattskyldiges egen sjukdom, men även medhjälparens sjukdom kan under vissa omständigheter föranleda eftergift.³⁹ Bristande erfarenhet föreligger om den skattskyldiges inkomster skall beräknas enligt skattebestämmelser som den skattskyldige kan antas sakna erfarenhet av. Som exempel kan nämnas en deklarant som deklarerar för första gången eller att deklaranten endast undantagsvis har inkomster från en förvärvskälla för vilken specifika regler gäller.⁴⁰ Till ”liknande förhållande” bör, enligt förarbetena, räknas omständigheter som erfarenhetsmässigt kan påverka en persons handlingsförmåga till exempel en skilsmässa, en nära anförvants sjukdom eller dödsfall.⁴¹

Enligt det andra ledet i 6 § skall en skattskyldig helt befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Den situation som här avses är i första hand den då en skattskyldig haft att bedöma en, objektivt sett, svår skatterättslig fråga. Så är fallet inte endast när frågan varit komplicerad för en skatteexpert utan även då en skattskyldig, som saknat särskild kunskap, begått ett fel då frågan framstått som svårbedömd.⁴² Fortsättningsvis skall en skattskyldig, enligt samma led, befrias från skattetillägg om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. Syftet med denna regel är att den skall fånga upp de övriga fall där eftergift ej kunnat medges enligt någon av de övriga eftergiftsgrunderna, så länge detta är skäligt.⁴³ Vidare skall det framstå som stötande att ta ut tillägget.

Avslutningsvis kan en skattskyldig helt befrias från skattetillägg om det belopp som kunde ha undandragits är att betrakta som obetydligt.

I förarbetena påpekas att reglerna om eftergift är avsedda att tillämpas med generositet. Detta är av stor vikt, då skattelagstiftningen är komplicerad i många delar och en strikt tillämpning skulle kunna leda till obilliga konsekvenser. Skattskyldiga har skiftande förutsättningar och således kan inte ställas samma krav på alla beträffande ett riktigt uppgiftslämnande. De skattskyldiga förutsätts emellertid, enligt allmänna regler, ha en viss kännedom om skattelagstiftningen.⁴⁴

³⁸ Se prop. 1971:10 s 272 samt prop. 1977/78:136 s 205.

³⁹ Se prop. 1977/78:136 s 206.

⁴⁰ Se prop. 1971:10 s 272 samt prop. 1977/78:136 s 205.

⁴¹ Se prop. 1971:10 s 272 samt prop. 1977/78:136 s 205.

⁴² Se prop. 1977/78:136 s 206 f. Härvid bör uppmärksammas att frågan vid ett flertal tillfällen varit föremål för prövning i Regeringsrätten, se t. ex. RÅ 1988 ref. 8, RÅ 1997 ref. 1, RÅ 1995 not 83, RÅ 1991 ref. 16 samt RÅ 1987 ref. 61.

⁴³ Se prop. 1991/92:43 s 88.

⁴⁴ Se prop. 1977/78:136 s 204 f.

2.3.2.7 *Bevisbörda och beviskrav vad gäller påförande av skattetillägg*

Vad gäller påförande av skattetillägg med anledning av en lämnad uppgift skall, enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen, skattetillägget tas ut om en uppgift ”befinns” vara oriktig. Härav följer att det för att skattetillägg skall kunna påföras måste framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Bevisbördan härför åvilar skattemyndigheten. Det uttryckta beviskravet ”befinns” anses på den gängse sannolikhetsskalan (antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart) motsvara ”visat/styrkt”.⁴⁵

Vidare när det gäller skönstaxering framgår av 5 kap. 2 § taxeringslagen att skattetillägg påförs automatiskt om grund för detta har ansetts föreligga. Bevisbördan torde härvid åvila skattemyndigheten.⁴⁶ Hur högt kravet på bevisning skall sättas råder det emellertid osäkerhet om. I rättspraxis har kravet inte satts särskilt högt.⁴⁷

Vid ett eventuellt återopande av en eftergiftsgrund, i enlighet med 5 kap. 6 § taxeringslagen, gäller som huvudregel att den myndighet som har att besluta om skattetillägg inte är skyldig att självmant undersöka om en befrielsegrund föreligger. Principen är istället att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall föreligger för befrielse.⁴⁸ Av 5 kap 7 § taxeringslagen framgår emellertid att eftergiftsgrunderna i sjätte paragrafen skall beaktas även om något yrkande inte framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller i målet. Här skall således skattemyndigheten agera ex officio.

För det fall att det är frågan om den ursäktlighetsgrund som anges i 5 kap. 6 § första punkten, är det tillräckligt att det ”kan antas” att det finns ett samband mellan den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten och den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande. Uttrycket ”kan antas” innebär att det för eftergift inte fordras full bevisning om orsakssambandet.⁴⁹

2.3.3 *Kort om procedurreglerna*

Beslut om skattetillägg fattas av skattemyndigheten. Huvudregeln är att beslutet fattas av en tjänsteman. I vissa, i 2 kap. 4 § taxeringslagen, uppräknade fall kan emellertid tjänstemannen hänskjuta ärendet, för prövning, till skattenämnden. Skattenämnden består av en rad förtroendevalda lekmän vilka har till uppgift att medverka i avgöranden där det kan antas att enskilda har anledning att räkna med att lekmännens medverkan stärker myndighetens objektivitet. En tjänstemans beslut om huruvida en skattskyldigs ärende skall avgöras av skattenämnden eller inte torde ej vara överklagbart.⁵⁰

Officialprincipen, som kommer till uttryck genom 3 kap. 1 § taxeringslagen, är av grundläggande betydelse i taxeringsförfarandet och innebär här att skattemyndigheten svarar för att ett ärende blir tillräckligt utrett. Taxeringslagen bygger på att utredning sker på skattemyndighetsnivå och innan ett ärende når domstol skall det i princip vara färdigutrett.

⁴⁵ Se Almgren & Leidhammar 5:1:14 TL. I taxeringsfrågan gäller dock som huvudregel att den skattskyldige har bevisbördan ifråga om yrkade avdrag i deklaration eller i begäran om omprövning.

⁴⁶ Frågan om bevisbördans placering har inte behandlats vidare i förarbetena. I doktrin råder emellertid enighet om att bevisbördan, för att förutsättningarna för skönstaxering föreligger, åvilar skattemyndigheten.

⁴⁷ Se Leidhammar s 197 ff.

⁴⁸ Se prop. 1971:10 s 272.

⁴⁹ Se prop. 1977/78:136 s 205.

⁵⁰ Se Almgren m. fl. s 15 f.

Även i taxeringsförfarandet gäller principen om att ett ärende skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts.⁵¹

Skattemyndigheten har vidare en långtgående kommunikationsskyldighet vilket följer av 3 kap. 2 § taxeringslagen. Kommunikation kan emellertid, i vissa fall, underlåtas om skattemyndigheten anser det onödigt.

Taxeringsförfarandet är skriftligt. Den skattskyldige har emellertid viss möjlighet att inför skattenämnden lämna uppgifter muntligen dels enligt förvaltningslagen, dels enligt taxeringslagen. En skattskyldig kan dock inte, genom en begäran om att få lämna muntliga uppgifter inför nämnden, få ett ärende hänskjutet till nämnden för avgörande. Enligt förvaltningslagens 14 § skall en part som vill lämna uppgifter muntligen i ett ärende beredas tillfälle att göra det om så kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. Bestämmelsen ger emellertid inte den skattskyldige en rätt att kräva ett formligt sammanträde eller att tala med beslutsfattaren i ärendet.⁵²

De skattskyldigas uppgiftsskyldighet är omfattande och innebär bland annat att skattemyndigheten, enligt 3 kap. 5 § taxeringslagen, kan förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgifter. Föreläggandet kan förenas med vite, men denna möjlighet begränsas till de fall i vilka det finns anledning att anta att den skattskyldige inte utan ett vitesföreläggande fullgör sina skyldigheter. En skattskyldig får emellertid aldrig tvingas att vid vite medverka i en utredning av en fråga då misstanke om brott föreligger. Förbudet att använda vitesinstitutet inträder i samma stund som brottsanmälan sker.

Skattemyndigheten är skyldig att ompröva ett taxeringsbeslut på begäran av den skattskyldige om förutsättningar för omprövning, i 4 kap 6 § taxeringslagen, är för handen. Begäran om omprövning skall ske skriftligen och vara inkommen till skattemyndigheten före utgången av det femte året efter taxering.

Överklagande av skattemyndighetens beslut regleras i 6 kap. taxeringslagen. Enligt 1 § skall beslutet överklagas hos länsrätt. Överklagandet skall vara skriftligt och ha inkommit före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Den skattskyldige får överklaga ett taxeringsbeslut oavsett om det gått honom emot eller ej.⁵³ Länsrättens beslut överklagas i sin tur till kammarrätt vars beslut sedermera överklagas till Regeringsrätten.

2.4 Det straffrättsliga förfarandet

2.4.1 De straffrättsliga påföljdernas ändamål och syfte

Bestämmelser om straff för överträdelser av skatte- och avgiftslagstiftningen återfinns i ett antal författningar. De allvarligaste brotten har samlats i skattebrottslagen (1971:69), som är den centrala lagen i skattestraffrätten och den lag i vilken detta avsnitt tar sin utgångspunkt. I sammanhanget bör påpekas att skattebrottslagen är en specialstrafflag, vilken inte är heltäckande varför brottsbalkens bestämmelser måste användas som komplement.

⁵¹ FL 7 §.

⁵² Se Almgren m. fl. s 22 f.

⁵³ Se 6 kap. 3 § TL.

Skattebrottslagen syftar till att åstadkomma efterlevnad av uppgiftsskyldigheten. Sanktionssystemet innebär förenklat att allvarliga överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningar beivras med straffrättsliga påföljder i förening med administrativa avgifter, medan de lättare fallen endast träffas av administrativa avgifter. Allvarligare överträdelse faller således inom de allmänna domstolarnas kompetensområde.⁵⁴ Den omständighet att skattetillägg har påförts utesluter inte att även straffrättsligt ansvar utkrävs.⁵⁵ Vid straffmätningen, enligt skattebrottslagen, kan dock beaktas att skattetillägg har påförts.⁵⁶

2.4.2 Reglering av skattebrott

2.4.2.1 Allmänt

De vanligast förekommande brotten på skatteområdet utgörs av skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Båda brotten avser avgivande av handling, på annat sätt än muntligen, med oriktig uppgift till ledning för myndighets beslut ifråga om skatt eller avgift. Vad gäller skattebrott skall avgivandet ske med uppsåt emedan det för vårdslös skatteuppgift räcker med grov oaktsamhet. Skattebrotten har konstruerats med bedrägeribrotten i brottsbalken som mall och avsikten är att samma straffskalor skall gälla för brotten. Av förarbetena framgår emellertid att fängelse, av allmänpreventiva hänsyn, bör förekomma i högre utsträckning vid uppsåtliga skattebrott än vid förmögenhetsbrott.⁵⁷

Så snart det finns anledning att anta att brott begåtts enligt skattebrottslagen skall skattemyndigheten göra en anmälan härom till åklagarmyndigheten. Anmälan behöver emellertid inte göras om det misstänkta skattebrottet är av sådan art att det endast kommer att träffas av en administrativ sanktion eller när det står klart att åklagaren eller skattebrottsenheten redan har kännedom om saken. Överträdelse av skattebrottslagen prövas i allmän domstol.

Skattebrottslagens tillämpningsområde återfinns i dess första paragraf. Lagen omfattar enligt paragrafen samtliga slag av skatter och avgifter i de fall där detta särskilt anges.

2.4.2.2 Skattebrott

Det centrala skattebrottet fick genom 1996 års lagstiftning en ny brottsbeteckning. Det tidigare skattebedrägeriet ersattes av skattebrottet samtidigt som brottet omkonstruerades från att vara ett effektbrott till att vara ett farebrott.⁵⁸

Skattebrott regleras i 2 § skattebrottslagen och föreligger om någon, på annat sätt än muntligen, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller liknande och därigenom ger upphov till fara för att skatt undanhålles. Det senare fallet brukar benämnas det passiva skattebrottet. Begreppet ”oriktig

⁵⁴ Skattetillägg utgör påföljden då det är frågan om förseelse mot en skatteförfattning. I det fall det däremot rör sig om en förseelse mot en författning rörande avgifter blir påföljden istället avgiftstillägg.

⁵⁵ Se SOU 1997:127 Del A s 341 f samt Lodin m. fl. s 592.

⁵⁶ Se prop. 1971:10 s 241 och s 364, SkU 1971:16 s 68, NJA 1979 s 524, NJA 1987 s 201 samt Domstolsverkets yttrande i Fi 96/3354 s 15.

⁵⁷ Se prop. 1971:10 s 137.

⁵⁸ Se prop. 1995/96:170 s 89 ff.

uppgift” är gemensamt för reglerna om eftertaxering, efterbeskattning och skattetillägg. Om en uppgift är oriktig eller ej beror ytterst av bestämmelserna i den materiella skatteförfattningen. Varje osann uppgift eller förtigande av en omständighet av vikt för möjligheten att fatta ett riktigt beskattningsbeslut kan vara en oriktig uppgift. Uppgiften måste ha lämnats till en myndighet och skall, åtminstone i något hänseende, vara av betydelse för myndighetens beslut. Uppgiften behöver inte ha förekommit i deklarationen, utan även en uppgift som lämnats vid skatterevision eller vid korrespondens med skattemyndigheten kan föranleda straffansvar.

Skattebrottet är numera konstruerat som ett farebrott. Det är således inte nödvändigt att ett faktiskt skatteundandragande har skett. Tillräckligt är att fara för att så skall ske är för handen. Fullbordanstidpunkten för skattebrottet föreligger när en oriktig uppgift lämnats till skattemyndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts.

Skattebrott kräver uppsåt som täcker samtliga objektiva brottsförutsättningar det vill säga såväl lämnandet eller underlåtenheten som uppgiftens oriktighet och skatteundandragandet. Brottet indelas i tre olika svårighetsgrader, skatteförseelse (3 §), skattebrott (2 §) och grovt skattebrott (4 §).

Om ett skattebrott är att anse som ringa döms, enligt 3 § skattebrottslagen för skatteförseelse. Vid bedömningen av om brottet skall betraktas som ringa eller ej är skatte- eller avgiftsbeloppets storlek av stor betydelse. Åtal för skatteförseelse får endast väckas om det är påkallat av särskilda skäl. Som riktpunkt bör gälla att brottsanmälan begränsas till fall där den undandragna skatten uppgår till minst tre fjärdedelar av det vid taxeringsårets gällande basbeloppet.⁵⁹

Vid avgörandet av om ett skattebrott är att betrakta som grovt skall hänsyn tas till samtliga omständigheter vid brottet.⁶⁰ Särskilt skall dock beaktas sådana omständigheter som anges i straffbestämmelsen det vill säga om brottet rört betydande belopp eller annars varit av synnerligen farlig art.⁶¹

Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år och för grovt skattebrott lägst sex månader och högst sex år. För skatteförseelse är straffet böter.

Skattebrotten hänförs till de så kallade blankettstraffbuden. Detta innebär att reglerna i princip endast innehåller straffsatsen, medan brottets materiella innehåll preciseras i skatte- och avgiftsförfattningarna.⁶²

⁵⁹ Se prop. 1995/96:170 s 108 f. Beträffande gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse se NJA 1984 s 384 samt NJA 1992 s 150.

⁶⁰ Se prop. 1971:10 s 352. Högsta domstolen har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till huruvida ett skattebedrägeri varit att anse som grovt och härvid påpekat att avgörandet skall bygga på en bedömning av samtliga omständigheter. Se bl. a. NJA 1974 s 194, NJA 1979 s 286, NJA 1980 s 359 och NJA 1987 s 201.

⁶¹ Se prop. 1995/96:170 s 110.

⁶² Se prop. 1995/96:170 s 166.

2.4.2.3 *Vårdslös skatteuppgift*

Vårdslös skatteuppgift regleras i 5 § skattebrottslagen och är den culpösa motsvarigheten till skattebrottet. Också i detta fall är det frågan om ett farebrott, det vill säga effekten behöver inte ha inträffat.

Vid bedömningen av om den skattskyldige förfarit grovt oaktsamt är det avgörande om gärningsmannen slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat uppenbar likgiltighet inför att sätta sig in i de skatteregler som han skall tillämpa. Vårdslösheten kan också hänföras till själva avlämnandet av en handling med oriktig uppgift.

Vid värderingen av gärningens svårighetsgrad tas hänsyn till storleken på skatte- eller avgiftsbeloppet och övriga omständigheter. Rör gärningen ett skatte- eller avgiftsbelopp upp till ett basbelopp vid inkomst- eller förmögenhetstaxeringen bör, enligt förarbetena, straffansvar inte aktualiseras.⁶³

Straffet för vårdslös skatteuppgift är böter eller fängelse i högst ett år.

2.5 Statistik avseende det skatterättsliga sanktionssystemet

2.5.1 *Allmänt*

Under åren efter det att det nya skattetilläggssystemet togs i bruk användes det förhållandevis återhållsamt. På senare tid har emellertid systemet kommit att utnyttjas i allt större utsträckning och antalet beslutade skattetillägg har ökat kraftigt. Årligen fattas över hundra tusen beslut om skattetillägg, vilka beloppsmässigt utgör en betydande del av statsfinanserna. Denna utveckling i riktning mot ett allt mer frekvent utnyttjat skattetilläggssystem bör man ha i åtanke när man tar del av den fortsatta framställningen.

Genom följande statistik ges en överblick av såväl skattetilläggens som skattebrottens omfattning. Avslutningsvis sammanfattas de slutsatser som kan dras av den presenterade statistiken.

2.5.2 *Statistik avseende skattetillägg*

Av tabellen nedan framgår den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg mellan åren 1992 och 1999. Värt att notera är att skattetillägg ofta nedsätts eller undanröjs. Så sker till exempel om skattetillägget påförts på grund av utebliven deklaration som sedermera inkommer.⁶⁴

⁶³ Se prop. 1995/96:170 s 113 ff och 164. Jfr NJA 1984 s 520.

⁶⁴ Se Skattestatistisk årsbok, 2000 kap. 10.4.1.

10.10 Tabell.

Skattetillägg, nettovärde, mkr.

Net value of decisions on tax surcharges, MSEK.

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av summa år 1999 Share of sum in 1999
Inkomstskatt (Income tax)	360	841	1 220	1 129	1 485	1 129	1 038	1 230	66%
Avdragen skatt (Tax deduction)	-	-	-	-	-	-	4	76	4%
Arbetsgivaravgifter** (Employer's contributions)	51	65	62	98	106	106	82	160	9%
Mervärdesskatt* (VAT)	542	530	418	436	432	318	217	402	21%
Punktskatter (Excise duties)	16	14	17	9	7	9	20	5	0%
Summa (Total)	971	1 449	1 717	1 672	2 030	1 562	1 362	1 873	100%

*] Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg moms mellan åren 1994 och 1995 har justerats med 300 mkr.

**] Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg arbetsgivaravgifter (s.m. 12) år 1998 har justerats med +258 Mkr.

***] När det gäller moms, arbetsgivaravgift och avdrags skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

Följande tabell visar antalet beslut om skattetillägg mellan åren 1992 och 1999. I flertalet fall har ett nytt beslut fattats varigenom skattetillägget sänkts eller undanröjts. Samma sak har gällt om befrielsegrund för den skattskyldige förelegat eller om skattetilläggsbeslutet undanröjts efter omprövning. Orsaken till avsaknad av uppgifter om skattetillägg för vissa år avseende mervärdesskatt är att de tekniska systemen tidigare inte dokumenterat dessa. De stora variationerna beträffande skattetillägg med anledning av inkomstskatt torde främst kunna hänföras till förändrade rutiner och olika kontrollinsatser.⁶⁵

10.9 Tabell.

Antal skattetilläggsbeslut.

Number of decisions on tax surcharge.

År Year	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av totalt antal 1999 Share of grand total in 1999
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, yearly assessment)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 056	43 391	45 311	46 837	
Omprövning påförda (Reconsideration, debited)	10 920	10 666	12 160	17 797	18 434	14 878	14 675	21 746	
Omprövning nedsatta (Reconsideration, reduced)	21 238	17 012	16 893	17 243	15 204	15 511	15 123	16 717	
Summa beslut (Sum of decisions)	68 946	68 317	72 589	72 243	84 734	73 480	75 111	85 300	27,1%
Avdragen skatt, påförda (Tax deduction, debited)							2 272	39 114	
Nedsatta *** (Reduced)							426	14 186	
Summa beslut * (Sum of decisions)	-	-	-	-	-	-	2 698	53 310	16,9%
Arbetsgivaravgifter, påförda (Employer's contribution, debited)	6 351	10 074	14 373	25 828	30 581	30 397	24 045	53 836	
Nedsatta *** (Reduced)	29	220	1 202	874	1 563	1 533	1 911	15 750	
Summa beslut (Sum of decisions)	6 380	10 294	15 575	26 702	32 144	31 730	25 956	69 586	22,1%
Mervärdesskatt, påförda (VAT, debited)							7 586	78 338	
Nedsatta *** (Reduced)							1 180	27 827	
Summa beslut ** (Sum of decisions)	-	-	-	-	-	-	8 766	106 165	33,7%
Punktskatter (Excise duties)	1 315	1 153	1 394	748	458	658	2 611	864	0,3%
Totalt antal (Grand total)	76 641	79 764	89 558	99 693	117 336	106 068	115 142	315 225	100,0%

*] Skattetillägg avseende avdragen skatt tillämpas fr.o.m. år 1993 genom införandet av skattbetalningslagen

**] Uppgiften om antalet skattetillägg avseende mervärdesskattelagen saknas för tid före år 1998. För tid därefter avser uppgiften endast skattetillägg som påförts med tillämpning av skattbetalningslagen.

***] När det gäller mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

⁶⁵ Se Skattestatistisk årsbok, 2000 kap. 10.4.1.

2.5.3 Statistik avseende skattebrott

Brottsförebyggande rådet ansvarar för Sveriges officiella statistik inom rättsväsendet, vilken grundar sig på uppgifter från åklagare och polis. Följande tabell omfattar åren mellan 1991 och 1998 och visar på en minskning av antalet lagföringar enligt skattebrottslagen med 44 procent jämfört med föregående åttaårsperiod. Under denna tidsperiod har emellertid det straffbara området för lagen utvidgats.⁶⁶

10.20 Tabell.

Skattebrottslagen

Antalet personer som lagförts för brott, huvudbrott eller biöbrott.

The Taxation Offences Act

Number of persons found guilty of criminal offences, both principal and secondary offence.

Straffbestämmelse Section of law	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summa	Summa	Förändring
									lagföringar 1983-1990 (8 år)	lagföringar 1991-1998 (8 år)	83-90/ 91-98 Change
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	114	127	117	128	191	175	301	285	2 387	1 438	-40%
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	6	0	3	2	5	9	9	5	201	39	-81%
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	79	133	107	110	122	138	163	143	1 052	965	-8%
Värslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	23	17	19	17	30	37	70	40	468	253	-46%
Skattecdrogsbrott, 6§, ** (Tax-avoidance crime)	0	0	0	0	46	54	93	19	0	212	--
Skatteredovisningsbrott 7§ (Tax accounting crime)	105	137	88	83	85	66	79	66	901	679	-25%
Värslös skatteredovisning, 8§ (Negligent tax specification)	7	5	2	5	3	12	18	23	85	75	-12%
Värslös oppbördsredovisning, 9§ (Negligent tax collection accounting)	238	233	168	152	163	176	131	53	2 347	1 314	-44%
Försvårande av skattekontroll, 10§ (Aggravation of tax control)	60	31	35	24	14	23	45	75	1 924	307	-84%
Antal lagföringar (Number of court decisions)	532	623	539	521	659	690	909	799	9 365	5 282	-44%

Källa: BIRÅ, Officiella kriminalstatistiken.

2.5.4 Slutsats

Av statistiken framgår att vid utgången av 1999 uppgick beloppet av påförda skattetillägg till 1.9 miljarder, varav 1.23 miljarder av avgifterna var hänförliga till inkomstskatt. Summan av böter som utdömts för brott enligt skattebrottslagen har inte redovisats ovan, men detta belopp är obetydligt vid en jämförelse med skattetilläggsbeloppet.

Antalet fattade skattetilläggsbeslut uppgår årligen till över hundra tusen. Av tabell 10.9 kan utläsas att antalet påförda skattetillägg har ökat avsevärt, varför slutsatsen kan dras att skattetilläggsystemet idag används i betydligt större utsträckning än vad lagstiftaren kunde förutse vid dess tillkomst. Denna utveckling har kritiserats, inte minst av jurister verksamma inom området.

Samtidigt som antalet skattetillägg ökar avsevärt sker, såsom tabell 10.20 utvisar, en successiv minskning av antalet lagföringar enligt skattebrottslagen. Detta förhållande innebär en ordning som i flera hänseenden framstår som betänklig då det skatteadministrativa sanktionssystemet idag innehåller ett visst mått av godtycke som kan uppfattas som orättvist.

⁶⁶ Se Skattestatistisk årsbok, 2000 kap. 10.5.5.

3 DEN EUROPEISKA KONVENTIONEN OM DE MÄNSKLIGA RÄTTIGHETERNA OCH DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA

3.1 Allmänt

Europakonventionen antogs den 4 november 1950 och trädde ikraft den 3 september 1953. Vid denna tidpunkt låg stora delar av Europa fortfarande i ruiner efter andra världskrigets framfart och konventionen var resultatet av en vilja att skapa en gemensam värdegrund i Europa. Härigenom kom skyddet för de mänskliga rättigheterna att förankras på regional nivå. Europakonventionens innehåll grundar sig på den allmänna deklaration som FN:s generalförsamling antog den 10 september 1948 och bygger på ett stort antal fri- och rättigheter.⁶⁷ Under årens lopp har konventionen kompletterats med elva tilläggsprotokoll, varav vilka fyra innehåller nya rättigheter.⁶⁸

Den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna gäller, sedan den 1 januari 1995, såsom svensk lag. Sverige ratificerade konventionen redan den 4 februari 1952, men det var först i och med anslutningen till EU som det ansågs nödvändigt att införliva konventionen med den svenska rättsordningen.⁶⁹ Skyddet för mänskliga rättigheter har under årens lopp vuxit sig allt starkare inom den Europeiska unionen. I Maastrichtfördraget fastslogs att EU skall respektera de grundläggande rättigheterna, som allmänna principer, såsom de garanteras i Europakonventionen.⁷⁰

De artiklar i Europakonventionen som är aktuella för den fortsatta framställningen är artikel 6 om rätten till domstolsprövning och artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 om förbud mot nytt åtal efter slutlig brottmålsdom.

3.2 Kontrollsystemet

3.2.1 Allmänt

När Europakonventionen utarbetades uppkom den centrala frågan om hur konventionens efterlevnad skulle säkerställas. Vissa stater förespråkade en internationell domstol medan andra motsatte sig denna tanke och menade att det skulle medföra en alltför stor inskränkning i den nationella suveräniteten. Resultatet var en kompromiss mellan de båda lägren och innebar ett system bestående av två organ, den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna och den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna.⁷¹ Genom tilläggsprotokoll 11 kom emellertid systemet att reformeras. De två organen slogs då ihop till ett genom inrättandet av en ny permanent domstol, Europadomstolen, med behörighet att pröva såväl individuella som mellanstatliga klagomål.⁷²

⁶⁷ Se SOU 1993:40 Del B s 8, Danelius s 16 samt Gomien m. fl. s 9 ff.

⁶⁸ Se Cameron s 26 samt Danelius s 18.

⁶⁹ Se prop. 1993/94:117 s 64 samt Bernitz JT 1994/95 s 261.

⁷⁰ Se Bernitz & Kjellgren s 116 samt Cameron s 129.

⁷¹ Se Danelius s 20 samt Ehrenkrona SvJT 1995 s 439.

⁷² Se TP 11, Cameron s 28 samt Danelius s 30.

Europadomstolen har sitt säte i Strasbourg och domstolens ledamöter väljs, en för varje medlemsstat, av Europarådets parlamentariska församling. Domstolen, vars huvudsakliga uppgift är att tolka och tillämpa konventionen, handhar såväl mellanstatliga mål som enskilda klagomål. Rätten för enskilda att klaga gäller, numera, i förhållande till alla konventionsstater.⁷³ Ett mål får emellertid endast anhängiggöras sedan samtliga nationella rättsmedel uttömts, det vill säga när ett överklagande definitivt har ogillats eller när prövningstillstånd ej har meddelats.⁷⁴

Frågan om huruvida ett mål skall upptas till prövning avgörs av en kommitté bestående av tre domare. Målet prövas sedan i sak av en kammare bestående av sju domare. Om parterna samtycker kan emellertid kammaren hänskjuta målet till avgörande i så kallad stor sammansättning, i vilken sutton ledamöter deltar.⁷⁵ Mål som avgjorts av kammaren kan också hänskjutas till stor sammansättning för omprövning om part begär det.⁷⁶ Härför krävs emellertid prövningstillstånd. Omprövningsmöjligheten är dock avsedd att komma till användning endast i undantagsfall, till exempel i mål som får stora politiska konsekvenser eller innebär långtgående krav på ändringar i ett lands nationella lagstiftning.⁷⁷

3.2.2 *Europadomstolens domar*

I Europakonventionens artikel 44 stadgas att en, av Europadomstolen meddelad, dom är slutlig. Genom artikel 46 förbinder sig de konventionsslutande staterna att rätta sig efter domstolens dom i varje mål där de är part. Härav följer att en felande stat, vid fällande dom, är skyldig att undanröja den lagstiftning eller myndighetspraxis som befunnits stå i strid med konventionen. En stat som inte följer Europadomstolens domar riskerar att uteslutas ur Europarådet. I själva verket vidtas emellertid sällan några mer ingripande åtgärder gentemot en konventionsbrytande stat. Att Europadomstolens domar efterlevs övervakas i sin tur av ministerkommittén.⁷⁸

Europadomstolen är formellt sett inte bunden av sina tidigare domar.⁷⁹ I realiteten sker emellertid sällan några avvikelser, varför ett prejudikatsystem kan sägas ha utvecklats under årens gång. Anledningen till att domstolen oftast väljer att döma i enlighet med tidigare avgöranden är bland annat att domarna ger uttryck för vad domstolen anser vara gällande rätt. Vidare skapas på så sätt stabilitet i rättssystemet.⁸⁰

⁷³ Se Danelius s 21 samt s 30.

⁷⁴ Se Danelius s 31 samt Strömberg s 85 f. Undantag från skyldigheten att använda ett visst rättsmedel föreligger emellertid om det med hänsyn till klar rättspraxis är uppenbart att talan inte skulle vinna framgång.

⁷⁵ Se Cameron s 35 f, Danelius s 30 samt Gomien m. fl. s 34 f.

⁷⁶ Vid omprövning får de domare som tidigare dömt i målet inte ingå i domstolen i den stora sammansättningen. Detta gäller dock inte den ledamot som varit president i kammaren och ledamoten från det land som är part i målet.

⁷⁷ Se Ehrenkrona SvJT 1995 s 445.

⁷⁸ Se Cameron s 50 ff samt Gomien m. fl. s 89 f.

⁷⁹ Enligt artikel 32, Vienna Convention on the Law of the Treaties, utgör förarbeten till traktater endast sekundär rättskälla.

⁸⁰ Se Aall s 49, Cameron s 48 samt Danelius s 58.

3.3 Europakonventionen och svensk rätt

3.3.1 Allmänt

Europakonventionen har införlivats med svensk rätt genom lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, vilken föreskriver att konventionen och dess tilläggsprotokoll skall gälla såsom svensk lag.

Sverige är enligt gällande folkrättsliga principer skyldig att lojalt fullgöra de internationella förpliktelser som man åtagit sig genom att ingå avtal. Härav följer bland annat att man är skyldig att försäkra att de nationella myndigheterna följer överenskommelsens bestämmelser. En eventuell underlåtenhet att göra så är att betrakta som ett brott mot folkrätten.⁸¹

Ibland innehåller en internationell överenskommelse regler om hur överenskommelsen skall fullgöras, men det finns ingen allmän folkrättslig regel därom. I Europakonventionen saknas en sådan bestämmelse, varför parterna har full handlingsfrihet i frågan om den teknik de vill använda för att uppfylla sina åtaganden i enlighet med konventionen.⁸²

Som framgår av det följande har införlivandet av Europakonventionen i svensk rätt givit upphov till en viss osäkerhet kring vilken ställning konventionen har vid en eventuell konflikt med inhemska regler.

3.3.2 Konventionens förhållande till inhemska regler

Det lagstiftningsärende som lett fram till det svenska införlivandet av Europakonventionen har varit nära kopplat till frågan om förstärkt fri- och rättighetsskydd inom ramen för regeringsformens fri- och rättighetskapitel. Frågan uppkom härvid om det svenska rättighetsskyddet bör dubblera skyddet i Europakonventionen eller i första hand vara inriktat på områden som ligger utanför konventionens tillämpningsområde eller där konventionen skyddsnivå visar sig vara alltför låg eller oprecis. I den proposition som lämnades i samband med införlivandet av Europakonventionen antog regeringen den ställning att skyddet är kumulativt, det vill säga principen om dubbelt rättsskydd skall gälla. Detta innebär att medborgarna kan göra gällande båda skyddssystemen och att rättsskyddet enligt Europakonventionen i praktiken tar över där detta är starkare än de inhemska rättighetsreglerna och vice versa.⁸³

En annan fråga som aktualiserats är vilken ställning Europakonventionen skall ha i svensk rätt. Frågan har länge varit föremål för en livlig debatt och rättsläget kan inte annat än betraktas som oklart. Då konventionen inkorporerades föreslog regeringen att den skulle ges samma ställning som normal svensk lag med formellt sett samma status i normhierarkin som vanlig inhemska lag beslutad av riksdagen. Detta innebär att konventionen på grund av sin karaktär av lag har företräde vid en normkonflikt med svenska författningsbestämmelser av lägre valör.⁸⁴

⁸¹ Se Almering SvJT 1973 s 775 och s 779 samt Wallace s 233.

⁸² Se SOU 1993:40 Del B s 15, Almering SvJT 1973 s 775 samt Wallace s 227.

⁸³ Se prop. 1993/94:117 s 65 f, SOU 1993:40 Del B s 128 samt Bernitz JT 1994/95 s 263 f.

⁸⁴ Se SOU 1993:40 Del B s 127 f, SOU 1996:116 s 50 samt Danelius s 41 ff.

Europakonventionen har emellertid givits en särskild ställning genom bestämmelsen i 2 kap. 23 § regeringsformen, vilken förvisso i första hand riktar sig till lagstiftaren.⁸⁵ Då en normkonflikt uppstår i praktiken har domstolar och myndigheter möjlighet att tillämpa bestämmelsen i 11 kap. 14 § regeringsformen om lagprövning. Enligt nämnda stadgande får en föreskrift inte tillämpas om den befinner sig i strid med bestämmelser i grundlag eller annan överordnad författning eller då stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst. På grund av det så kallade uppenbarhetskravet är lagprövningsmöjligheten såvitt gäller lagar och förordningar emellertid mycket begränsad. För det fall att riksdagen eller regeringen har beslutat föreskriften skall tillämpning nämligen underlåtas endast om felet är uppenbart. Ytterligare en begränsning ligger i det att lagprövning endast är möjlig av föreskrifter som tillkommit efter konventionens införlivande, vilket innebär att äldre föreskrifter ej kan prövas. Härav följer att lagprövning av konventionsstridiga föreskrifter kommer att aktualiseras mycket sällan, även om det här visats att det i rättstillämpningen tillhandahålls en viss möjlighet att underlåta tillämpning av inhemska regler meddelade i strid med konventionen.⁸⁶

Eftersom uppenbarhetskravet sällan uppfylls och lagprövningsinstitutet därmed sällan kan användas måste regelkonflikterna istället lösas genom lagtolkning. Lagstiftaren tillhandahåller härvidlag fyra olika lagtolkningsmetoder: principen om fördragskonform tolkning, lex posterior-principen, lex specialis-principen och slutligen en princip framförd av HD i remissyttrandet över SOU 1993:40, nämligen att Europakonventionen ”på grund av sin speciella karaktär skall ges en särskild vikt”.⁸⁷

I första hand skall principen om fördragskonformtolkning tillämpas. Principen bygger på tanken att svensk rätt skall tolkas i ljuset av Sveriges internationella förpliktelser och innebär att en svensk regel som till sin ordalydelse synes stå i strid med konventionens krav ändå många gånger kan tolkas i överensstämmelse med konventionen. Är emellertid regeln så entydig att något tolkningsutrymme inte föreligger är en verklig lagkonflikt för handen och man får istället falla tillbaka på någon av de andra principerna.⁸⁸

Enligt principen om lex posterior skall yngre lag gå före äldre, vilket innebär att Europakonventionen skall ges företräde framför en lag som tillkommit före inkorporeringslagen. Principen om lex specialis ger i sin tur en specialregel företräde framför en generell regel.⁸⁹ Principen om lex posterior och principen om lex specialis är i viss mån konkurrerande. Lex specialis-principen kan, i undantagsfall, medföra att en äldre svensk lag, av specialkaraktär, skall ges företräde framför Europakonventionen, något som ger upphov till en besvärlig situation.⁹⁰ Motiven presenterar inget förslag till hur konflikten skall lösas och endast föga ledning ges genom konstaterandet att lagrådets granskning motverkar uppkomsten av en sådan situation. Hur domstolarna bör agera för det fall att situationen ändå uppkommer framgår således inte.⁹¹

Enligt den fjärde och sista av de ovan anförda tolkningsprinciperna bör domstolarna, enligt HD, i fall av normkonflikt ge konventionen ”på grund av sin speciella karaktär...en särskild

⁸⁵ Se Danelius s 44 samt Strömberg s 84.

⁸⁶ Se prop. 1993/94:117 s 35 ff, Nergelius s 675 ff samt Strömberg s 84.

⁸⁷ Se Danelius s 38 och s 44 f samt Cameron SvJT 2001s 754.

⁸⁸ Se prop. 1993/94:117 s 37 samt Nergelius s 683 f.

⁸⁹ Se Danelius s 44.

⁹⁰ Enligt artikel 28, Vienna Convention on the Law of the Treaties, är en traktat inte retroaktivt tillämplig. Denna princip gäller också för Europakonventionen.

⁹¹ Se Nergelius s 684.

vikt”. Med stöd av denna princip kan en konventionsstridig regel åsidosättas även om en tillämpning i och för sig strider mot principerna om *lex posterior* och *lex specialis*.⁹²

Stadgandet i 2 kap 23 § regeringsformen är, som tidigare nämnts, inte en lagvalsregel som generellt ger Europakonventionen företräde framför svensk lag. Med hänsyn till frågans konstitutionella betydelse är det förvånansvärt att man i motiven inte uttryckt sig klarare kring hur denna lagkonfliktsproblematik skall lösas.

3.4 Europakonventionen och EG-rätten

En av huvudorsakerna till att Sverige valde att inkorporera Europakonventionen var det svenska närmandet till den Europeiska unionen.⁹³ Skyddet för de mänskliga rättigheterna utgör en central rättsprincip inom gemenskapsrätten. I unionsfördraget står uttryckligen att unionen skall, som allmänna principer, respektera de grundläggande rättigheterna såsom de garanteras i Europakonventionen.⁹⁴ Stadgandet är emellertid endast en kodifiering av EG-domstolens praxis då domstolen tidigare under årens lopp, åtskilliga gånger, hänvisat till Europakonventionen.

Till en början var EG-domstolen avigt inställd till en kodifiering av de grundläggande fri- och rättigheterna. Vissa nationella domstolar, däribland främst tyska och italienska, var emellertid motvilliga att erkänna europarättens företräde framför nationell rätt av rädsla för ett försvagat rättighetsskydd. EG-domstolen ansåg sig därför tvungen att ändra sin inställning.⁹⁵ Först 1969 bekräftade domstolen att de grundläggande mänskliga rättigheterna innefattades i gemenskapsrättens allmänna rättsprinciper.⁹⁶

Idag ser EG-domstolen det som en central uppgift att i sin verksamhet säkra medborgarnas grundläggande rättigheter. Härvid är man beredd att utöva vad som i Sverige brukar benämnas lagprövningsrätt.⁹⁷ Konventionens regler är således bindande för normgivningen inom EG:s rättsområde trots att EU inte tillträtt konventionen.⁹⁸ Den 7 juni 2000 under tecknade för övrigt medlemmarna i den Europeiska en stadga om grundläggande mänskliga rättigheter. Stadgan är emellertid ännu bara politiskt bindande.

Centralt för gemenskapsrätten är att den har direkt tillämplighet och direkt effekt i medlemsstaterna, vilket innebär att den gäller med företrädesrätt framför eventuellt motstridande nationell normgivning. Föreligger sådan motstridighet skall de nationella domstolarna åsidosätta den nationella rättsregeln till förmån för den gemenskapsrättsliga. Följden av detta torde bli att Europakonventionen kommer in på två sätt i svensk lag, dels som en integrerad del av rättighetsskyddet i EG-rätten, dels som inkorporerad svensk lag. Effekten av det nämnda torde vara att Europakonventionen, i enlighet med principen om direkt effekt,

⁹² Se prop. 1993/94:117 s 38 samt Danelius s 44 f.

⁹³ Se prop. 1993/94:117 s 64 f samt Bernitz JT 1994/95 s 261.

⁹⁴ Se artikel 6.2.

⁹⁵ Den tyska federala författingsdomstolen uttalade i fallet *Internationale Handelsgesellschaft* att så länge som gemenskapen saknade ett med den tyska konstitutionen jämförbart rättighetsskydd ansåg sig domstolen oförhindrad att pröva gemenskapsrättsaktens förenlighet med tyska grundläggande rättigheter samt, om nödvändigt, förklara rättsakterna ogiltiga eller icke tillämpbara inom Tyskland.

⁹⁶ Se *Stauder v. Ulm*.

⁹⁷ Se Bernitz JT 1994/95 s 262 samt Bernitz & Kjellgren s 116 ff.

⁹⁸ Se SOU 1993:40 Del B s 120 f.

skall ges företräde framför svensk rätt i fall av normkonflikt. Här är det emellertid viktigt att observera att lagstiftningskompetens endast har överlåtits inom ramen för den första pelaren och att det således endast är på detta område som Europakonventionen automatiskt skulle erhålla företrädesställning i förhållande till däremot stridande inhemsk rätt.⁹⁹

3.5 Europadomstolens konventionstolkningsprinciper

3.5.1 Allmänt

Principerna för hur folkrättsliga avtal skall tolkas återfinns i Wienkonventionens artikel 31-33¹⁰⁰. Huvudregeln är, enligt artikel 31.1 att ett avtal skall tolkas i överensstämmelse med dess ordalydelse. Detta innebär emellertid inte utan vidare att Wienkonventionen endast medger att traktater tolkas bokstavligen. Avtalet måste ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av sitt syfte. Wienkonventionen tillåter således en teleologisk tolkningsmetod, men endast i den mån avvikelser inte sker från den gängse mening som kommit till uttryck i avtalet.¹⁰¹

Europakonventionen är till formen ett folkrättsligt förpliktande traktat varför utgångspunkten torde vara att konventionen skall tolkas utifrån ovan nämnda artiklar. Ansvar för att tolka konventionstexten åvilar Europadomstolen, som också har uttalat att Wienkonventionens bestämmelser om traktattolkning skall vara vägledande för dess verksamhet.¹⁰² Europakonventionens speciella karaktär av människorättskonvention innebär emellertid att särskilda hänsyn ibland kan berättiga en avvikelse från Wienkonventionens allmänna principer.¹⁰³

Europadomstolens praxis visar att tolkningen av konventionens bestämmelser oftast sker med utgångspunkt i en ändamålsenlig tolkningsmetod. Angripelsesättet ligger i linje med den utveckling som nu sker på området för människorättskonventioner där man allt oftare väljer att frångå en strikt bokstavstolkning. Genom en ändamålsenlig tolkningsmetod kan tyngdpunkten läggas på de värden som konventionen avser att skydda.¹⁰⁴

Europadomstolen har under åren utvecklat ett antal viktiga principer till vägledning för dess tolkningsverksamhet, vilka kommer att presenteras i det följande.

3.5.2 Dynamisk tolkning

Europadomstolen har, i sin praxis, betonat att konventionen skall ges en dynamisk eller gradvis framväxande tolkning som speglar dagens samhällsutveckling.¹⁰⁵ Samtidigt skall konventionen tolkas på ett sätt som överensstämmer med rådande rättsuppfattning i de konventionsslutande staterna, för att på så vis bidra till en ökad harmonisering dem emellan.¹⁰⁶ Europadomstolen är inte, såsom tidigare påpekats, formellt sett bunden av sina

⁹⁹ Se prop. 1993/94:117 s 64 f, Bernitz JT 1994/95 s 261 ff, Hane JT 1995/96 s 940 samt Nergelius s 685.

¹⁰⁰ The Vienna Convention on the Law of the Treaties (1969).

¹⁰¹ Se Aall s 10 f, Danelius s 57 f samt Wallace s 234

¹⁰² Se *Golder v. United Kingdom*.

¹⁰³ Se Aall s 9 f.

¹⁰⁴ Se Aall s 9 f.

¹⁰⁵ Se Nergelius s 534.

¹⁰⁶ Se Danelius s 58. I *Feldbrugge* konstaterar en av dissidenterna att: ”the court has also recognized the need to construe the European Convention on Human Rights in the light of the modern-day conditions obtaining in the

tidigare avgöranden men av hänsyn till rättssäkerheten och utvecklingen av konventionens praxis sker i regel få avvikelser.¹⁰⁷ Domstolens obundenhet öppnar upp för en utveckling av praxis, så att konventionskraven kan utvidgas eller tolkas på ett annat sätt än som förutsatts. Håri vilar Europakonventionens dynamiska karaktär.¹⁰⁸

3.5.3 *Autonom tolkning*

Bestämmelserna i Europakonventionen måste, av naturliga orsaker, ges samma materiella innehåll oavsett vilket språk konventionen översatts till och oberoende av vilken rättslig klassificering bestämmelserna givits i konventionsstaterna. Sådan språklig och rättslig identitet är emellertid svår att uppnå. För att undvika svårigheter vid tillämpningen av konventionen har därför vissa särskilt betydelsefulla begrepp givits en självständig betydelse. Begreppen ges en så kallad autonom tolkning.¹⁰⁹

Att vissa begrepp ges en autonom betydelse är av vikt inte minst för att de värden som konventionen avser skydda skall kunna förverkligas i de enskilda konventionsstaterna. I annat fall föreligger en risk för att konventionsstaterna undandrar sig sina förpliktelser enligt konventionen genom att benämna ett förfarande för något som det inte är.¹¹⁰

3.5.4 *Proportionalitetsprincipen*

Genom en tillämpning av proportionalitetsprincipen vid tolkning av konventionen eftersträvas balans mellan motstridiga intressen. Samhälleliga behov ställs härvid gentemot individens rättigheter. Principen innebär en yttersta gräns för all statlig maktutövning där någon fri- och rättighet berörs med innebörden att det finns en gräns för vad den enskilda har att tåla.¹¹¹ Proportionalitetsprincipen är särskilt viktig såvitt avser konventionsbestämmelser som tillåter begränsning av en rättighet. I undantagsfall kan en inskränkning berättigas men en förutsättning är härvid att proportionalitetsprincipen tillgodoses. Något som förtjänar att nämnas är emellertid att domstolen varit mer restriktiv i sin tillämpning av principen när fråga varit om vad som är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle än när saken gällt skydd för privat egendom. I det senare fallet har proportionalitetsprincipen närmast varit ett krav.¹¹²

3.5.5 *Margin of appreciation*

Principen om *margin of appreciation* bygger, liksom proportionalitetsprincipen, på att individens rättigheter skall balanseras gentemot statens intressen. Principen innebär att respektive konventionsstat äger en mer eller mindre vid ”margin”, beroende på vilken rättighet som är ifråga, när det gäller att avgöra nödvändigheten av en tvångsåtgärd.¹¹³ Europadomstolen skall inte fungera som en fjärde instans genom att överpröva nationella avgöranden. Istället skall domstolen övervaka att konventionsstaterna fullgör sina skyldigheter enligt konventionen. I praxis används principen om *margin of appreciation* dels

democratic societies of the Contracting States and not solely according to what might be presumed to have been in the minds of the drafters of the Convention”.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.2.2.

¹⁰⁸ Se SOU 2001:25 s 129 samt Aall s 48 ff.

¹⁰⁹ Se Cameron s 57 samt Danelius s 58 f.

¹¹⁰ Se Danelius s 58 f.

¹¹¹ Se Danelius s 61 samt Lorenzen m. fl. s 55 f.

¹¹² Se SOU 2001:25 s 130, Danelius s 59 ff samt Nergelius s 534 ff.

¹¹³ Se Danelius s 60.

vid bedömning av olika intressen och dels vid tillämpningen av vissa vaga begrepp och uttryck i konventionen.¹¹⁴

¹¹⁴ Se SOU 2001:25 s 131 samt Gomien m. fl. s 215 ff.

4 DE SVENSKA SKATTETILLÄGGENS FÖRHÅLLANDE TILL ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN

4.1 Allmänt

1995 års skattekontrollsutredning ansåg att artikel 6 inte var tillämplig ifråga om de svenska skattetilläggen. Frågan har emellertid alltjämt debatterats och idag tycks den rådande uppfattningen vara den samma som presenterats av 1999 års skattetilläggskommitté. Artikel 6 är tillämplig, varför Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier aktualiseras vid påförande av skattetillägg.

För det fall artikel 6 befinner sig vara tillämplig vid påförande av skattetillägg granskas huruvida rättssäkerhetsgarantierna i artikeln efterlevs. Skattetilläggskommittén är av den uppfattning att det härvid föreligger ett antal brister vilka presenterats och förenats med förslag till förändringar. Efter en presentation av skattetilläggskommitténs utredning följer en analys av huruvida förslagen till förändringar är tillräckliga för att den svenska skattetilläggsregleringen skall anses förenlig med Europakonventionen. För det fall att slutsatsen blir den att så inte är fallet skall, i den mån det är möjligt, förslag till kompletterande åtgärder att lämnas.

4.2 Lydelsen av artikel 6 i Europakonventionen

Artikel 6 i Europakonventionen föreskriver att frågor av särskild vikt för enskilda skall kunna bli föremål för domstolsprövning. Rätten till domstolsprövning är i sig en viktig rättssäkerhetsgaranti, men härtill kommer också att den enskilde i samband med domstolsförfarandet tillförsäkras vissa rättigheter.

Artikel 6 har enligt engelsk originalversion följande lydelse:

1. In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgement shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interest of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice.
2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.
3. Everyone charged with a criminal offence has the following minimum rights:
 - a) to be informed promptly, in a language which he understands and in detail, of the nature and cause of the accusation against him;
 - b) to have adequate time and facilities for the preparation of his defense;
 - c) to defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has not sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require;
 - d) to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses on his behalf under the same conditions as witnesses against him;
 - e) to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court.

I inkorporeringslagen har artikel 6 givits följande svenska lydelse:

1. 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 skäligen tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, en 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.
2. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.
3. 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 försvara 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 fordrar;
 - 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.

4.3 Begreppet ”anklagelse för brott”

4.3.1 Allmänt

En förutsättning för att artikel 6 skall aktualiseras är att frågan är om en prövning av civila rättigheter och skyldigheter eller att en anklagelse för brott är för handen. Kommissionen har hittills ansett att skatter och skatteprocessen helt faller utanför begreppet civila skyldigheter och följaktligen utanför artikelns tillämpningsområde. För att artikel 6 skall bli tillämplig krävs således att ett påförande av skattetillägg är att betrakta som en anklagelse för brott i konventionens mening.

Begreppet ”anklagelse för brott” är autonomt, vilket bland annat innebär att det är utan betydelse om gärningen klassificerats som en brottslig gärning i en stats inhemska rättsordning. Handlingar som nationen själv kriminaliserat omfattas i regel av artikel 6 liksom handlingar som i den nationella rätten avkriminaliserats, men likväl fortfarande medför straffliknande påföljder. Vidare omfattas handlingar som i den nationella rätten behandlas på ett likartat sätt.¹¹⁵

När Europadomstolen prövar om ett förfarande utgör en anklagelse för brott görs en bedömning utifrån tre alternativa kriterier, vilka först utvecklades i fallet *Engel and others v. Netherlands*. Kriterierna är:

1. förseelsens klassificering i nationell rätt
2. förseelsens natur
3. sanktionens natur och stränghet

¹¹⁵ Se SOU 1996:116 s 55 f, Danelius s 136 ff samt Gomien m. fl. s 179 f.

Att kriterierna är alternativa innebär att det i princip räcker att ett visst förfarande betraktas som straffrättsligt enligt ett av kriterierna för att konventionens rättssäkerhetsgarantier skall aktualiseras.¹¹⁶

1995 års skattekontrollutredning menade att domstolen i vissa fall använder ett annat tillvägagångssätt vid avgörande av om anklagelse för brott föreligger. När det gäller gärningar som traditionellt sett inte är kriminaliserade och som handläggs inom ramen för ett administrativt eller ett disciplinärt förfarande har domstolen, enligt skattekontrollutredningen, förhållit sig friare till rekvisiten och istället gjort en sammanvägd bedömning utifrån samtliga omständigheter.¹¹⁷ I tre fall, *Deweer*, *Bendenoun* och *Air Canada*, har domstolen fört ett resonemang där man inte lutat sig tillbaka på de tre kriterierna, utan istället framhållit att omständigheterna in casu har lett fram till slutsatsen.¹¹⁸ Senare praxis utvisar emellertid att den modell som idag används är den varvid resonemang förs utifrån de tre kriterierna. Därmed är inte sagt att en sammanvägd bedömning utifrån samtliga omständigheter numera är utesluten. Kriterierna torde vara utgångspunkten men att viss sammanvägning kan företas har fastslagits i *Garyfallou v. Greece*.¹¹⁹

I det följande kommer de tre kriterierna närmare att beskrivas.

4.3.2 Förseelsens klassificering i nationell rätt

Som påpekats i det föregående är begreppet ”anklagelse för brott” autonomt, varför det sätt på vilket ett land har valt att klassificera ett förfarande är utan betydelse.¹²⁰ Trots detta utgör klassifikationen den preliminära utgångspunkten i en bedömning av huruvida en anklagelse för brott föreligger. Har ett brott klassificerats såsom straffrättsligt i den nationella rätten skall brottet nämligen betraktas som straffrättsligt enligt konventionen.

För det fall att man i den nationella rätten klassificerat ett förfarande som icke-straffrättsligt krävs en bedömningen även mot bakgrund av de två övriga kriterierna.¹²¹ Det sagda innebär följaktligen att en stat inte kan kringgå en tillämpning av artikel 6 i Europakonventionen genom att ge ett förfarande en disciplinär eller administrativ etikett.¹²² I *Öztürk v. Germany* uttalade Europadomstolen följande:

”If the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as “regulatory” instead of criminal, to exclude the operation of the fundamental clauses of Article 6 and 7, the application of these provisions would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention.”¹²³

4.3.3 Förseelsens natur

Enligt praxis är åtminstone två olika faktorer avgörande vid Europadomstolens prövning av om en anklagelse för brott föreligger.

¹¹⁶ Se Asp s 333 f.

¹¹⁷ Se SOU 1996:116 s 108 ff.

¹¹⁸ Se Asp s 331.

¹¹⁹ Se Asp s 334.

¹²⁰ Se föregående avsnitt.

¹²¹ Se Asp s 320 ff samt Danelius s 136 ff.

¹²² Se Gomien m. fl. s 180.

¹²³ Se *Öztürk v. Germany* p. 49.

Den första faktorn avser bestämmelsens räckvidd. Härvidlag skall undersökas om regeln är generellt tillämplig eller endast riktar sig till en särskild grupp. Tar regeln sikte på en begränsad grupp människor ger detta en fingervisning om att regeln är av icke-straffrättslig natur.¹²⁴ En regel som, såsom Europadomstolen har uttryckt det i *Weber v. Switzerland*, ”potentially affects the whole population” talar motsatsvis för att frågan är om en straffrättslig regel.¹²⁵

Den andra faktorn avser bestämmelsens syfte. Är syftet avskräckande och bestraffande snarare än att kompensera för skada, är handlingen till sin natur att anse såsom straffrättslig.¹²⁶

4.3.4 Sanktionens natur och stränghet

Sanktionens natur och stränghet är i många fall det kriterium som är avgörande vid bedömningen av om det föreligger en anklagelse för brott. Viktigt att notera är att det är den påföljd som riskeras till följd av gärningen som domstolen tar utgångspunkt i, inte den faktiskt ålagda eller utdömda sanktionen.¹²⁷ Föranleder en bestämmelse fängelse eller annan form av frihetsberövande är brottet i regel så allvarligt att överträdelsen anses vara av straffrättslig karaktär.

Hur ekonomiska påföljder, såsom exempelvis bötesstraff, skall bedömas är däremot svårare att avgöra. Då det är frågan om ett högt bötesbelopp eller då bötesstraffet kan omvandlas till fängelse torde en tillämpning av artikel 6 aktualiseras.¹²⁸ Genom *Lauko v. Slovakia* och *Kadubec v. Slovakia* blev det emellertid klarlagt att det inte är av avgörande betydelse för en tillämpning av artikel 6 om påföljden kan omvandlas till fängelse eller ej.¹²⁹

4.4 Tillämpligheten av artikel 6 ifråga om skattetilläggsliknande sanktioner i Europadomstolens praxis

4.4.1 Allmänt

Det svenska skattetilläggets förhållande till artikel 6 i Europakonventionen har hittills aldrig varit föremål för prövning i Europadomstolen. Mål om skattetillägg har emellertid varit uppe i kommissionen vid ett par tillfällen. Skådespelaren Max von Sydow åberopade, sedan han påförts skattetillägg, att brott mot artikel 6 i Europakonventionen förelåg.¹³⁰ Kommissionen kom till slutsatsen att målet väckte allvarliga betänkligheter beträffande tolkningen av konventionen och beslutade att klagomålet skulle tas upp. Särskilt viktig var frågan om fallet innefattade en brottslig anklagelse i konventionens mening och, om så befanns vara fallet, om sökanden tillförsäkrats de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 föreskriver. Max von Sydow och svenska staten träffade emellertid en förlikning, varför något slutligt avgörande i målet aldrig kom till stånd.

¹²⁴ Se Asp s 323 ff.

¹²⁵ Se *Weber v. Switzerland* p. 33

¹²⁶ Se SOU 2001:25 s 135

¹²⁷ Se SOU 2001:25 s 135

¹²⁸ Se SOU 2001:25 s 136.

¹²⁹ Se *Lauko v. Slovakia* p. 58 samt *Kadubec v. Slovakia* p. 52.

¹³⁰ Se Europakommissionens rapport i mål nr. 11464/85 den 8 oktober 1987.

I skrivande stund är ett mål rörande bland annat skattetillägg föremål för prövning i Europadomstolen. Klagande i målet är Janosevic som i början av nittioalet bedrev taxirörelse och som, efter att i december 1995 ha påförts skattetillägg uppgående till en summa av drygt 1 miljon kronor, försattes i konkurs. Janosevic gör särskilt gällande att de aktuella skattefrågorna inte avgjorts inom skälig tid, att han inte kan få en rättvis förhandling i de pågående skatteprocesserna då betalning av skatterna och skattetilläggen redan genomdrivits med följd att han försatts i konkurs. Slutligen menar Janosevic att genomdrivandet av betalning av skattemyndighetens fordringar före det att fordringarna slutligen fastställts berövat honom rätten att betraktas såsom oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts. Svaranden, den svenska regeringen, gör i sin tur gällande att det inte är fråga om civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse för brott enligt artikel 6. Målet är av givna orsaker av mycket stort intresse för denna framställning.

Eftersom det svenska skattetillägget hittills aldrig prövats av Europadomstolen återstår endast att söka vägledning i andra länder där administrativa skattesanktioner återfinns. I några fall har dessa länders skattesanktioner varit föremål för Europadomstolens prövning. Prövningen har härvid bland annat omfattat frågan om artikel 6 är tillämplig. Europadomstolens praxis gäller i Sverige och de ifrågavarande skattesanktionerna företer stora likheter med det svenska skattetillägget. I det följande kommer fyra centrala fall att presenteras.

4.4.2 *Bendenoun v. France*

I *Bendenoun* prövades huruvida artikel 6 var tillämplig vid påförandet av den franska motsvarigheten till de svenska skattetilläggen. *Bendenoun* var en fransk mynthatlare som bedrev verksamhet i form av ett aktiebolag.¹³¹ Sedan *Bendenoun* påförts skattetillägg klagade han till Europadomstolen och anförde bland annat att han i förfarandet i förvaltningsdomstolarna inte tillförsäkrats en rättvis rättegång i enlighet med artikel 6-1.¹³² Den franska regeringen anförde i sin tur att artikel 6 inte var tillämplig då skattetilläggsförfarandet inte utgjorde en brottslig anklagelse i konventionens mening. Regeringen framhöll härvid att skattetilläggen enligt fransk lagstiftning klassificerades som en skattesanktion och inte som en straffsanktion och vidare att skattetilläggen påfördes av skattemyndigheten under tillsyn av de administrativa domstolarna och inte av de allmänna.¹³³

Europadomstolen uttalade inledningsvis att det inte står i strid med Europakonventionen att låta administrativa myndigheter ombesörja påförande av skattetillägg så länge det finns möjlighet att begära överprövning i domstol.¹³⁴ Domstolen underströk att de inte ringaktade de, av den franska regeringen, framförda argumenten men fann emellertid ändå, mot bakgrund av framförallt fyra faktorer, att artikel 6 var tillämplig på de franska skattesanktionerna.¹³⁵

För det första framhöll domstolen att den ifrågavarande bestämmelsen var generellt tillämplig eftersom den riktade sig mot samtliga medborgare i egenskap av skattebetalare. För det andra syftade skattetilläggen till att avskräcka de franska medborgarna från ytterligare överträdelse. För det tredje påfördes skattesanktionen på grundval av generella regler vilka var avsedda att vara både ”deterrent and punitive” det vill säga avskräckande och bestraffande. För det fjärde

¹³¹ Se *Bendenoun v. France* p. 7.

¹³² Se *Bendenoun v. France* p. 43.

¹³³ Se *Bendenoun v. France* p. 45.

¹³⁴ Se *Bendenoun v. France* p. 46.

¹³⁵ Se *Bendenoun v. France* p. 47.

uppgick skattetillägget i förevarande fall till ett betydande belopp som, om betalning inte skedde, kunde omvandlas till fängelse.¹³⁶

Med hänsyn till nu nämnda faktorer fann Europadomstolen att en anklagelse för brott var för handen och att artikel 6 därmed var tillämplig. Domstolen påpekade dock att ingen av omständigheterna ensam varit avgörande, men att en sammantagen bedömning lett fram till slutsatsen.¹³⁷

4.4.3 *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland och E.L., R.L. and J.O.L. v. Switzerland*

I *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* och *E.L., R.L. and J.O.L. v. Switzerland* var frågan om artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig på den schweiziska motsvarigheten till de svenska skattetilläggen. Omständigheterna var likartade i de båda fallen. Klagandena i målen var arvingar, hustru och barn, till en avliden person som efter inträffat dödsfall påförts skattetillägg. Arvingarna klagade till Europadomstolen och hävdade att brott mot artikel 6-1 och 6-2 förelåg då de oberoende av personlig skuld blivit dömda för en överträdelse som den avlidne gjort sig skyldig till och då de inte tillförsäkrats en rättvis rättegång.

Europadomstolen argumenterade i enlighet med kriterierna förseelsens klassificering i nationell rätt, förseelsens natur och sanktionens natur och stränghet vid bedömningen av om en anklagelse för brott förelåg.¹³⁸

Vad beträffar det första kriteriet, förseelsens klassificering i nationell rätt, uttalade domstolen att man härvid lade vikt vid den schweiziska högsta domstolens domar i respektive mål. Den schweiziska högsta domstolen hade här förklarat att böterna var straffrättsliga till sin karaktär och utgjorde ett straff samt var beroende av skuld hos de skattskyldiga.

Vid beaktande av det andra kriteriet, förseelsens natur, fann Europadomstolen att den aktuella sanktionen inte tjänade som ekonomisk kompensation för skada utan var bestraffande och avskräckande till sin natur.

Slutligen, vad gäller det tredje och sista kriteriet, sanktionens natur och stränghet, fann Europadomstolen att de utdömda bötesbeloppen för skatteundandragande inte var oansenliga och att bötesbeloppen kunde ha utgått med fyra gånger det undandragna beloppet.

Sammanfattningsvis talade samtliga kriterier för att artikel 6 var tillämplig och domstolen fann härvid att en anklagelse för brott förelåg.

4.4.4 *J.J. v. Netherlands*

I *J.J. v. Netherlands* gällde huvudfrågan huruvida brott mot artikel 6 förelåg då en skattskyldig, i samband med ett överklagande av ett skattetilläggsbeslut till den holländska högsta domstolen, inte givits tillfälle att bemöta generaladvokatens yttrande. I samband med målet upptogs frågan huruvida artikel 6 var tillämplig. Europadomstolen framhöll att ingen av parterna i målet förnekade att det påförda skattetillägget innebar att en anklagelse för brott var för handen och att anledning inte fanns att avvika från parternas åsikt.¹³⁹ Domstolen fann

¹³⁶ Se *Bendenoun v. France* p. 47.

¹³⁷ Se *Bendenoun v. France* p. 47.

¹³⁸ Se *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* p. 39-43 samt *E.L., R.L. and J.O.L. v. Switzerland* p. 44-48.

¹³⁹ Se *J.J. v. Netherlands* p. 37.

därvid genom hänvisning till avgörandena i *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* och *E.L., R.L. and J.O.L. v. Switzerland* att artikel 6 var tillämplig.¹⁴⁰

4.5 Tillämpligheten av artikel 6 ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet

4.5.1 Allmänt

Som framgått av ovan har det svenska skattetillägget aldrig prövats av Europadomstolen.¹⁴¹ Genom fallet *Janosevic* står emellertid en välkommen prövning för dörren. Avgörandet kommer med största sannolikhet att få stor betydelse för principerna för det svenska taxeringsförfarandet.

Trots att skattetillägget inte varit föremål för någon prövning i Europadomstolen har det, alltsedan Europakonventionen inkorporerades i svensk rätt, diskuterats flitigt. Mot bakgrund av den omfattande kritik som riktades mot skattetilläggsreglerna tillsattes 1995 en statlig utredning för att närmare granska skattetilläggens förenlighet med artikel 6 i Europakonventionen. 1995 års skattekontrollutredning fann att det svenska skattetillägget inte utgjorde ett straff, vars påläggande förutsatte en uppfyllelse av rättssäkerhetsgarantierna i artikeln.

Bland förvaltningsdomstolarna har sedan länge rått stor rådvillhet i frågan. I åtskilliga fall har länsrätter och kammarrätter kommit till slutsatsen att skattetilläggen omfattas av artikel 6.¹⁴²

Numera har Regeringsrätten i två mål från 2000 konstaterat att det svenska skattetillägget måste anses falla in under artikel 6. Även Högsta domstolen har funnit detsamma i ett mål från november 2000.

Med utgångspunkt i den osäkerhet som sålunda överskuggat det svenska taxeringsförfarandet tillsattes en ny utredning under våren 1998. Utredarens uppgift var att företa en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet och att på nytt granska huruvida det svenska skattetillägget omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6. Utredningens slutsats blev att 1995 års skattekontrollutrednings ställningstagande beträffande tillämpligheten av artikel 6, i fråga om det svenska skattetillägget, inte längre kunde vidmakthållas. Utredaren utgick därför i sitt arbete från att artikel 6 är tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet.

I det följande behandlas 1995 års skattekontrollutrednings ställningstagande och slutsatser. Härfter redogörs för Högsta domstolens avgörande från den 29 november 2000 följt av de två vägledande målen från Regeringsrätten. Även 1999 års skattetilläggskommittés ståndpunkt i frågan presenteras. Såsom avslutning följer en egen analys av huruvida artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg.

¹⁴⁰ Se *J.J. v. Netherlands* p. 40.

¹⁴¹ Se avsnitt 4.4.1.

¹⁴² Se bl. a. KR i Stockholm dom den 23 juni 1998, mål nr. 221-1997 samt LR i Göteborg dom den 12 maj 1999, mål nr. 1155-99.

4.5.2 *Delbetänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116)*

Genom beslut den 26 januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillsätta en särskild utredare för att förordna sakkunniga, experter och sekreterare, vilka tillsammans skulle komma att utgöra den utredning som antog namnet Skattekontrollutredningen.

Frågan om skattetilläggsförfarandet omfattades av artikel 6 i Europakonventionen var en av utredningens huvudfrågor och utredningen fann vid en helhetsbedömning av dittillsvarande praxis och annat tillgängligt material att övervägande skäl talade för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte omfattas av artikeln.¹⁴³

Skattekontrollutredningen inledde med att konstatera att utgångspunkten vid Europadomstolens bedömning, av om en brottslig handling är för handen, är hur gärningen klassificerats i den inhemska rätten. För det fall att handlingen omfattas av den nationella straffrättsliga lagstiftningen blir artikel 6 alltid tillämplig.¹⁴⁴

Omfattas handlingen däremot inte av den nationella straffrättsliga lagstiftningen, har Europadomstolen gått vidare och företagit en bedömning utifrån de tre kriterier förseelsens klassificering i nationell rätt, förseelsens natur och sanktionens natur och stränghet.¹⁴⁵ Skattekontrollutredningen fann emellertid att detta tillvägagångssätt endast användes då frågan var om gärningar som traditionellt sett är kriminaliserade.

I fall då det istället gällt gärningar som traditionellt sett inte är kriminaliserade och som hanteras i ett administrativt eller disciplinärt förfarande, menade utredningen, att domstolen förhållit sig friare till rekvisiten och istället i det närmaste gjort en helhetsbedömning av samtliga omständigheter.¹⁴⁶

Skattekontrollutredningens bedömning av frågan huruvida påförande av det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott har i första hand baserats på en jämförelse med det förut nämnda Bendenoun-målet som gällde frågan om artikel 6 var tillämplig på de franska skattetilläggen. Det franska skattetilläggsystemet är, liksom det svenska, ett rent administrativt förfarande och de båda systemen företer därför en rad likheter. Utredningen valde därvid att tillämpa den metod som Europadomstolen använde sig av i Bendenoun-målet innebärande att hänsyn tas till samtliga förevarande omständigheter.

Innan utredningen företog en dylik helhetsbedömning fanns emellertid, såsom tidigare nämnts, anledning att separat behandla frågan om hur skattetillägget klassificerats i det svenska rättssystemet. Utredningen fann härvid att, även om skattetillägget har verkningar som är straffliknande och i några avseenden jämställts med straff, det generellt sett inte utgör straff enligt svensk rätt.

I fallet Bendenoun fann Europadomstolen fyra faktorer vara av avgörande betydelse som sammantaget ledde slutsatsen att det franska skattetilläggsförfarandet var att anse såsom en anklagelse för brott. De fyra faktorerna var följande:

¹⁴³ Se SOU 1996:116 s 3 f.

¹⁴⁴ Se SOU 1996:116 s 108.

¹⁴⁵ Se bl. a. *Engel and Others v. Netherlands*, *Öztürk v. Germany* och *Lutz v. Germany*.

¹⁴⁶ En sådan helhetsbedömning användes bl. a. i *Deweert v. Belgium*, *Bendenoun v. France* och *Air Canada v. United Kingdom*.

1. Skattetillägget omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en grupp med en speciell status.
2. Skattetillägget är inte ett skadestånd utan väsentligen ett straff i syfte att avskräcka från nya överträdelser.
3. Skattetillägget påförs med stöd av allmänna regler vars syfte är att såväl avskräcka som bestraffa.
4. Skattetillägget är väsentligt till sin storlek och kan omvandlas till fängelse.¹⁴⁷

Skattekontrollutredningen resonerade i betänkandet kring samma fyra faktorer i sin bedömning av huruvida artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet. Enligt utredningen avviker det svenska skattetilläggsförfarandet från det franska i flera väsentliga avseenden. Bland annat påförs det svenska skattetillägget, om en oriktig uppgift lämnats, utan att det uppställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Reglerna saknar således subjektiva rekvisit, något som i svensk lagstiftning normalt krävs för att en gärning skall anses utgöra ett brott. Det faktum att det svenska skattetilläggsförfarandet inte uppställer några krav på subjektiva rekvisit talade, enligt utredningen, starkt för att förfarandet faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6. Härvid skiljer sig, menade utredningen, det svenska systemet från det franska.

Vidare framhöll utredningen att den omständighet att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift som skulle kunna leda till att skattetillägg påförs, inte innebär att åklagarmyndigheten eller allmänna domstolar involveras. Skattetilläggsförfarandet är ett förfarande helt vid sidan av det straffrättsliga systemet och skattetillägg utgår även i det fall en skattskyldig samtidigt åtalas för skattebrott vid allmän domstol. Denna omständighet talade, enligt utredningen, också för att artikel 6 inte är tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet.

Slutligen medför inte det förhållande att en skattskyldige i Sverige underlåter att betala ett påfört skattetillägg eller inte godtar ett skattetillägg, som enligt de franska reglerna, att skattetillägget omvandlas till fängelse eller att ett mer brottmålsliknande förfarande träder in. Häri skiljer sig också, menade utredningen, det svenska förfarandet från det franska.

1995 års skattekontrollutredning kom sammanfattningsvis till slutsatsen att de svenska skattetilläggsbestämmelserna skiljer sig från de franska på ett flertal avgörande punkter främst genom att de saknar subjektiva rekvisit, hanteras vid sidan av det straffrättsliga systemet och inte omfattar någon påföljd som kan omvandlas till frihetsberövande. Utredningen fann därför, mot bakgrund av det resonemang som Europadomstolen förde i fallet *Bendenoun*, efter en helhetsbedömning att det svenska skattetilläggsförfarandet faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6.

4.5.3 Svensk praxis

4.5.3.1 NJA 2000 s. 622

Högsta domstolens dom från den 29 november 2000 behandlar i huvudsak frågan huruvida artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 förhindrar att någon fälls till ansvar för skattebedrägeri efter det att han eller hon ålagts skattetillägg. Målet berör således inte företrädesvis spörsmålet om

¹⁴⁷ Se *Bendenoun v. France* p. 47.

huruvida det svenska skattetilläggsförfarandet faller inom tillämpningsområdet för artikel 6, men Högsta domstolen tangerar trots det frågan.

Domstolen inleder domskälen med att konstatera att begreppet ”anklagelse för brott” är autonomt och att begreppet därmed skall ges en självständig betydelse. Därefter fastslås att de tre kriterierna, i enlighet med Europadomstolens praxis, skall tjäna som utgångspunkt vid bedömningen av om ett förfarande skall anses utgöra en anklagelse för brott i konventionens mening. Slutligen framhålls att vad beträffar just skattetilläggsförfaranden har Europadomstolen funnit att skattesanktionssystem liknande det svenska omfattas av artikel 6.

Högsta domstolen fann, mot bakgrund av Europadomstolens praxis samt efter en bedömning av de tre kriterierna, varvid man konstaterat att de svenska skattetilläggsreglerna är generellt tillämpbara, har ett repressivt syfte och att de ofta uppgår till betydande belopp, att starka skäl talade för att den svenska skattetilläggssanktionen utgör ett straff i den mening som avses i artikel 6. Artikel 6 är på grund därav tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet.

4.5.3.2 *RÅ ref. 66 I (Volvo)*

I RÅ ref. 66 I var en av huvudfrågorna huruvida det svenska skattetilläggsförfarandet är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Regeringsrätten prövade härvid AB Volvos besvär över ett påfört skattetillägg, med anledning av en oriktig uppgift. Volvo anförde till stöd för sin talan att det svenska skattetilläggsförfarandet inte överensstämmer med de krav som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen och att det påförda skattetillägget borde undanröjas på denna grund.

I domen försöker Regeringsrätten bringa klarhet i frågan huruvida artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet. Regeringsrätten framhåller att Europadomstolen funnit att skattetilläggsliknande sanktioner i andra länder omfattas av artikel 6. Av Europadomstolens domar i målen Öztürk, Bendenoun, Engel, Deweer samt Kadubec konstaterar domstolen att tre kriterier skall vara vägledande vid bedömningen. Härefter analyseras närmare det svenska skattetillägget utifrån dessa tre kriterierna.

Vad beträffar det första kriteriet, gärningens klassificering i nationell rätt, konstateras att skattetillägget i svenskt lagstiftningsarbete framställts som en straffliknande administrativ påföljd.¹⁴⁸ Bestämmelserna om muntlig förhandling i 6 kap. 24 § taxeringslagen måste, enligt Regeringsrätten, vidare betecknas som ett uttryck för att lagstiftaren velat anpassa taxeringsprocessen efter de rätts säkerhetsgarantier som tillhandahålls i artikel 6 i Europakonventionen. Även det faktum att omröstningsreglerna för brottmål befunnits tillämpliga ifråga om mål om skattetillägg enligt den äldre taxeringslagen (1956:623) talar, enligt Regeringsrätten, för att ett påförande av skattetillägg är att betrakta som en anklagelse för brott i artikelns mening. Enligt Regeringsrätten synes även skattetillägget i andra sammanhang ha uppfattats som en, till övervägande del, straffrättslig sanktion. Skattetillägg påförs, enligt svensk rätt, på helt objektiva grunder och kan inte omvandlas till fängelse. På grund därav har skattetillägget i svensk rätt inte betraktats som ett straff utan hänförts till det administrativa sanktionsområdet. Det första kriteriet, klassificeringen enligt svensk rätt, skapar följaktligen, enligt Regeringsrättens uppfattning, inte tillräckligt underlag för att betrakta skattetillägget som ett straff i konventionens mening.

¹⁴⁸ Se SOU 1993:40 Del B s 47.

Vad beträffar det andra kriteriet, förseelsens natur, framhåller Regeringsrätten att de svenska skattetilläggsreglerna är generella och omfattar alla skattebetalare. Syftet med sanktionen är vidare att ge eftertryck åt skattebetalarnas skyldighet att iaktta vad som föreskrivs i skatte- och avgiftsförordningarna.

Slutligen vad gäller det tredje kriteriet, sanktionens natur och stränghet, anför Regeringsrätten att skattetillägg idag påförs proportionerligt i förhållande till den skattelättnad som skulle åstadkommit, vilket innebär att skattetillägget i princip kan uppgå till obegränsade belopp.

Enligt Regeringsrätten talar sammanfattningsvis de två senare kriterierna för en tillämpning av artikel 6 ifråga om de svenska skattetilläggen. Man kan emellertid inte bortse från det faktum att det finns argument som talar i motsatt riktning. Bland annat understryker Regeringsrätten att den omständighet att det svenska skattetillägget skiljer sig från det franska såvitt avser en av de fyra faktorerna, nämligen att det ej kan omvandlas till fängelse, kan ge upphov till viss tveksamhet. Dock konstateras att det numera, genom Lauko och Kadubec, måste anses klarlagt att denna omständighet ej ensam kan föranleda en annan bedömning. Vidare poängteras att de svenska skattetilläggsreglerna, till skillnad från de franska, inte uppställer några krav på subjektiva rekvisit. Även om detta i och för sig skulle kunna utgöra ett argument för en annan slutsats, menar Regeringsrätten emellertid att omständigheten inte skall tillmätas någon självständig eller betydande vikt .

Regeringsrättens slutsats är följaktligen att det svenska skattetilläggsförfarandet måste anses falla inom tillämpningsområdet för artikel 6.

4.5.3.3 RÅ ref. 66 II (Din Bil Örebro AB)

I RÅ ref. 66 II prövades huruvida det är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen att en administrativ myndighet, som första instans, påför en straffrättslig sanktion samt att ifrågavarande beslut blir verkställbart innan det föreligger ett lagakraftvunnet domstolsavgörande. För att kunna bedöma de aktuella frågorna var Regeringsrätten inledningsvis nödgad att avgöra om artikel 6 överhuvudtaget kunde sägas vara tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet. Regeringsrätten tog ställning till frågan genom att hänvisa till domskälen i RÅ ref. 66 I och vidhöll tidigare redovisade uppfattning, det vill säga att de svenska skattetilläggen faller inom ramen för tillämpningsområdet för artikel 6.

4.5.4 Betänkandet Skattetillägg m.m (SOU 2001:25)

I februari 1999 förordnades justitierådet Johan Munck som särskild utredare i den utredning, som sedermera antog namnet 1999 års skattetilläggskommitté, som hade till uppgift att göra en förutsättningslös översyn av reglerna om skatteillägg. I det betänkande som kommittén redovisade i februari 2001 framhålls att skattetilläggsystemet i dess nuvarande utformning inte är något idealiskt system. Systemet har kommit att få ”en alltmer frekvent tillämpning, och utvecklingen har lett till en ordning som framstår i flera hänseenden som ganska diskutabel”¹⁴⁹. Kommittén menar vidare att systemet har en hel del inslag av godtycke och orättvisa, samtidigt som det är svårförutsebart för den enskilde.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Se SOU 2001:25 s 13 ff.

¹⁵⁰ Se SOU 2001:25 s 13 ff.

Kommitténs allmänna utgångspunkt var att ett nytt eller åtminstone ett, i betydande avseenden, ändrat system måste skapas för att tillgodose Europakonventionens krav.¹⁵¹ Kommittén är, till skillnad från 1995 års skattekontrollutredning, av uppfattningen det svenska skattetilläggsystemet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6 i Europakonventionen och således måste uppfylla de rättssäkerhetsgarantier som denna artikel uppställer.¹⁵²

I utredningen redovisar kommittén inledningsvis Skattekontrollutredningens uppfattning och den rättspraxis som presenterats tidigare i denna framställning från såväl Europadomstolen som Regeringsrätten och Högsta domstolen. Kommittén redogör härvidlag för bland annat *Engel and Others v. Netherlands*, *Öztürk v. Germany* och *Lutz v. Germany* och påpekar att det i Europadomstolens praxis rått viss osäkerhet kring huruvida de tre kriterier som domstolen använder i sin bedömning av om en brottslig anklagelse är för handen är alternativa eller kumulativa.¹⁵³

Kommittén hänvisar vidare, liksom Skattekontrollutredningen, till bland annat *Bendenoun v. France*, *Deweert v. Belgium* samt *Air Canada v. United Kingdom* men påpekar samtidigt att detta är domar som faller utanför den vanliga ramen. Man ställer sig härvid starkt kritisk till Skattekontrollutredningens uppfattning att Bendenoun med flera, liksom senare avgöranden, skulle vara en vidareutveckling av praxis. Kommittén framhåller istället att domstolen i ett antal avgöranden efter Bendenoun-fallet bekräftat att bedömningen av om en lagöverträdelse utgör en anklagelse för brott skall ske utifrån de tre kriterierna och att det andra och tredje kriteriet är alternativa och inte kumulativa.¹⁵⁴ Detta utesluter emellertid, enligt domstolen, inte en samlad bedömning i de fall där en separat analys av det andra och det tredje kriteriet inte ger ett klart svar på frågan huruvida en anklagelse för brott föreligger.¹⁵⁵ En helhetsbedömning innebär dock generellt att utrymme ges för att inte se ett förfarande som en kränkning även om vissa enskilda delar bedömda var för sig har sådan karaktär. Enligt kommittén innebär emellertid användandet av en sådan metod endast att sannolikheten för att det svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 ökar.

Vad gäller det svenska skattetilläggsförfarandets klassificering i svensk rätt inleder kommittén med att konstatera att det inte råder några tvivelaktigheter kring det faktum att skattetillägget formellt sett klassificeras som en administrativ sanktion och inte tillhör straffrätten.

Kommittén menar vidare, till skillnad från Skattekontrollutredningen, att skattetillägget är avsett att verka bestraffande och avskräckande, faktorer som är av avgörande betydelse för bedömningen av om överträdelsen till sin natur är straffrättslig. Att det svenska skattetillägget påförs på objektiva grunder och således saknar subjektiva rekvisit har, enligt kommittén, ingen betydelse för bedömningen av överträdelsens natur.

1999 års skattetilläggskommitté gör, till skillnad från Skattekontrollutredningen, en jämförelse mellan det svenska skattetilläggsförfarandet å ena sidan och det nederländska samt det schweiziska å andra sidan. Här framhålls att Europadomstolen efter fallet Bendenoun har prövat dessa båda länders skattetillägg eller skattetilläggsliknande sanktioner och i båda fallen kommit fram till att de omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Kommittén menar att

¹⁵¹ Se SOU 2001:25 s 13 ff.

¹⁵² Se SOU 2001:25 s 159.

¹⁵³ Se SOU 2001:25 s 157.

¹⁵⁴ Se bl. a. *Kadubec v. Slovakia*, *Lauko v. Slovakia* samt *Malige v. France*.

¹⁵⁵ Se *Kadubec v. Slovakia* samt *Lauko v. Slovakia*.

avgörandena stärker argumenten för att det svenska skattetillägget skall anses som anklagelse för brott med följd att artikel 6 är tillämplig.

Sammanfattningsvis är alltså 1999 års skattetilläggskommitté av en annan uppfattning än Skattekontrollutredningen. Kommittén anser att samtliga relevanta omständigheter talar för att det svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 och att nya svenska regler därför bör utformas på ett sådant sätt att de rättssäkerhetsgarantier som föreskrivs i nämnda artikel uppfylls.

4.5.5 Kommentar

4.5.5.1 Allmänt

1995 års skattekontrollutredning var, som beskrivits i avsnitt 4.5.2, av uppfattningen att artikel 6 i Europakonventionen inte var tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet. Slutsatsen drogs genom en helhetsbedömning av det svenska skattetilläggsförfarandet med utgångspunkt i fallet Bendenoun. Utredningen framhöll härvid att det svenska skattetillägget, med hänsyn till de betydande skillnader som förelåg vid en jämförelse med det franska skattetillägget, inte kunde anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6.

I de senare avgörandena från Högsta domstolen och Regeringsrätten har emellertid ett nytt synsätt antagits. I samtliga fall har man, utifrån en bedömning i enlighet med de tre kriterierna, kommit fram till att artikel 6 är tillämplig vid påförande av skattetillägg.

Även 1999 års skattetilläggskommitté anser att artikel 6 är tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet. Genom hänvisning till senare avgöranden i Europadomstolen fränkänns Bendenoun den betydelse som 1995 års skattekontrollutredning tillmätte avgörandet. Kommittén menar att en helhetsbedömning av det slag som gjordes i Bendenoun-fallet endast skall göras när en tillämpning av kriterierna inte ger något klart svar på frågan om artikel 6 är tillämplig. Huvudprincipen bör alltid vara att bedömningen skall göras utifrån de tre kriterierna.

4.5.5.2 De tre kriterierna

4.5.5.2.1 Förseelsens klassificering i nationell rätt

En bedömning av förseelsens klassificering i nationell rätt är det första steget vid avgörandet om reglerna om skattetillägg utgör en anklagelse för brott. Som nämndes under 4.3.2 kan denna bedömning leda till två olika följder. Antingen finner man att brottet har klassificerats såsom straffrättsligt i den nationella rätten varför ingen ytterligare bedömning behövs eller så finner man det motsatta, alltså att brottet inte klassificerats som straffrättsligt, vilket innebär att en bedömning utifrån kriterium 2 och 3 är nödvändig.

Bestämmelserna om skattetillägg återfinns inte i den straffrättsliga lagstiftningen utan i skattelagstiftningen. Skattetillägg handhas inte av åklagarmyndigheter och allmänna domstolar utan av skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar. Skattetillägget hänförs därför till förvaltningsrätten. När skattetillägget infördes 1971 ersatte det emellertid ett tidigare

straffrättsligt system, varför skattetilläggsregleringens rättsverkningar även idag i viss mån kan anses vara straffrättsliga.

För att en förseelse skall anses vara straffrättslig i lagens mening krävs att den faller in under bestämmelsen i 1 kap 1 § brottsbalken vilken stadgar att ”brott” är gärning för vilken straff är föreskrivet. Vad ”straff” är klargörs i 3 § där det fastslås att böter och fängelse avses.

Eftersom sanktionen skattetillägg således inte är ett ”straff” enligt brottsbalken är heller inte förseelserna ”att lämna oriktig uppgift” och ”att inte lämna eller att lämna bristfällig deklaration” något brott enligt balken. Detta innebär att reglerna om skattetillägg inte är straffrättsliga i formell mening.

Frågan återstår då om skattetilläggsreglerna med hänsyn till dess eventuella likheter med formellt straffrättsliga sanktioner, i realiteten utgör en anklagelse för brott. För att kunna avgöra det måste en undersökning av hur skattetillägget uppfattas i förarbeten och rättspraxis göras.

I förarbetena till retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § 1st regeringsformen sägs uttryckligen att skattetillägg är en straffliknande påföljd.¹⁵⁶ Angående det föreslagna retroaktivitetsförbudets innebörd förklarar utredningen att detta - åtminstone genom analog tillämpning - också träffar straffliknande administrativa påföljder såsom skattetillägg. Vidare sägs att det måste ses som ett klart kringgående av förbudet att ge retroaktiv verkan åt sådana administrativa sanktioner som trätt istället för straffrättsliga påföljder. Således kan konstateras att skattetillägget i nu nämnda förarbeten uppfattas som en straffliknande påföljd.

Vad gäller rättspraxis finns det ett flertal rättsfall som utvisar domstolarnas uppfattning om skattetilläggets karaktär såsom straffrättslig sanktion.

I RÅ 1987 ref 42 använde sig domstolen av omröstningsreglerna för brottmål, i 29 kap rättegångsbalken, i ett skattetilläggsfall enligt äldre taxeringslagen (1956:623). I kammarrätten ansåg man att skattetillägg var att jämställa med brottspåföljd, i frågan om omröstningsreglerna, just i anledning av att påföljdssystemet införts för att ersätta de tidigare straffrättsliga sanktionerna. Rättsfallet har använts i doktrin som stöd för att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen.¹⁵⁷

I RÅ 1982 Ba 17 uttalades att skattetillägget är en påföljd som kan bli föremål för nåd enligt 11 kap. 13§ regeringsformen. Denna uppfattning har senare delats av regeringen.¹⁵⁸

Vidare i RÅ ref 66 I uttalade Regeringsrätten uttryckligen att skattetillägget inte är ett straff enligt svensk rätt, utan en administrativ skattesanktion.

Sammanfattningsvis har först och främst konstaterats att skattetillägget inte formellt sett klassificerats såsom straffrättsligt i den svenska rätten. Inte heller materiellt sett kan det emellertid anses finnas tillräckligt stöd för en sådan klassificering. Visserligen har skattetillägget vid ett flertal tillfällen behandlats på samma sätt som formellt straffrättsliga sanktioner, men det har aldrig i förarbeten eller rättspraxis klart uttalats att skattetillägget är likvärdigt med straff även om det dock ansetts vara straffliknande. De materiella argumenten

¹⁵⁶ Se prop. 1975/76:209 s 125.

¹⁵⁷ Se bl. a. Leidhammar SvSkT 1998 s 837.

¹⁵⁸ Se regeringens beslut Dnr Fi 5850/88.

är därför inte tillräckliga för att skattetillägget vid en helhetsbedömning skall kunna anses vara klassificerat som straffrättsligt i den svenska rätten. En bedömning utifrån kriterium 2 och 3 är således nödvändig för att kunna avgöra om reglerna om skattetillägg är att anse såsom en anklagelse för brott i konventionens mening.

4.5.5.3 Förseelsens natur

Enligt praxis skall två faktorer tillmätas avgörande betydelse vid en närmare bedömning av det andra kriteriet, nämligen bestämmelsens räckvidd och bestämmelsens syfte.

Vad beträffar den första faktorn, bestämmelsens räckvidd, blir huvuduppgiften att avgöra huruvida skattetilläggsregleringen är generellt tillämplig eller ej. Avgörande är här om de ifrågakommande bestämmelserna riktar sig till alla medborgare i egenskap av skattebetalare eller om de endast tar sikte på en begränsad grupp. Härvid kan med klarhet konstateras att den svenska skattetilläggsregleringen uppfyller kravet på generell tillämpbarhet eftersom reglerna riktar sig till samtliga skattebetalare och således inte till en avgränsad grupp.¹⁵⁹

Vid bedömningen av den andra faktorn, bestämmelsens syfte, skall särskild vikt läggas vid huruvida syftet med de aktuella bestämmelserna är att avskräcka och bestraffa. Här skall inledningsvis påpekas att skattetilläggsregleringen fram till 1972 formellt hörde hemma i det straffprocessuella regelverket. Även om regleringen sedermera omarbetades och överfördes till det administrativa området finns de avskräckande och bestraffande dragen alltjämt kvar. Syftet med skattetilläggsregleringen är nu som förr att ge eftertryck åt skattebetalarnas skyldighet att lämna korrekta uppgifter. Underlåter medborgarna att fullgöra denna skyldighet påförs de en avgift i form av skattetillägg. För den enskilde medborgaren torde det i praktiken göra detsamma om avgiften betecknats skattetillägg eller böter eftersom han eller hon, detta oaktat, upplever avgiften som en form av bestraffning.

I sammanhanget skall också framhållas att skattetilläggets storlek fastställs schablonmässigt och samband saknas därmed mellan det aktuella skatteundandragandet och förorsakad ekonomisk skada. Denna omständighet ger vid handen att skattetilläggsreglerna inte verkar reparativt utan istället syftar till att vara en reaktion mot ett oönskat beteende.¹⁶⁰ 1995 års skattekontrollutredning ansåg att den repressiva karaktären hos de svenska skattetilläggen inte var lika utmärkande som hos det franska skattetillägget i Bendenoun-fallet. Det svenska skattetillägget kunde, enligt utredningen, närmast beskrivas som en ytterligare skatt eller som en ersättning för den överhängande risken för skattebortfall i fall av oriktig uppgift och som ett påtryckningsmedel i fall av avsaknad av självdeklaration.¹⁶¹

Sammanfattningsvis kan konstateras att en bedömning enligt kriterium 2 leder till slutsatsen att de svenska skattetilläggsreglerna är att anse såsom en anklagelse för brott eftersom de riktar sig till alla medborgare i egenskap av skattebetalare och då regleringen syftar till att ge eftertryck åt skattebetalarnas uppgiftsskyldighet samt vara en reaktion mot ett oönskat handlande.

¹⁵⁹ Se SOU 1996:116 s 114 samt Leidhammar SvSkT 1998 s 835

¹⁶⁰ Se SOU 1996:116 s 168.

¹⁶¹ Se SOU 1996:116 s 117 f.

4.5.5.4 Sanktionens natur och stränghet

Kriterium 3, sanktionens natur och stränghet, blir påfallande ofta avgörande för bedömningen av huruvida påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott.¹⁶²

Inledningsvis skall konstateras att det svenska skattetillägget bestäms schablonmässigt och kan uppgå till i princip obegränsade belopp. Följden blir att det påförda beloppet många gånger blir mycket kännbart för den som drabbas.

1995 års skattekontrollutredning framhöll, med stöd av Europadomstolens avgörande i fallet Bendenoun, att de svenska skattetilläggen, till skillnad från de franska, inte kunde omvandlas till fängelse. Den aktuella sanktionens natur och stränghet talade följaktligen inte för en tillämpning av artikel 6 ifråga om de svenska skattetilläggen. Numera är det emellertid fastslaget att det inte är en förutsättning för en tillämpning av artikel 6 att den aktuella påföljden kan omvandlas till fängelse.¹⁶³

Regeringsrätten uttalade i sin dom från 15 december 2000 att det faktum att det svenska skattetillägget i princip utgår utan beloppsbegränsning starkt talar för en tillämpning av artikel 6 ifråga om de svenska skattetilläggen.¹⁶⁴ I sammanhanget skall påpekas att det skattetillägg som här var föremål för prövning uppgick till ett belopp om 16.6 Mkr. Vid en jämförelse med dagsböter framgår, enligt 25 kap. 2 § brottsbalken, att de sammanlagda dagsböterna maximalt kan uppgå till 150 000 kronor. Således kan konstateras att ett påfört skattetillägg många gånger uppgår till ett, i jämförelse med dagsböter, betydande belopp.

Sammanfattningsvis leder även en bedömning enligt kriterium 3 till slutsatsen att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott.

4.5.5.5 Slutsats

Vid bedömning av huruvida ett förfarande utgör en anklagelse för brott i konventionens mening skall, enligt den praxis som utbildats av konventionsorganen, de tre alternativa kriterierna tillmätas avgörande betydelse. Konsekvensen av att kriterierna är alternativa är att det är tillräckligt att påförande av skattetillägg anses straffrättsligt enligt ett av kriterierna för att en anklagelse för brott skall anses föreligga.

I det föregående har en bedömning av den svenska skattetilläggsregleringen företagits utifrån de nu nämnda kriterierna. Bedömningen har lett till slutsatsen att påförande av det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott.

Det första kriteriet har utvisat att skattetillägget inte formellt klassificerats såsom straffrättsligt i den svenska rätten. Förarbeten och rättspraxis har i viss mån givit uttryck för en annan uppfattning, men endast i så liten grad att det ej kan tillmätas någon betydelse. Enligt det första kriteriet föreligger således inte någon anklagelse för brott, varför en bedömning utifrån ett ytterligare kriterium var nödvändig.

En bedömning av förseelsens natur gav vid handen att den svenska skattetilläggsregleringen uppfyller kravet på generell tillämpbarhet. Härvid konstaterades också att regleringens

¹⁶² Se avsnitt 4.3.4.

¹⁶³ Se avsnitt 4.3.4.

¹⁶⁴ Se RÅ 2000 ref. 66.

främsta syfte dessutom är att ge eftertryck åt skattebetalarnas uppgiftsskyldighet och att vara en reaktion mot ett oönskat beteende. Enligt kriterium 2 utgör påförande av skattetillägg följaktligen en anklagelse för brott.

En bedömning har gjorts mot bakgrund av kriterium 3 trots att redan de förra kriterierna visat att ett påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott. Även här är slutsatsen att en anklagelse för brott föreligger vid påförande av skattetillägg. Av avgörande betydelse är att skattetillägg i princip kan uppgå till obegränsade belopp.

Sammanfattningsvis utgör ett påförande av skattetillägg i Sverige en anklagelse för brott i konventionens mening. Detta innebär att de rättsäkerhetsgarantier som uppställts i artikel 6 måste vara uppfyllda för att den svenska skattetilläggsregleringen skall vara konventionsenlig.

4.6 Den svenska skattetilläggsregleringens förenlighet/oförenlighet med rättsäkerhetsgarantierna i artikel 6

4.6.1 Allmänt

Genom artikel 6 i Europakonventionen tillförsäkras såväl fysiska som juridiska personer vissa rättigheter. En grundläggande rättighet för den enskilde är att tvistefrågor och brottsanklagelser skall kunna bli föremål för prövning av domstol. Härtill kommer att domstolsprövningen skall vara utformad så att den uppfyller ett visst mått av rättssäkerhet. Följande krav måste härvidlag vara uppfyllda:

1. Domstolen skall vara oberoende och opartisk. Domstolen skall vara inrättad enligt lag.
2. Förfarandet skall vara regelrätt och rättvist gentemot den enskilde.
3. Förfarandet skall vara offentligt och muntligt.
4. Prövningen skall äga rum inom skälig tid.
5. Dom skall avkunnas offentligt.

För brottmål gäller dessutom att den enskilde:

1. underrättas om anklagelsen.
2. får tid och möjlighet att förbereda sitt försvar.
3. äger rätt att försvara sig personligen eller genom ombud.
4. äger rätt att förhöra vittnen som åberopas emot honom samt inkalla egna vittnen.
5. vid behov får kostnadsfritt biträde av tolk.

Den grundläggande rättigheten i artikel 6.1 är rätten till en rättvis rättegång ("fair trial"). Begreppet "rättvis rättegång" är emellertid mångfacetterat och innefattar en rad olika rättigheter. En förutsättning för att överhuvudtaget kunna utvärdera huruvida den enskilde erhållit en "rättvis rättegång" är att denne fått tillträde till domstol ("access to court"). Rätten till en "rättvis rättegång" kompletteras vidare av den, enligt artikel 6.2, grundläggande rättsäkerhetsprincipen att bli betraktad som oskyldig till dess att en domstol fastslagit motsatsen, den så kallade oskuldspresumtionen.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Se Danelius s 123 f.

Konsekvensen av att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg är således att skattetilläggsregleringen måste tillgodose de rättsäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln. Den svenska regleringen har i dess nuvarande utformning kritiserats för att i vissa avseenden inte leva upp till nu nämnda krav.

I det följande behandlas hur den svenska skattetilläggsregleringen förhåller sig till rätten till domstolsprövning, rätten till rättegång inom skälig tid, oskuldspresumtionen med därtill följande beviskrav och bevisbördefördelning samt slutligen rätten att inte belasta sig själv.

1999 års skattetilläggskommitté fick till uppgift att genomföra en förutsättningslös översyn av den svenska skattetilläggsregleringen i syfte att åstadkomma ett skattetilläggsinstitut som bättre svarar mot de krav som Europakonventionen uppställer. Följande analys av det svenska skattetillägget i ljuset av artikel 6 sker med utgångspunkt i nuvarande reglering. Härvid undersöks emellertid också i vilken mån de, av Skattetilläggskommittén, föreslagna ändringarna kan läka eventuellt påvisade brister i regleringen.

4.6.2 Rätten till domstolsprövning

4.6.2.1 Allmänt

En förutsättning för att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall bli verkningsfulla är att den enskilde tillförsäkras en rätt att få tillträde till domstolsprövning.¹⁶⁶ Domstolen skall vara oavhängig och opartisk och ha inrättats enligt lag. I de fall ingen möjlighet till domstolsprövning ges föreligger ett brott mot konventionen.¹⁶⁷ Att domstolsprövningen begränsas har i sig ingen betydelse så länge begränsningen tjänar ett legitimt syfte och står i rimlig proportion till ändamålet. En begränsning får emellertid aldrig vara så omfattande att artikeln urvattnas.

En fråga som aktualiseras är om det överhuvudtaget är förenligt med rätten till domstolsprövning att konventionsstaterna anförtror ärenden av straffrättslig karaktär till administrativa myndigheter. I *Le Compte, Van Leuven and De Meyre v. Belgium* uttalade Europadomstolen att:

”Demands of flexibility and efficiency, which are fully compatible with the protection of human rights, may justify the prior intervention of administrative or professional bodies and, *a fortiori*, of judicial bodies which do not satisfy the said requirements in every respect....¹⁶⁸”

I *Albert and Le Compte v. Belgium* inskränktes detta tidigare konstaterande något genom att domstolen uttalade följande:

”The Convention calls at least for one of the two following systems: either the jurisdictional organs themselves comply with the requirements of Article 6 (1), or they do not so comply but are subject to subsequent control by a judicial body that has full jurisdiction and does provide the guarantees of Article 6 (1).¹⁶⁹”

¹⁶⁶ Se *Golder v. United Kingdom*.

¹⁶⁷ Se Danelius s 140.

¹⁶⁸ Se *Le Compte, Van Leuven and De Meyre v. Belgium* p. 23.

¹⁶⁹ Se *Albert and Le Compte v. Belgium* p. 16.

Härav torde kunna konstateras att så länge ett beslut av en administrativ myndighet kan överklagas till en domstol som uppfyller kraven i artikel 6 är det konventionsenligt att låta ärenden av straffrättslig karaktär handläggas av administrativa myndigheter. Överklagar den enskilde inte beslutet till domstol har han avstått från vissa av de rättigheter som han tillförsäkrats enligt artikel 6.¹⁷⁰

I *Öztürk v. Germany* uppställde emellertid Europadomstolen en begränsning i konventionsstaternas rätt att betro ärenden av straffrättslig karaktär till administrativa myndigheter. Härvid uttalade domstolen att:

”Conferring the prosecution and punishment of minor offences on administrative authorities is not inconsistent with the Convention provided that the person concerned is enabled to take any decision thus made against him before a tribunal that does offer the guarant of Article 6.”¹⁷¹

Vad beträffar ärenden som kan betraktas som ”minor offences” torde det stå klart att det är förenligt med konventionen att dessa anförtros åt administrativa myndigheter så länge handläggningen ifråga uppfyller kraven i artikel 6. Det torde däremot vara konventionsstridigt att låta en administrativ myndighet handlägga ett ärende av mer allvarlig art.

Danelius framhåller, i enlighet med Europadomstolen, att det torde strida mot artikel 6 att förenklade förfaranden används vid handläggning av grövre brott.¹⁷²

I det följande undersöks huruvida det är förenligt med rätten till domstolsprövning att påförande av skattetillägg handläggs inom ramen för ett administrativt förfarande.

4.6.2.2 *Skattetillägget och rätten till domstolsprövning*

En avgörande fråga är huruvida utdömmande av skattetillägg utgör en sanktion för en mindre överträdelse (minor offence) eller ej. Påförande av skattetillägg kan många gånger vara en mycket ingripande åtgärd. I sammanhanget bör påminnas om RÅ 2000 ref. 66 I där ett påfört skattetillägg om 16.6 Mkr var föremål för prövning. Det finns sålunda, enligt vår uppfattning, utrymme för att ifrågasätta om det är konventionsenligt att skattetilläggsfrågor handläggs inom ramen för ett administrativt förfarande.¹⁷³

Danelius menar ju att det är tveksamt om förenklade förfaranden är tillåtna vid grövre brott, men att Europakonventionen i övrigt tillåter att ärenden av straffrättslig art handläggs av administrativa myndigheter. Det torde vara att gå för långt att härvid jämföra handläggningen av skatteadministrativa avgifter med ett obesörjande av utredning av grövre brott. Skulle Europadomstolen finna att det svenska skattetillägg utgör en sanktion för en mindre överträdelse uppfyller den nuvarande ordningen emellertid sannolikt kravet på tillträde till en oavhängig och opartisk domstol.

4.6.2.3 *Skattetilläggskommitténs betänkande*

Skattetilläggskommittén berör inte närmare frågan om påförande av skattetillägg utgör en sanktion för en mindre överträdelse eller inte. Kommittén hänvisar endast till Danelius

¹⁷⁰ Se *Zumtobel v. Austria*, Danelius s 165 samt Gomien m. fl. s 165.

¹⁷¹ Se *Öztürk v. Germany* p. 56.

¹⁷² Se Danelius s 149.

¹⁷³ Se Eklund & Johansson SN 1999 s 179.

uttalande att det torde vara konventionsstridigt att låta grövre brott handläggas inom ramen för ett förenklat förfarande. Något klagande av vilken betydelse påståendet får för det svenska skattetillägget står dock inte att finna. Enligt kommittén är den svenska ordningen där påförande av skattetillägg handhas av skattemyndigheten väl förenlig med rätten till domstolsprövning genom att möjlighet att överklaga skattemyndighetens beslut till länsrätt finns.¹⁷⁴

4.6.2.4 *Slutsats*

Enligt vår uppfattning är det märkligt att Skattetilläggskommittén inte närmare behandlat frågeställningen huruvida ett påförande av skattetillägg utgör en sanktion för en mindre överträdelse eller ej. Det faktum att ett påfört skattetillägg många gånger uppgår till ett betydande belopp talar för att påförande av skattetillägg inte utgör en sanktion för en mindre överträdelse.¹⁷⁵ Å andra sidan menar Danelius att det är förenligt med Europakonventionen att ärenden handläggs i ett administrativt förfarande så länge det inte är frågan om grövre brott. Enligt vår uppfattning torde inte ett påförande av skattetillägg kunna jämföras med en påföljd för ett grövre brott. Svaret på frågan huruvida det är förenligt med rätten till domstolsprövning att skattetillägg påförs inom ramen för ett administrativt förfarande blir således, enligt vår uppfattning, beroende av hur Europadomstolen tolkar begreppet ”minor offence”.

4.6.3 *Oskuldspresumtionen*

4.6.3.1 *Allmänt*

Oskuldspresumtionen återfinns i artikel 6.2 i Europakonventionen och lyder enligt följande: ”var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts”

Innebörden av oskuldspresumtionen är att ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att en domstol fastslagit hans skuld efter ett förfarande där han fått möjlighet att försvara sig mot anklagelsen och som i övrigt uppfyller kraven på en rättvis rättegång.¹⁷⁶

Rättsgrundsatsen är en allmänt erkänd rättssäkerhetsprincip och denna står även att finna i FN:s universella deklaration om de mänskliga rättigheterna och i FN:s internationella konvention om medborgerliga och politiska rättigheter.¹⁷⁷ Numera finns också oskuldspresumtionen nedfäst i Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Oskuldspresumtionen har flera dimensioner och rätten att betraktas som oskyldig är endast en del härav. Av oskuldspresumtionen följer också att bevisbördan skall ligga på åklagaren, att den tilltalade skall ha rätt att föra motbevisning och slutligen att eventuellt tvivel, åtminstone i viss omfattning, skall räknas till den tilltalades fördel.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Se SOU 2001:25 s 161 f.

¹⁷⁵ Se Eklund & Johansson SN 1999 s 179.

¹⁷⁶ Se Danelius s 200.

¹⁷⁷ Se Wennergren Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000 s 5.

¹⁷⁸ Se Asp SN 1999 s 704.

Enligt svensk skattetilläggsreglering påförs skattetillägg på enbart objektiva grunder. I det följande utreds om det är förenligt med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 att skattetillägg utdöms utan att hänsyn tas till huruvida uppsåt eller oaktsamhet förelegat hos den skattskyldige. Härutöver undersöks även, mot bakgrund av 6.2, principerna för bevisbördans fördelning och beviskravet i skattetilläggsfall.

4.6.3.2 Avsaknad av subjektiva rekvisit

4.6.3.2.1 Allmänt

Inledningsvis klargörs betydelsen av å ena sidan en rättslig presumtion och å andra sidan begreppet strikt ansvar. En rättslig presumtion innebär att förekomsten av ett visst faktum leder till ett antagande om att ett visst förhållande är för handen. Någon bevisning om att subjektiv täckning föreligger behöver inte föras, utan ett konstaterande av att handlandet objektivt sett varit för handen är tillräckligt. Bevisbördan har härmed kastats om och det åvilar istället den tilltalade att föra motbevisning för att bryta presumtionen.¹⁷⁹

Strikt ansvar å andra sidan innebär inte en omkastning av bevisbördan. Ansvar åläggs här utan krav på varken uppsåt eller oaktsamhet. Något antagande görs ej och härmed saknas i princip också möjlighet att föra motbevisning. Endast för det fall att force majeure föreligger finns viss möjlighet att undandra sig ansvar.

4.6.3.2.2 Europadomstolens praxis

Det mest centrala avgörandet i sammanhanget är *Salabiaku v. France*. Salabiaku var en man som på en flygplats i Paris skulle hämta ett paket som tidigare anlänt med ett plan tillhörande Air Zaire. Enligt Salabiakus egen utsago skulle paketet innehålla prover på afrikansk mat. Paketet visade sig emellertid senare innehålla narkotika. Flygplatspersonalen varnade Salabiaku för att medföra paketet genom tullen eftersom det skulle kunna innehålla otillåtna varor. Salabiaku valde emellertid, trots varningen, att ta paketet i sin besittning och föra det genom tullen. Han stoppades och dömdes sedermera för att ha smuglat förbjudna varor.¹⁸⁰

Enligt fransk lagstiftning gällde vid denna tidpunkt att en person i besittning av narkotika presumerades vara skyldig till smuggling. Något uppsåt behövde härvid inte styrkas. Endast om den anklagade kunde påvisa förekomsten av force majeure fanns möjlighet att exculpera sig.¹⁸¹

Europadomstolen prövade huruvida den franska tulllagstiftningen stred mot artikel 6.2 i Europakonventionen. Den centrala frågan var närmare bestämt att avgöra huruvida användandet av rättsliga presumtioner strider mot oskuldspresumtionen. Europadomstolen konstaterade följande:

”Faktiska och rättsliga presumtioner förekommer i alla rättsystem. Det är tydligt att konventionen inte i princip förbjuder sådana presumtioner. Den kräver emellertid att konventionsstaterna i detta hänseende, såvitt gäller den straffrättsliga bedömningen, håller sig inom vissa gränser. Om ... artikel 6:2 bara innehöll en garanti som skulle respekteras i ett rättegångsförfaranden, skulle de krav som bestämmelsen ställer i praktiken sammanfalla med plikten till opartiskhet i punkt 1. Framförallt skulle det stå den nationella lagstiftaren fritt att beröva den dömande domstolen all verklig prövningsrätt och oskuldspresumtionen dess reella innehåll, om ordet ”lagligen” tolkades

¹⁷⁹ Se Asp SN 1999 s 704 samt Ekelöf & Boman s 74 ff.

¹⁸⁰ Se *Salabiaku v. France* p. 9-11.

¹⁸¹ Se *Salabiaku v. France* p. 16-19 samt p. 26-27.

så, att det uteslutande avsåg inhemsk lag. En sådan situation vore inte förenlig med ändamålet och syftet med artikel 6 som, genom att skydda rätten till en rättvis rättegång och särskilt rätten att presumeras oskyldig, är avsedd att innefatta den grundläggande principen om rättssäkerhet. ... Artikel 6:2 betraktar därför inte faktiska eller rättsliga presumtioner inom straffrätten med likgiltighet. Den kräver att staterna håller dem inom rimliga gränser med beaktande av vad som står på spel och med bevarande av rätten att försvara sig.”¹⁸²

Europadomstolen fann att gränserna i det förevarande fallet inte hade överskridits eftersom de franska domstolarna ”were careful to avoid resorting automatically to the presumption” och att ”they exercised their power of assesment”.¹⁸³

I *Pham Hoang v. France* var frågan om rättsliga presumtioners förenlighet med artikel 6.2 i Europakonventionen återigen föremål för Europadomstolens prövning. Fallet är närbesläktat med *Salabiaku*-fallet och Europadomstolens slutsats blev densamma, nämligen att rättsliga presumtioner är tillåtna så länge staterna håller dem inom rimliga gränser. Också i *Pham Hoang*-fallet ansåg Europadomstolen att de franska domstolarna varit försiktiga och att de hållit sig inom ramen för vad som kan anses vara rimliga gränser.¹⁸⁴ Domstolen hade således i det förevarande fallet haft en verklig möjlighet till prövning och den franska presumptionen rörande uppsåt i smuglingsmål hade inte heller här tillämpats på ett sådant sätt att oskuldspresumtionen kränkts.¹⁸⁵

I Europadomstolens praxis har således vissa uttalanden gjorts vad beträffar rättsliga presumtioners förenlighet med artikel 6.2. Samtidigt konstaterade Europadomstolen emellertid i *Salabiaku*-fallet att konventionsstaterna under vissa förutsättningar äger rätt att påföra ansvar på objektiva grunder. Eftersom fallet behandlade rättsliga presumtioner och inte strikt ansvar är detta konstaterande dock endast ett obiter dictum och det kan därför ifrågasättas vilken vikt uttalandet bör tillmätas.

4.6.3.2.3 Skattetilläggsregleringens avsaknad av subjektiva rekvisit – tolkning av praxis

Genom *Salabiaku v. France* och *Pham Hoang v. France* har Europadomstolen konstaterat att rättsliga presumtioner är förenliga med oskuldspresumtionen så länge domstolen ifråga ägt en verklig möjlighet att pröva den tilltalades skuld. Däremot torde det härigenom inte slutligen ha avgjorts hur det strikta ansvaret närmare förhåller sig till oskuldspresumtionen.

I det följande undersöks inledningsvis huruvida den svenska skattetilläggsregleringen bygger på ett presumtionsansvar eller på ett strikt ansvar. Härefter utreds om regleringen är förenlig med oskuldspresumtionen i artikel 6.2.

Skattetillägg påförs utan krav på varken uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige. Det är härvid tillräckligt att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller att denne inte har lämnat eller har lämnat en bristfällig självdeklaration. Någon motbevisning om att subjektiv täckning saknas och att skattetillägg därför ej skall påföras, kan således inte föras. Med anledning av detta torde den svenska skattetilläggsregleringen närmast bygga på ett strikt ansvar.

Alexandersson menar emellertid att då hänsyn varken tas till uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige, det härmed måste anses vara fråga om en klar presumtion för att den

¹⁸² Se *Salabiaku v. France* p. 28 samt Danelius s 203.

¹⁸³ Se *Salabiaku v. France* p. 30.

¹⁸⁴ Se *Pham Hoang v. France* p. 33.

¹⁸⁵ Se *Pham Hoang v. France* p. 36.

skattskyldige är ”skyldig”. Enligt Alexandersson bygger den svenska skattetilläggsregleringen istället på ett presumtionsansvar.¹⁸⁶

Taxeringslagens tillhandahållande av möjlighet till eftergift i vissa fall skulle kunna uppfattas som ett sätt för den skattskyldige att bryta en presumtion för ansvar. Enligt vår uppfattning syftar emellertid inte eftergiftsgrunderna till att verka presumtionsbrytande. Den mest rimliga tolkningen av systemets konstruktion är därför istället att det bygger på ett strikt ansvar. Denna tolkning torde ligga närmast till hands då det för att skattetillägg skall kunna påföras inte krävs en presumtion för att uppsåt eller oaktsamhet förelegat hos den skattskyldige. Förekomsten av det objektiva faktumet att antingen en oriktig uppgift lämnats eller att den skattskyldige inte har lämnat eller har lämnat en bristfällig självdeklaration är tillräckligt som grund för påförande av skattetillägg. Härmed är emellertid inte sagt att skattetilläggsregleringen inte i realiteten medför ett slags presumtionsansvar. Det strikta ansvaret kan ju i princip likställas med en icke motvisbar presumtion.¹⁸⁷

Det har konstaterats att den svenska skattetilläggsregleringen bygger på ett strikt ansvar. Nästa steg blir att utröna huruvida det är förenligt med oskuldspresumtionen att påföra skattetillägg på rent objektiva grunder. Eftersom Europadomstolen inte tagit ställning i frågan måste ledning hämtas i doktrin. Uppfattningarna om huruvida ett strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen i Europakonventionen är emellertid delade. Såväl de författare som anser att ett strikt ansvar är förenligt med artikel 6.2 som de som är av motsatt uppfattning presenteras i det följande.

I samband med att 1995 års skattekontrollutredning lämnade sitt betänkande reserverade sig Kerstin Nyquist och Cecilia Gunne. Båda var av uppfattningen att de svenska skattetilläggen faller inom ramen för tillämpningsområdet för artikel 6. Reservanterna påpekade i sammanhanget, om än något svävande, att ett objektiva ansvar inte är förenligt med oskuldspresumtionen.¹⁸⁸

Aall intar, liksom tidigare nämnda reservanter, inställningen att ett objektiva ansvar strider mot Europakonventionen. Enligt Aall fäste Europadomstolen i Salabiaku och Pham Hoang avgörande vikt vid att de franska domstolarna utifrån samvetsgranna bevisavvägningar beaktat att det fanns vissa tecken på skuld och att bestämmelsen därför använts på ett sätt som var förenligt med oskuldspresumtionen. Aalls uppfattning är att det härav kan utläsas att ett rent objektiva ansvar inte är förenligt med Europakonventionen och att de nationella domstolarna måste läsa in ett visst skuldkrav i en enligt ordalydelsen objektiv regel.¹⁸⁹

Wennergren analyserar i en artikel i Tidskrift för Sveriges Domareförbund det strikta ansvarets förenlighet med oskuldspresumtionen och menar att en verklig skuldprövning vid varje tillfälle måste företas. För att inledningsvis utröna skuldbegreppets verkliga innebörd hämtar Wennergren ledning från common-law systemet. Enligt Wennergren har den anglosachsiska rätten utvecklat ett ”mästerskap i att tillämpa något som kan liknas vid en oskuldspresumtion också när det gäller brott med uteslutande objektiva rekvisit”.¹⁹⁰ Det är inte brottets konstruktion som skall bli föremål för prövning utan den huvudsakliga frågan är huruvida brottet innesluter beståndsdelar som på ett rimligt sätt tillgodoser kraven på

¹⁸⁶ Se Alexandersson JT 1998/99 s 261.

¹⁸⁷ Se vidare Asp SN 1999 s 704.

¹⁸⁸ Se SOU 1996:116 s 167.

¹⁸⁹ Se Aall s 335.

¹⁹⁰ Se Wennergren Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000 s 7.

skuldprövning. Enligt Wennergren skapar den svenska skattetilläggsregleringen inte utrymme för en dylik skuldprövning och är därmed oförenlig med oskuldspresumtionen.¹⁹¹

Eklund och Johansson framhåller, liksom Wennergren, att den svenska skattetilläggsregleringen inte medger någon sådan skuldprövning som Europadomstolen fäst avseende vid i Salabiaku och Pham Hoang och att det sätt varpå regleringen konstruerats därmed strider mot artikel 6.2.¹⁹² Alexandersson menar likaledes att bristen på möjlighet till skuldprövning medför att de svenska skattetilläggen strider mot oskuldspresumtionen.¹⁹³

Författarna anser följaktligen att domstolens avgöranden i Salabiaku och Pham Hoang implicerar att den svenska skattetilläggsregleringen i nuvarande form strider mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Enligt författarna är den främsta orsaken systemets avsaknad av subjektiva rekvisit och brist på möjlighet till verklig skuldprövning. Andra författare menar emellertid att Salabiaku och Pham Hoang inte alls medger en sådan tolkning och att ett strikt ansvar väl är förenligt med artikel 6.2. Harris, O'Boyle och Warbrick understryker att Salabiaku-fallet endast ger vid handen att presumtioner i vissa fall kan strida mot oskuldspresumtionen. Enligt författarna kan domstolens uttalanden om vad som gäller för presumtionsansvar utsträckas till att även gälla ett strikt ansvar. De anser att avgörandet i själva verket ger stöd för uppfattningen att ett strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen och konstaterar följande:

”As the Salabiaku case also decided, Article 6(2) does not prohibit offences of strict liability, which are a common feature of the criminal law of the Convention parties. An offence may thus be committed, consistently with Article 6(2), on the basis that a certain act has been committed, without it being necessary to prove mens rea.”¹⁹⁴

Van Dijk och Van Hoof menar att artikel 6.2 är tillämplig också vid brottsanklagelser när skuldfrågan inte har någon avgörande roll och att domstolen genom Salabiaku fastslagit att det i princip står konventionsstaterna fritt att, under vissa förutsättningar, införa brott som grundar sig på ett strikt ansvar.¹⁹⁵

Asp har i en artikel i Skattenytt från 1999 genomgående analyserat skattetilläggsregleringens strikta ansvarsmodell i ljuset av oskuldspresumtionen. Enligt Asp kan inte domstolens praxis på området tolkas så att ett strikt ansvar är otillåtet. Oskuldspresumtionen tar sikte på hur myndigheter och domstolar skall behandla den misstänkte och gäller i första hand de processuella regler som avgör hur sakförhållanden i ett mål fastställs. Asp förordar att ett strikt ansvar är förenligt med artikel 6.2, men framhåller samtidigt att det inte nödvändigtvis behöver vara så i alla sammanhang. Enligt Asp bör det finnas gränser för hur ett strikt ansvar får påföras men hur dessa gränser skall sättas presenterar han ingen lösning för.¹⁹⁶

Som framgått kan inte ur doktrin härledas en bestämd uppfattning om det strikta ansvarets förhållande till oskuldspresumtionen. Genom Salabiaku-domen uppställdes ett förbud mot icke motvisbara presumtioner. Somliga är av uppfattningen att Salabiaku-domen måste tolkas så att vad som sägs här om rättsliga presumtioner, gäller även för strikt ansvar eftersom ansvarsformerna i praktiken inte skiljer sig åt. Andra menar att en dylik tolkning är felaktig

¹⁹¹ Se Wennergren Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000 s 7.

¹⁹² Se Eklund & Johansson SN 1999 s 181.

¹⁹³ Se Alexandersson JT 1998/99 s 261.

¹⁹⁴ Se Harris m. fl. s 244.

¹⁹⁵ Se Van Dijk m. fl. s 461.

¹⁹⁶ Se Asp SN 1999 s 712 ff.

och att det istället genom Salabiaku måste anses vara klarlagt att ett strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen. I det närmaste görs ett försök att bestämma vilken av dessa uppfattningar som verkar rimligast.

Presumtionsansvaret påminner i realiteten mycket om det strikta ansvaret. För att belysa påståendet presenteras den modell som Asp begagnat sig av i sin framställning om skattetilläggen och oskuldspresumtionen.

	Objektiva rekvisit	Subjektiva rekvisit
Strikt ansvar	- krävs för ansvar - skall bevisas	- krävs ej för ansvar - <i>reell innebörd:</i> <i>uppsåt behöver inte föreligga</i>
Uppsåts- presumtionen (icke motvisbar)	- krävs för ansvar - skall bevisas	- krävs för ansvar - behöver ej bevisas - <i>reell innebörd:</i> <i>kravet på uppsåt å ena sidan och presumtionen å den andra tar s.a.s. ut varandra vilket i praktiken innebär att uppsåt inte behöver föreligga</i>

Enligt Asp kan man av figuren utläsa att ett strikt ansvar kan likställas med en icke motvisbar presumtion med följd att den enskilde saknar möjlighet att exculpera sig. Kontentan av Salabiaku-fallet skulle därmed kunna vara att ett strikt ansvar är otillåtet. Enligt Asp är dock denna tes oriktig.¹⁹⁷ I Salabiaku-fallet skiljde domstolen mellan rättsliga presumtioner och ansvar på rent objektiva grunder. Europadomstolens uttalande i Salabiaku, att ett strikt ansvar under vissa förutsättning är tillåtet, visar inte minst att domstolen betraktat de båda ansvarsformerna annorlunda. Enligt flera författare innebär denna skillnad att samma förutsättningar inte nödvändigtvis behöver gälla för strikt ansvar eftersom detta är något annat än ett presumtionsansvar. För att närmare belysa varför vissa av författarna fäster avgörande vikt vid denna åtskillnad måste begreppet ”skuld” närmare analyseras.

Enligt Asp kan begreppet ”skuld” uppfattas på två olika sätt. Å ena sidan kan begreppet ses i ett vidare sammanhang, varvid skuldbegreppet överensstämmer med den vedertagna straffrättsliga skuldprincipen. Detta innebär kort att man ”rår för” vad man har gjort. Å andra sidan kan skuldbegreppet, enligt Asp, ges en snävare innebörd, varvid begreppet blir relativt och beroende av vad reglerna uppställer för krav. Skuld innebär då att man gjort det man anklagas för, en tolkning som Asp menar den rätta. Ett strikt ansvar torde därför vara förenligt med oskuldspresumtionen då det härvid är tillräckligt att påvisa att den tilltalade har gjort sig skyldig till den handling som han anklagas för.¹⁹⁸

Wennergren anser att skuldbegreppet inte kan indelas på ett dylikt sätt. Istället framhåller Wennergren att skuldbegreppet är autonomt och understryker att Europadomstolen antagit common law-systemets sätt att se på begreppet. Skuld kan därmed aldrig bli beroende av nationella reglers innehåll. Begreppet bygger istället på den klassiska distinktionen mellan actus reus och mens rea, det vill säga att såväl ett objektivt som ett subjektivt element måste

¹⁹⁷ Se Asp SN 1999 s 710.

¹⁹⁸ Se Asp SN 1999 s 711.

kunna identifieras. Av konventionen följer därför att även om en gärning kriminaliseras på rent objektiva grunder så måste domstolarna kunna pröva om den anklagade har gjort sig skyldig till brottet.¹⁹⁹

Vi anser, i enlighet med Wennergren, att begreppet skuld inte kan bestämmas endast med utgångspunkt i de nationella reglerna. Begreppet bör ses i ett större sammanhang och torde, enligt vår uppfattning, innefatta ett visst subjektivt moment. Den förhärskande uppfattningen torde vara att skuld är något som tar sikte på den subjektiva sidan hos en gärningsman. Vår uppfattning torde därför ligga i linje med den allmänna rättsövertygelsen.

Med detta betraktelsesätt blir emellertid ett rent strikt ansvar oförenligt oskuldspresumtionen eftersom ett subjektivt element alltid måste kunna identifieras för att domstolen skall anses ha bevisat att den anklagade är ”skyldig”. Europadomstolen har i Salabiaku-fallet, låt vara som ett obiter dictum, konstaterat att konventionsstaterna har rätt att, under vissa förutsättningar, kriminalisera en gärning på rent objektiva grunder. Härvid föreligger således en brist i resonemanget. Med Asps sätt att se på saken innebär oskuldspresumtionen istället att den som anklagats skall behandlas som oskyldig till dess att domstolen bevisat att han gjort vad han anklagats för.²⁰⁰

Europadomstolen har inte genom Salabiaku i önskvärd omfattning tagit ställning till det strikta ansvarets förhållande till oskuldspresumtionen och enligt vår uppfattning kan inte domstolens uttalande, att konventionsstaterna under vissa förutsättningar äger rätt att kriminalisera en gärning på rent objektiva grunder, ensamt underbygga tesen att ett strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen. Som framgår av Asps modell, blir de praktiska konsekvenserna av ett presumtionsansvar och ett strikt ansvar desamma. Enligt vår mening är det sannolikt att Europadomstolen den dag de ställs inför uppgiften att ta ställning i frågan kommer att resonera på ungefär samma sätt som man gjorde i Salabiaku och Pham Hoang. Ett strikt ansvar torde tillåtas men i begränsad utsträckning. Vad beträffar rättsliga presumtioner har Europadomstolen uttalat att konventionen i princip inte förbjuder dessa men att det krävs att konventionsstaterna håller presumtionerna inom vissa gränser med beaktande av vad som står på spel och med bevarande av rätten att försvara sig. Således torde även för det strikta ansvaret uppställas krav på att någon form av skuldprövning företas. Denna skuldprövning tillgodoses, enligt vår mening, inte i tillräcklig grad genom att domstolen endast bevisar att den anklagade gjort det han anklagats för. Det krävs något ytterligare.

Vad beträffar den svenska skattetilläggsregleringen torde denna således, i dess nuvarande ordning, inte tillgodose kravet på skuldprövning. Det är mycket tveksamt om Europadomstolen, med ett resonemang liknande det i Salabiaku och Pham Hoang, skulle finna att skattetilläggsregleringen med dess strikta ansvar håller sig inom ”rimliga gränser”. Med proportionalitetsprincipen som tolkningsparameter talar mycket för att den svenska skattetilläggsregleringen riskerar att underkännas vid en prövning av dess förenlighet med oskuldspresumtionen.

Frågan om skattetilläggsregleringens förenlighet med oskuldspresumtionen har varit föremål för prövning av ett flertal svenska domstolar, varvid bland annat Länsrätten i Göteborg anser att en tillämpning av ett strikt ansvar är oförenligt med oskuldspresumtionen. Enligt länsrätten bör den förevarande lagkonflikten lösas så att ett krav på uppsåt eller oaktsamhet läses in vid

¹⁹⁹ Se Wennergren Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000 s 6.

²⁰⁰ Se Asp SN 1999 s 711.

bedömningen av om skattetillägg skall påföras.²⁰¹ Regeringsrätten är emellertid av en annan uppfattning. I RÅ 2000 ref. 66 I har man förvisso uttalat att:

”det får hållas som troligt att domstolen när det gäller tillåtligheten från konventionssynpunkt av ett strikt straffrättsligt ansvar för en handling kommer att uppställa i huvudsak samma krav som den uppställde i Salabiaku-fallet för att godta ansvar som grundas på presumtioner”.

Regeringsrätten menar emellertid att dagens skattetilläggsreglering med möjlighet till eftergift skapar en öppning för en nyanserad tillämpning och att regleringen därför är förenlig med artikel 6.2.

4.6.3.2.4 Skattetilläggskommitténs betänkande

Skattetilläggskommittén ställer sig kritisk till att den svenska skattetilläggsregleringen skulle stå i strid med artikel 6.2. Enligt kommittén tar oskuldspresumtionen sikte på själva proceduren. Vad beträffar de svenska skattetilläggen rör den berörda frågan inte procedurreglerna utan de materiella förutsättningarna för straffbarhet. Det mesta talar, enligt kommittén, för att man härvid rör sig utanför det område som konventionen reglerar. I sammanhanget hänvisas till ovan nämnda dom från Regeringsrätten.²⁰² Kommittén menar, liksom Regeringsrätten, att taxeringslagens tillhandahållande av eftergiftsgrunder skapar utrymme för en individuell och verklig prövning. Även om påföljderna många gånger är ingripande äger den skattskyldige en principiell rätt att exculpera sig.

Kommittén påpekar emellertid samtidigt att det finns vissa uttalanden i Salabiaku-domen som tyder på att artikel 6.2 kan komma att tolkas extensivt av Europadomstolen och att det inte kan bortses ifrån att det finns viss risk för att Sverige kan råka i svårigheter vid en konventionsprövning av den förevarande frågan. Mot bakgrund härav föreslås att det för att skattetillägg skall kunna utgå framgent skall uppställas krav på uppsåt eller oaktsamhet. Skattetillägg skall dock inte påföras om oaktsamheten med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig.²⁰³

4.6.3.2.5 Slutsats

Det framgår av Europadomstolens praxis vad som krävs för att ett presumtionsansvar skall vara förenligt med oskuldspresumtionen. Den svenska skattetilläggsregleringen bygger emellertid på ett strikt ansvar och vilka krav som i detta avseende uppställs för konventionsenlighet är oklart. Uppfattningarna härom är delade. Även om det strikta ansvaret och presumtionsansvaret i sig är väsensskilda blir de praktiska konsekvenserna av ansvarsformerna desamma. Vi finner det därför sannolikt att Europadomstolen kommer att resonera kring det strikta ansvaret på ungefär samma sätt som man gjort vad beträffar rättsliga presumtioner. Någon form av begränsning torde härmed krävas. I Salabiaku fann Europadomstolen att de franska domstolarna ”were careful to avoid resorting automatically to the presumption” och att ”they exercised their power of assesment”²⁰⁴. En verklig skuldprövning hade sålunda företagits.

I lagförarbeten och andra sammanhang har framhållits att en av de främsta fördelarna med den svenska skattetilläggsregleringen är att påförande av skattetillägg kan ske utan att uppsåt eller oaktsamhet behöver visas hos den skattskyldige. Dagens system har emellertid många gånger visat sig godtyckligt och orättvist. Det faktum att skattetillägg påförs med automatik så

²⁰¹ Se LR i Göteborg dom den 12 maj 1999, mål nr. 1155-99

²⁰² Se RÅ 2000 ref. 66 I.

²⁰³ Se SOU 2001:25 s 182 ff samt s 212 ff.

²⁰⁴ Se *Salabiaku v. France* p. 28.

snart en oriktig uppgift lämnats eller att den skattskyldige inte har lämnat eller har lämnat en bristfällig självdeklaration innebär således att någon verklig skuldprövning aldrig företas. Sammanfattningsvis talar därför mycket för att den svenska skattetilläggsregleringen inte kommer att klara en prövning av dess förenlighet med oskuldspresumtionen i Europadomstolen.

Skattetilläggskommittén har insett faran för att den svenska regleringen kan komma att underkännas. Inte minst bekräftas detta av uttalandet: ”Sverige bör inte balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter”²⁰⁵. Det är, enligt vår uppfattning, nödvändigt att det förslag till förändring genomförs varigenom subjektiva rekvisit införs såsom krav för påförande av skattetillägg.

Förslaget som i och för sig läker nuvarande reglerings brister i detta avseende inger dock vissa betänkligheter. En väsentlig fråga, i sammanhanget, är huruvida skattemyndigheterna besitter den kunskap som krävs för att kunna ta ställning till huruvida subjektiv täckning föreligger. Uppgiften lämpar sig klart bättre för de allmänna domstolarna.

4.6.3.3 *Bevisbörda och beviskrav*

4.6.3.3.1 *Allmänt*

Europakonventionen saknar regler om bevisning. Av Europadomstolens praxis följer emellertid att en sida av oskuldspresumtionen är att bevisbördan skall falla på det allmänna.²⁰⁶ Det nämnda är ett uttryck för den hävdvunna rättsstatliga principen ”in dubio pro reo” som också innebär att eventuellt tvivel skall komma den anklagade till godo.²⁰⁷ I svenskt brottmålsförfarande motsvaras detta av att åklagaren har bevisbördan för samtliga relevanta omständigheter.²⁰⁸

Vad beträffar beviskravet utvisar Europadomstolens praxis att detta satts högt. Även om det inte direkt går att utläsa av praxis torde sannolikt det internationellt vedertagna beviskravet i brottmål – beyond reasonable doubts – tillämpas.²⁰⁹

I det följande undersöks huruvida dagens skattetilläggsreglerings principer beträffande bevisbördefördelning och beviskrav står i överensstämmelse med Europadomstolens praxis.

4.6.3.3.2 *Bevisbördans placering och beviskravets styrka ifråga om den svenska skattetilläggsregleringen*

För svensk skattetilläggsreglerings del innebär det ovan sagda att skattemyndigheten har bevisbördan för att förutsättningarna för påförande av skattetillägg är för handen. Sannolikt torde också krävas samma beviskrav som idag uppställs i svensk brottmålsprocess, nämligen att det skall vara ”ställt utom rimligt tvivel” att den påstådda gärningen ägt rum.²¹⁰

²⁰⁵ Se SOU 2001:25 s 215.

²⁰⁶ Se *Barberá, Messegué and Jabardo v. Spain*.

²⁰⁷ Se *Barberá, Messegué and Jabardo v. Spain*, Aall s 326, Gomien m. fl. s 182, Danelius s 173 samt Ekelöf & Boman s 114.

²⁰⁸ Se Ekelöf & Boman s 113 samt Fitger 35:15.

²⁰⁹ Se SOU 2001:25 s 177 f, Leidhammar SvSkT 9/98 s 836 f samt LR i Göteborg dom den 11 november 1999, mål nr. S 935-97.

²¹⁰ Se Ekelöf & Boman s 117.

Vad beträffar bevisbördans placering är det idag skattemyndigheten som har bevisbördan för att en oriktig uppgift lämnats eller att det finns grund för skönstaxering. När det gäller att visa att en eftergiftsgrund föreligger åvilar emellertid bevisbördan den skattskyldige.²¹¹ Frågan uppkommer med detta om den omkastade bevisbördan är förenlig med Europakonventionen.

I det föregående har fastslagits att dagens skattetilläggsreglering är tveksam med hänsyn till oskuldspresumtionen. Härvid konstaterades att regleringen, enligt vår uppfattning, bygger på ett strikt ansvar. Med ett sådant betraktelsesätt blir inte eftergiftsgrunderna ett sätt för den skattskyldige att bryta en uppställd presumtion. Istället träder befrielsegrunderna in först sedan ansvar konstaterats.

Vi har emellertid visat att de praktiska konsekvenserna av ett presumtionsansvar och ett strikt ansvar är desamma, varför eftergiftsgrunderna i realiteten får samma verkningar som om regleringen istället byggts på ett presumtionsansvar. Det är viktigt att se till de verkliga konsekvenserna av regleringen. Dagens skattetilläggsreglering är sannolikt konventionsstridig eftersom bevisbördan placeras på den skattskyldige.

Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen, skall skattetillägg påföras om en uppgift ”befinns” vara oriktig. Det uttryckliga beviskravet ”befinns” anses härvid, på den gängse sannolikhetsskalan (antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart) motsvara ”visat/styrkt”. Vad gäller skönstaxering framgår av 5 kap. 2 § taxeringslagen att skattetillägg påförs automatiskt om grund för detta har ansetts föreligga. Hur högt kravet på bevisning skall sättas råder det emellertid osäkerhet om. Rättspraxis visar att kravet inte satts särskilt högt.²¹² Således kan konstateras att beviskraven i skattetilläggsfall är lägre än det som uppställs i brottmålsförfarande och som sannolikt torde vara det beviskrav som krävs för att den enligt konventionen gällande rättssäkerhetsprincipen ”in dubio pro reo” skall vara tillgodosedd. För att bringa den svenska skattetilläggsregleringen i överensstämmelse med artikel 6 i Europakonventionen bör därför beviskravet i skattetilläggsfall höjas.

4.6.3.3.3 *Skattetilläggskommitténs betänkande*

1999 års skattetilläggskommitté föreslår att beviskravet i svensk skattetilläggsregleringen anpassas så att det vedertagna beviskravet i brottmål tillämpas det vill ”ställt bortom rimligt tvivel”.²¹³

4.6.3.3.4 *Slutsats*

Bevisbördan har placerats på skattemyndigheten när det gäller att visa förekomsten av en oriktig uppgift eller att grund för att skönstaxering föreligger. Sålunda har fastslagits att skattetilläggsregleringen i detta avseende är konventionsenlig. Det åvilar emellertid den enskilde att påvisa att en eftergiftsgrund är för handen. Härvid konstaterades att denna konstruktion riskerar att underkännas vid en eventuell prövning av svensk skattetilläggsreglerings förenlighet med oskuldspresumtionen.

Vad beträffar beviskraven i skattetilläggsfall har vidare visats att dessa idag torde vara lägre än vad som krävs för konventionsenlighet. 1999 års skattetilläggskommitté har föreslagit att de nu uppställda beviskraven höjs till internationellt vedertagen standard. Sammanfattningsvis kan sålunda konstateras att de brister som, i detta avseende, hittills har utmärkt svensk skattetilläggsreglering, med nu föreslagna ändringar, kan läkas.

²¹¹ Se avsnitt 2.3.2.7.

²¹² Se avsnitt 2.3.2.7.

²¹³ Se SOU 2001:25 s 212.

4.6.4 Rätten att inte belasta sig själv

4.6.4.1 Allmänt

Rätten att inte belasta sig själv innebär att den som misstänks för ett brott inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Rättigheten ingår i begreppet ”fair trial” men kan också sägas utgöra en del av oskuldspresumtionen på så vis att det är åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld. En konsekvens härav är att den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls och att han heller aldrig är skyldig att understödja åklagaren i dennes uppgift att bevisa hans skuld.²¹⁴

I det följande undersöks huruvida dagens taxeringsförfarande och skattetilläggsreglering är förenlig med principen att inte belasta sig själv.

4.6.4.2 Europadomstolens praxis

I *Funke v. France* prövades frågan huruvida det var förenligt med Europakonventionen att tvinga en person att vid vite tillhandahålla bevis om brott som han misstänktes ha begått.²¹⁵ Förhållandena i fallet var sådana att den franska tullmyndigheten hade gjort en husrannsakan hos en man, vid namn Funke, för att frambringa uppgifter om dennes utländska banktillgodohavanden, varvid vissa kontoutdrag beslagtogs. Senare begärde tullmyndigheten ytterligare kontoutdrag av Funke, som vägrade att lämna ytterligare upplysningar. Sedermera tvingades emellertid Funke vid vite att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.²¹⁶

Funke anförde i Europadomstolen att hans rätt till en rättvis rättegång, i enlighet med artikel 6.1, och att hans rätt att betraktas som oskyldig, enligt artikel 6.2, intill dess att hans skuld lagligen fastställts hade kränkts.²¹⁷ Europadomstolen fastslog härvid att det i rätten till en rättvis rättegång också ingår en rätt för den misstänkte att inte behöva lämna information som belastar honom själv och uttryckte bland annat att:

”The special features of customs law ... cannot justify such an infringement of the right of anyone ”charged with a criminal offence”, within the autonomous meaning of this expression in Article 6, to remain silent and not to contribute to incriminating himself.”²¹⁸

De franska tullmyndigheternas försök att tvinga fram bevisningen ifråga befanns sålunda strida mot artikel 6.1 och den franska staten fälldes.

I *Saunders v. United Kingdom* berördes åter frågan om den enskildes rätt att inte belasta sig själv. Det förevarande spörsmålet var här om det är förenligt med artikel 6 att det i en rättegång åberopas bevisning som en anklagad tvingats lämna i ett administrativt förfarande.²¹⁹ Sakrågan gällde misstanke om manipulation av aktiekurser i samband med ett företagsförvärv. Saunders var VD för det förvärvande bolaget Guinness PLC och förhördes i den statliga utredning som sedermera tillsattes för att utreda omständigheterna kring

²¹⁴ Se Danelius s 188.

²¹⁵ Se *Funke v. France* p. 41.

²¹⁶ Se *Funke v. France* p. 6-12.

²¹⁷ Se *Funke v. France* p. 34.

²¹⁸ Se *Funke v. France* p. 44.

²¹⁹ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 69.

förvärvet. Utredarna hade härvid givits en rätt att förhöra vittnen och Saunders var enligt lag skyldig att svara på de frågor som ställdes. Eventuell vägran att svara på frågor kunde leda till att Saunders dömdes för domstolstrots. De uppgifter som Saunders lämnade i samband med förhören användes sedan som bevisning mot honom då han sedermera dömdes för olika brott.²²⁰

Saunders som valde att föra målet vidare till Europadomstolen hävdade att han inte fått rätt till en rättvis rättegång. Europadomstolen fann sammanfattningsvis att Saunders rätt att inte behöva belasta sig själv hade kränkts.

I *John Murray v. United Kingdom* var frågan om bevisvärdering av passivitet föremål för diskussion. John Murray anträffades i ett hus på Nordirland där en person under en tid hållits inspärrad. Murray vägrade såväl i polisförhör som i efterföljande rättegång att uttala sig om varför han vid tidpunkten befunnit sig i huset.²²¹

Europadomstolen fann att Murray inte hade tvingats att uttala sig och att han inte bestraffats för sin underlåtenhet att uttala sig.²²² I sammanhanget konstaterades emellertid att det inte var tillåtet att grunda en fällande dom enbart eller huvudsakligen på den omständighet att någon vägrar att uttala sig. I det aktuella fallet var emellertid indicierna så starka att det inte var oskäligt att tolka Murrays vägran att tala om varför han befunnit sig i huset som ett ytterligare faktum till stöd för att han var inblandad i brottet.²²³ Någon kränkning av artikel 6.1 förelåg således inte.²²⁴

4.6.4.3 Skattetillägget och rätten att inte belasta sig själv

Rätten att inte belasta sig själv inträder i samma stund som någon blir ”charged with a criminal offence”. I konventionens mening innebär det sagda emellertid inte i formell bemärkelse att man, översatt till svenska, måste vara anklagad för brott. Tillräckligt är härvid att någon är misstänkt.²²⁵ Detta väcker i sin tur frågan om när en person är misstänkt.

Enligt Sjölin anses en person vara misstänkt så snart en undersökning påbörjats med anledning av misstanke om brott. Det är härvid ovidkommande om undersökningen nått ett stadium där man kunnat fastställa om underlaget är tillräckligt för att kunna gå vidare i utredningen.²²⁶ Nybond anser istället att den avgörande tidpunkten för rätten att inte belasta sig själv är då den skattskyldiges medverkan krävs efter det att oriktig uppgift uppkommit.²²⁷

En anklagelse om att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift med följden att skattetillägg påförs grundar sig på en tidigare gjord skatteutredning. Denna skatteutredning fungerar ur konventionssynpunkt som en brottsutredning.²²⁸ Så snart en skatteutredning påbörjats föreligger således en rätt för den enskilde att inte belasta sig själv.

²²⁰ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 14-34.

²²¹ Se *John Murray v. United Kingdom* p. 11-16.

²²² Se *John Murray v. United Kingdom* p. 48.

²²³ Se *John Murray v. United Kingdom* p. 47.

²²⁴ Se SOU 2001:25 s 170 f samt Danelius s 189.

²²⁵ Se *Deweere v. Belgium* samt Sjölin Advokaten 1996 s 11.

²²⁶ Se Sjölin Advokaten 1996 s 11.

²²⁷ Se Nybond s 41 f.

²²⁸ Se SOU 2001:25 s 174.

De skattskyldigas uppgiftsskyldighet finns lagfäst i 3 kap. 5 § taxeringslagen. Enligt lagrummet gäller att:

”Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Finns det anledning att anta att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott, får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.”

Även genom 3 kap. 12 § 4 st. taxeringslagen tillhandahålls en möjlighet för skattemyndigheten att, i samband med revision, förelägga en skattskyldig vid vite att lämna uppgifter.

En skattskyldig är sålunda enligt lag skyldig att lämna upplysningar, medverka vid revision överlämna handlingar m.m. Ett viktigt instrument som skattemyndigheten har när det gäller att tillse att denna uppgiftsskyldighet efterföljs är vitesföreläggandet.

I *Funke v. France* begärde de franska tullmyndigheterna att Funke skulle fullgöra en, enligt fransk lag, uppställd uppgiftsskyldighet. Fullgjordes inte denna skyldighet utdömdes vite. Tillvägagångssättet var, enligt Europadomstolen, ett försök att tvinga fram bevisning och ansågs strida mot rätten att inte belasta sig själv. En tillämpning av avgörandet innebär att det är konventionsstridigt att tvinga någon att uttala sig eller ta fram skriftliga bevis mot sig själv och sedermera använda uppgifterna i en efterföljande rättegång.

För svensk skattelagstiftnings del torde det sakna betydelse att det var frågan om fransk tulllagstiftning och inte skattelagstiftning. Europadomstolens praxis gäller även i Sverige och materiellt sett harmonierar det kritiserade tillvägagångssättet med den svenska uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 5 § och 3 kap. 12 § 4 st. taxeringslagen.²²⁹ Påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott och sanktionen är att likställa med en brottspåföljd. Grundas således ett vitesföreläggande på misstanke om att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift varigenom grund för skattetillägg är för handen påminner situationen om den i *Funke v. France*. Slutsatsen torde härmed bli att uppgiftsskyldigheten enligt taxeringslagen strider mot rätten att inte belasta sig själv. Europadomstolens avgörande i *Saunders v. United Kingdom* bekräftar detta resonemang även om det här var frågan om en straffrättslig sanktion som kopplats till uppgiftsskyldigheten.

Dagens sanktionerade skyldighet för de skattskyldiga att lämna uppgifter till skattemyndigheten är således konventionsstridig. Frågan uppkommer då om detta omvänt innebär att en osanktionerad uppgiftsskyldighet är förenlig med konventionen. Av redovisad praxis kan endast slutsatsen dras att en sanktionerad uppgiftsskyldighet torde strida mot rätten att inte belasta sig själv. Harris, O’Boyle och Warbrick snuddar vid frågan och menar att en utveckling av praxis inte är otänkbar varigenom artikel 6 utsträcks så att lagrummet förbjuder bestämmelser som kräver att den misstänkte besvarar polisens frågor eller uttalar sig i en rättegång.²³⁰

²²⁹ Se Sjölin Advokaten 1996 s 11.

²³⁰ Se Harris m. fl. s 214.

Ett sätt att undvika en kollision med konventionsreglerna skulle kunna vara att särskilja en ”vanlig” skatteutredning från en skattetilläggsutredning. En sådan separation är emellertid inte möjlig såtillvida att skattetillägg alltid skall uttagas vid förekomsten av en oriktig uppgift samt att det inte går att skilja på bevis som framtagits i den ena utredningen från den andra.²³¹

Det hittills sagda ger sammanfattningsvis vid handen att artikel 6 stipulerar en rätt, för den som misstänks för skattebrott eller den som riskerar att påföras skattetillägg, att förhålla sig passiv och därmed inte behöva producera bevis mot sig själv. Såvitt avser misstanke om brott har denna rätt redan lagfästs.²³² För konventionsenlighet krävs emellertid härutöver att denna rätt även inträder när någon riskerar att påföras skattetillägg.

En annan fråga som aktualiseras i sammanhanget är hur långt rätten att inte belasta sig själv sträcker sig. Innefattar denna rätt också en skyldighet för skattemyndigheten att informera den skattskyldige om rätten att vara tyst och förhålla sig passiv? Hultqvist, som ingick i Rättssäkerhetskommittén, anför att kommittén ansåg det rimligt att en regel även bör omfatta en sådan skyldighet. Enligt Hultqvist bör inte skattemyndigheten begära uppgifter eller annan medverkan utan att först informera om rätten att inte belasta sig själv.²³³ Även Sjölin menar att det torde åligga skattemyndigheten att upplysa den skattskyldige om rätten att förhålla sig passiv.²³⁴ Enligt vår uppfattning är det rimligt att en regel införs varigenom det åvilar skattemyndigheten att informera den skattskyldige om rätten att inte belasta sig själv. Få kommer annars att känna till denna rätt och för att rätten skall kunna få genomslag i praktiken är det därför nödvändigt att en sådan regel införs.

I *John Murray v. United Kingdom* fastslog Europadomstolen att rätten att inte belasta sig själv i princip inte hindrar en domstol från att vid bevisvärderingen dra vissa slutsatser av en persons vägran att uttala sig. I fallet var emellertid indicierna så starka mot Murray att det inte var orimligt att tolka hans vägran att uttala sig som en omständighet till stöd för att han hade begått brottet. Med anledning av de speciella omständigheterna i fallet bör man, enligt vår uppfattning, vara försiktig att dra allt för stora slutsatser av domstolens uttalande.

4.6.4.4 Skattetilläggskommitténs betänkande

1999 års skattetilläggskommitté menar att rätten att inte belasta sig själv ställer till problem när skattetilläggsförfarandet skall anpassas till artikel 6. Det går inte att komma ifrån det faktum att skatteutredningen ur konventionssynpunkt utgör en brottsutredning. Följden härav blir att en ändring måste ske avseende skattetilläggsförfarandet för att detta skall bli förenligt med rätten att inte belasta sig själv.

Den enligt taxeringslagen gällande uppgiftsskyldigheten är emellertid enligt kommittén endast oförenlig med Europakonventionen så länge tvång utövas. En osanktionerad uppgiftsskyldighet är således inte konventionsstridig. Kommittén anser det därför följdriktigt att dagens möjlighet för skattemyndigheten att förena uppgiftsskyldigheten med vite avskaffas. En regel bör också införas enligt vilken den skattskyldige på begäran skall befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Samma ordning bör gälla för det fall att handlingen eller uppgiften skulle visa att den skattskyldige begått brott. Däremot anser

²³¹ Se Hultqvist Advokaten 1995 s 11.

²³² Se TL 3 kap. 5 §.

²³³ Se Hultqvist Advokaten 1995 s 10.

²³⁴ Se Hultqvist Advokaten 1995 s 11.

kommittén att någon skyldighet för skattemyndigheten att upplysa den skattskyldige om dennes rätt att inte belasta sig själv ej skall införas. Någon sådan skyldighet kan inte utläsas av konventionen. Vidare menar kommittén att det heller inte föreligger några hinder för skattemyndigheten att dra slutsatser av en skattskyldigs passivitet. Enligt skattetilläggskommittén framgår det uttryckligen av det tidigare nämnda Murray-fallet att det inte är konventionsstridigt att dra slutsatser av en persons passivitet.²³⁵

4.6.4.5 Slutsats

Dagens skatterättsliga sanktionssystem, genom vilket de skattskyldigas uppgiftsskyldighet förenats med en möjlighet för skattemyndigheten att utdöma vite, är konventionsstridigt. Även 1999 års skattetilläggskommitté är av uppfattningen att skattetilläggsregleringen inte lever upp till konventionskraven i detta hänseende. Kommittén har med anledning härav föreslagit att en regel införs, enligt vilken den skattskyldige på begäran skall befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. En fråga som kvarstår är emellertid om regeln kan leda till att skattetilläggsregleringens brist i detta avseende läks.

Av Europadomstolens praxis följer att det är oförenligt med artikel 6 att tvinga någon att uttala sig eller ta fram skriftliga bevis mot sig själv och sedermera använda uppgifterna i en efterföljande rättegång. Med utgångspunkt i hittillsvarande praxis är det svårt att dra någon annan slutsats än att en kränkning förutsätter att någon form av tvång utövats. Att sedan Harris, O'Boyle och Warbrick framhåller att det inte är otänkbart att en tolkning av artikel 6 framgent kan komma att innebära att bestämmelser som kräver att den misstänkte besvarar polisens frågor eller uttalar sig i en rättegång förbjuds, är en annan sak. Konventionsrätten är ju autonom och det är svårt att förutsäga hur Europadomstolen kommer att resonera i fortsättningen. Enligt vår mening torde ett bibehållande av den allmänna uppgiftsskyldigheten inte idag strida mot rätten att inte belasta sig själv.

För att den svenska skattetilläggsregleringen skall överensstämma med konventionens krav torde krävas att en regel införs varigenom skattemyndigheten åläggs att informera den skattskyldige om rätten att inte belasta sig själv. Skattetilläggskommittén anser emellertid att en sådan skyldighet inte kan utläsas av Europadomstolens praxis och den regel som föreslås bygger istället på att den skattskyldige endast på egen begäran kan befrias från sin uppgiftsskyldighet. Även med en omfattande informationskampanj torde de flesta sakna kännedom om rätten att inte belasta sig själv och vi ställer oss därför kritiska till om förslaget i detta avseende är tillräckligt för att nå upp till konventionskraven.

Slutligen, vad beträffar rätten för domstolar och myndigheter att dra slutsatser av någons passivitet, skall framhållas att Skattetilläggskommittén anser att det av *John Murray v. United Kingdom* uttryckligen framgår att en sådan rätt tillkommer skattemyndigheten. Enligt vår uppfattning är Skattetilläggskommittén härvid för kategorisk i sin slutsats. I *John Murray v. United Kingdom* var indicierna så starka att det inte kunde anses oskäligt att tillmäta Murrays passivitet betydelse när han fälldes för det brott som han anklagades för. Enligt vår uppfattning bör inte rättsfallet tolkas så att det härigenom uttryckligen framgår att skattemyndigheten alltid äger rätt att dra slutsatser en skattskyldigs val att förhålla sig passiv. Tillmäts passivitet alltid negativ betydelse existerar inte rätten att inte belasta sig själv i praktiken. En avvägning måste således göras i varje enskilt fall.

²³⁵ Se SOU 2001:25 s 174 ff samt s 259 ff.

5 DE SVENSKA SKATTETILLÄGGENS FÖRHÅLLANDE TILL PRINCIPEN OM NE BIS IN IDEM

5.1 Allmänt

Att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott mer än en gång (*ne bis in idem*) brukar uppfattas inte endast som en grundläggande princip inom straffprocessrätten utan även som en sådan viktig rättsstatlig princip som har sin plats bland grundläggande mänskliga fri- och rättigheter.²³⁶ Principens innebörd är att den som en gång har blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott skall vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak.²³⁷

I svensk straffprocessrätt har principen kommit till uttryck i 30 kap 9 § första stycket rättegångsbalken om brottmålsdomars rättskraft (*res judicata*). Av bestämmelsen framgår att, sedan tiden för talan mot en dom gått ut, nytt åtal för samma gärning inte får tas upp till prövning. Den tidigare domen utgör ett rättegångshinder som rätten skall beakta *ex officio*.

Brottmålsdomens rättskraft omfattar i princip alla straffrättsliga påföljder av den bedömda gärningen. I svensk doktrin har anförts att det aldrig kan vara frågan om en ny gärning om åklagaren enbart åberopar ny bevisning eller ett annat straffstadgande.²³⁸ Inte heller det faktum att ett nytt subjektivt rekvisit görs gällande medför att det blir frågan om en annan gärning. För att det skall vara frågan om en ny gärning krävs att åklagaren åberopar åtminstone ett nytt gärningsmoment. Något hinder mot att samma gärning som prövats i ett brottmål läggs till grund för en senare talan om en annan rättsföljd finns inte. Att en viss gärning prövats i ett brottmål utgör således, oavsett hur prövningen utfallit, inte något hinder mot att samma gärning senare läggs till grund för exempelvis en skadeståndstalan. På motsvarande sätt utgör en prövning som avsett något annat än straffrättsligt ansvar, såsom en skadeståndstalan, inte något hinder mot ett senare brottmål angående samma gärning.²³⁹

Enligt svensk lag är skattetillägg en administrativ sanktion och som sådan inte att anse som en straffrättslig påföljd. Ett beslut om skattetillägg utgör därför, enligt svensk rätt, inte något hinder mot ett senare åtal för skattebrott även om åtalet skulle anses avse samma gärning som föranlett beslutet om skattetillägg.

Mot bakgrund av att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott, i sjätte artikelns mening, aktualiseras emellertid frågan huruvida det är förenligt med Europakonventionen att en skattskyldig bestraffas två gånger för samma gärning, dels genom en brottmålsprocess och dels genom påförande av skattetillägg.

I själva Europakonventionen finns ingen uttrycklig bestämmelse om *ne bis in idem*. I doktrin har diskuterats om det i rätten till en rättvis rättegång, i artikel 6, under vissa omständigheter kan anses ingå ett krav på skydd mot lagföring och dom två gånger i samma sak. Den övervägande uppfattningen har emellertid varit att så inte är fallet. Europadomstolen har dessutom, i målet *Ponsetti and Chesnel v. France* uttryckligen fastslagit att principen om *ne*

²³⁶ Se NJA 2000 s 622.

²³⁷ Se Ekelöf m fl. s 154f.

²³⁸ Se Ekelöf m fl. s 159.

²³⁹ Se NJA 2000 s 622.

bis in idem varken direkt eller indirekt garanteras genom konventionens bestämmelser.²⁴⁰ Genom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen gäller emellertid sedan den 1 november 1998 en bestämmelse som utvidgar rättighetsskyddet till att även omfatta ett principiellt förbud mot nytt åtal efter slutlig brottmålsdom, som lag i Sverige.²⁴¹

Det är naturligtvis av stor betydelse för det svenska systemet hur artikeln skall tolkas. Det har hävdats att denna tolkningsfråga inom sitt område är av större praktisk vikt än det grundläggande spørsmålet om skattetillägg skall anses vara ett straff för brott i den mening som avses i artikel 6 i konventionen.²⁴² Även om artikel 6 är tillämplig behöver det ju inte innebära att de skattetillägg som åläggs i någon större utsträckning strider mot konventionen. Om däremot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 slår till mot att någon åläggs skattetillägg är det större antalet domar på skattebrott lagstridiga sedan det sjunde tilläggsprotokollet trädde ikraft.²⁴³

I detta kapitel undersöks inledningsvis vilken tolkning som skall ges åt principen om *ne bis in idem*, såsom den kommer till uttryck i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, varvid bland annat viss praxis från Europadomstolen kommer att presenteras. Vidare utreds förhållandet mellan artikeln och den svenska skattetilläggsregleringen, till stor del med hjälp av svenska domstolsavgöranden. Slutligen redogörs för Skattetilläggskommitténs uppfattning samt förslag till förändringar åtföljt av en analys av huruvida förslagen till förändringar är tillräckliga för att den svenska skattetilläggsregleringen skall anses förenlig med Europakonventionen.

5.2 Lydelsen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har enligt engelsk originalversion följande lydelse:

1. No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.
2. The provisions of the preceding paragraph shall not prevent the reopening of the case in accordance with the law and penal procedure of the State concerned, if there is evidence of new or newly discovered facts, or if there has been a fundamental defect in the previous proceedings which could affect the outcome of the case.
3. No derogation from this Article shall be made under Article 15 of the Convention.

I inkorporeringslagen har artikel 4 givits följande svenska lydelse:

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelsen i föregående punkt skall inte utgöra ett 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.

²⁴⁰ Harris, O'Boyle och Warbrick anser att detta inte nödvändigtvis innebär att ett sådant krav inte kan härledas ur artikel 6.

²⁴¹ Se SOU 2001:25 s 192f.

²⁴² Se SOU 2001:25 s 199.

²⁴³ Se Munck Skattetillägg och Europakonventionen p. 8.

3. Avvikelse får inte ske med stöd av artikel 15 i konventionen.

5.3 Tolkningen av artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet

5.3.1 Allmänt

Att artikel 4.1 enligt lydelsen är begränsad till straffrättsliga förfaranden mot en person innebär, enligt den officiella kommentaren till sjunde tilläggsprotokollet,²⁴⁴ att bestämmelsen inte hindrar att den dömd beträffande samma gärning kan bli föremål för förfarande av annan karaktär, till exempel ett disciplinärt förfarande.²⁴⁵

Det blir därför nödvändigt att dra en gräns mellan ”criminal proceedings” (brottmålsrättegång) och handlanden som föranleds av brott och som medför en påföljd, men som ändå faller utanför artikel 4.1. Härifrån kan man sedan gå vidare och avgöra om förbudet i artikeln är tillämpligt när det första avgörandet avser ett speciellt förfarande som enligt nationell rätt är av administrativ karaktär.

För det andra måste avgöras vilken omfattning rättskraften har enligt artikeln. Artikel 4.1 är enligt ordalydelsen bara tillämplig när det är fråga om brott för vilket någon redan blivit ”finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure in that State” (slutligt frikänd eller dömd enligt hemlandets lag). För att kunna avgöra rättskraftens omfattning måste således betydelsen av detta först klargöras.

I detta avsnitt tolkas artikel 4.1 utifrån de två frågorna varvid några avgöranden från Europadomstolen inledningsvis presenteras för att tjäna som vägledning.

5.3.2 Europadomstolens praxis

5.3.2.1 Allmänt

Principen om *ne bis in idem* i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har varit föremål för prövning i Europadomstolen vid ett flertal tillfällen. Här redogörs för fyra avgöranden av vilka två är så kallade avvisningsbeslut där rättsfrågorna sällan blir riktigt utredda och motiveringen för beslutet ofta är mycket kortfattade²⁴⁶. Anledningen till att dessa ändock presenteras är för att visa att Europadomstolens praxis i frågan är något vacklande.²⁴⁷

²⁴⁴ Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, Strasbourg 1985

²⁴⁵ Detta fastslås uttryckligen i punkt 32 enligt följande: ”Article 4, since it only applies to trial and conviction of a person in criminal proceedings, does not prevent him from being made subject, for the same act, to action of a different character (for example disciplinary action in the case of an official) as well as to criminal proceedings.”

²⁴⁶ Domstolen avgör nu över 9000 ”admissability cases” per år.

²⁴⁷ Se Cameron SvJT 2001 s 751.

5.3.2.2 *Gradinger v. Austria*

Gradinger hade åtalats för att han under bilkörning vållat annans död, varvid som försvårande omständighet åberopats att han kört bilen alkoholpåverkad. Gradinger dömdes av domstolen i Österrike till ansvar för vållande till annans död.²⁴⁸ Påståendet om alkoholpåverkan fann emellertid domstolen ej styrkt då man ansåg att alkoholhalten inte översteg vad som var tillåtet enligt den aktuella straffregeln. Två månader senare påfördes Gradinger böter enligt vägtrafiklagen för att han varit alkoholpåverkad under den aktuella körningen då förvaltningsmyndigheten i sin bedömning funnit att alkoholhalten översteg tillåten mängd.

Gradinger överklagade beslutet till förvaltningsdomstol som avvisade överklagan och påpekade att enligt österrikisk lag en person, efter att ha blivit dömd för brott, kan bli påförd böter av förvaltningsmyndighet.²⁴⁹

Målet gick vidare till Europadomstolen och Gradinger gjorde där gällande att det administrativa beslutet innebar ett brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen eftersom han därigenom blivit dömd två gånger för samma brott.

Österrike invände bland annat att det administrativa förfarandet inte utgjorde ett brottmålsförfarande enligt österrikisk rätt och att landet dessutom reserverat sig mot bestämmelsen. Österrike hade nämligen vid sin ratificering av det sjunde tilläggsprotokollet förklarat att artikel 4 endast avsåg straffrättsliga förfaranden som omfattades av den österrikiske straffprocesslagen, dit det administrativa förfarandet inte hörde.

Europadomstolen gjorde en bedömning av det administrativa beslutet och fann härvid att förvaltningsmyndighetens påförande av böter innebar en anklagelse för brott varför artikel 6 var tillämplig på förfarandet.²⁵⁰ Vidare konstaterade Europadomstolen att enligt österrikisk lag skulle påverkan av alkohol, enligt både straffstadgandet och vägtrafikbestämmelsen, anses föreligga när blodalkoholhalten vid bilkörning uppgick till minst 0,8 gram per liter. I förevarande fall hade domstolen i Österrike inte funnit alkoholhalten styrkt, medan den administrativa myndigheten därefter ansett alkoholhalten uppgå till denna nivå. Europadomstolen ansåg, trots att de aktuella bestämmelserna, straffstadgandet och vägtrafikregeln, skiljde sig åt med avseende på deras art och ändamål, att brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen förelegat. Vad gäller Österrikes ”reservation” uttalade domstolen att denna visserligen var att anse såsom en reservation men att den inte uppfyllde de krav som gällde för att vara giltig.²⁵¹

Avgörandet har diskuterats flitigt i doktrin varvid den rådande uppfattningen till övervägande del har varit att begreppet ”criminal proceedings” i artikel 4.1 torde ha samma betydelse som i artikel 6 i konventionen.²⁵² Beträffande frågan om det var samma brott som Gradinger straffades för två gånger har, från vissa håll²⁵³, slutsatsen dragits att det avgörande för Europadomstolens bedömning i fallet torde vara att både brottmålsdomstolens beslut och förvaltningsmyndighetens administrativa beslut grundat sig på samma handlande.²⁵⁴

²⁴⁸ Se *Gradinger v. Austria* p. 8.

²⁴⁹ Se *Gradinger v. Austria* p. 12.

²⁵⁰ Se *Gradinger v. Austria* p. 36.

²⁵¹ Se *Gradinger v. Austria* p. 38-39 samt p. 55.

²⁵² Se bl. a. Harris m. fl. s 569 samt van Dijk och van Hoof s 690.

²⁵³ Denna slutsats har dragits av bl. a. van Dijk och van Hoof.

²⁵⁴ Se *Gradinger v. Austria* p. 55.

5.3.2.3 *Oliviera v. Switzerland*

Maria Oliviera hade, enligt en bestämmelse i vägtrafiklagen, blivit påförd böter av den schweiziska polismyndigheten uppgående till 200 CHF med anledning av att hon inte haft kontroll över sitt fordon då hon inte anpassat hastigheten till vägförhållandena.²⁵⁵ Vägen hade varit istäckt och Olivieras bil hade girat över på fel sida vägen och träffat en bil, vilken i sin tur kolliderade med en tredje bil vars förare blivit allvarligt skadad.²⁵⁶ Den schweiziska åklagarmyndigheten utfärdade sedermera ett strafföreläggande, uppgående till 2000 CHF, avseende Oliviera för att hon av oaktsamhet vållat en person fysisk skada när hennes bil kolliderade med den andra bilen.

Maria Oliviera överklagade åklagarmyndighetens beslut till en kantonal underrätt varvid bötesbeloppet nedsattes till 1500 CHF och beslut fattades om att det första bötesbeloppet på 200 CHF skulle dras av från detta senare belopp. Även detta beslut överklagade emellertid Oliviera och den kantonala överrätten fastställde underrättens beslut med motiveringen att Oliviera inte skulle bli strängare straffad än vad hon skulle blivit om båda brottmålsanklagelserna hade hanterats vid ett och samma tillfälle.²⁵⁷

Målet gick vidare till Europadomstolen varvid Oliviera gjorde gällande att hon lagförts två gånger för samma händelse varför brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen förelåg.²⁵⁸

Den schweiziska staten anförde att brott mot artikeln inte förelåg och att fallet skiljde sig från Gradinger-fallet främst i tre viktiga avseenden. För det första fanns det här ingen motstridighet mellan de två myndigheternas bedömning av omständigheterna. För det andra skulle polismyndigheten på grund av bristande behörighet inte kunnat ta hänsyn till alla aspekter av Olivieras handlande. För det tredje hade resultatet av de separata förfarandena inte lett till någon nackdel för Oliviera.

Europadomstolen fann att fallet var ett typiskt exempel på ett handlande som utgör grund för två olika brott och där det större straffet konsumerar det mindre. Om polismyndigheten iakttagit den riktiga proceduren och vidarebefordrat ärendet till åklagarmyndigheten för handläggning av båda brotten hade det inte förändrat bedömningen. Det hade, enligt domstolen, i och för sig varit mer förenligt med principerna för god rättsskipning om en och samma myndighet hade bedömt båda brotten men att så inte skedde saknade betydelse vad gäller förenligheten med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Bestämmelsen utesluter inte att skilda brott prövas av olika domstolar, även om det är frågan om samma gärning.²⁵⁹

Europadomstolens slutsats blev således att det inte fanns något i förfarandet som inkräktade på artikel 4, eftersom den bestämmelsen är avsedd att skydda människor från att lagföras två gånger för samma brott.

En av domarna avgav i Oliviera-domen en skiljaktig mening. Domaren ansåg att brott mot artikel 4 förelåg och menade att Europadomstolens majoritet hade stannat för en lösning exakt motsatt den som valdes i Gradinger-fallet utan att det fanns skillnader mellan de båda fallen som motiverade det. Han ansåg att det var fråga om exakt samma gärningar i de båda fallen

²⁵⁵ Se *Oliviera v. Switzerland* p. 10.

²⁵⁶ Se *Oliviera v. Switzerland* p. 7.

²⁵⁷ Se *Oliviera v. Switzerland* p. 13.

²⁵⁸ Se *Oliviera v. Switzerland* p. 18 och 22.

²⁵⁹ Se *Oliviera v. Switzerland* p. 23.

och att, beroende på misstag av den myndighet som först lagförde den anklagade, en viss aspekt av handlandet inte hade beaktats vid det första fällande beslutet.

5.3.2.4 *Ponsetti and Chesnel v. France*

Det första avvísingsbeslutet rörde Ponsetti och Chesnel som båda hade belagts med en slags fransk motsvarighet till det svenska skattetillägget på grund av att de inte hade lämnat in sina skattedeclarationer. En tid senare åtalades och dömdes de i domstol för skattebedrägeri då de bedrägligen hade undandragit staten skatt genom att avsiktligen underlåta att lämna in självdeklarationer inom föreskriven tid. Frågan gällde således huruvida ett påfört skattetillägg och en dom för skattebedrägeri utgjorde straff för samma brott.²⁶⁰

Ponsetti och Chesnel anförde i Europadomstolen att det förhållande att de påförts skattetillägg och dömts för skattebedrägeri innebar att de straffats två gånger för samma gärning. De hävdade att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet var tillämplig, då skattetillägg utgjorde en brottslig anklagelse i konventionens mening och att de grundläggande rekvisiten var desamma för såväl skattetillägg som skattebedrägeri.²⁶¹

Europadomstolen fann att de grundläggande rekvisiten för skattetillägg skiljde sig från rekvisiten för skattebedrägeri. Det avgörande var att det för den administrativa sanktionen, till skillnad från den straffrättsliga, inte ställdes några krav på uppsåt att undandra skatt. Innebörden, menade Europadomstolen, blev att de två aktuella bestämmelserna inte reglerade samma brott och att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte var tillämplig. Domstolen ansåg därför att klagomålen var ogrundade varför prövningstillstånd inte meddelades.²⁶²

Den franska författningsdomstolen hade aldrig genom sin praxis givit principen om *ne bis in idem* grundlagsstatus i Frankrike. Domstolen hade klart uttryckt att administrativa sanktioner kan kombineras med straffrättsliga påföljder, och då särskilt skatteadministrativa sanktioner.²⁶³ Dessutom har Frankrike reserverat sig mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Bestämmelsen gäller endast de överträdelser som enligt fransk lag betraktas som brottmålsdomar. Den franska domstolen har även uttryckligen förklarat att reservationen innebär att bestämmelsen inte kan användas i samband med administrativa skattesanktioner.²⁶⁴

5.3.2.5 *R.T v. Switzerland*

Det andra avvísingsbeslutet handlade, liksom Oliviera-fallet, om två ”straff” som utdömts för rattfylleri. Efter att ha blivit stoppad av polisen fick R.T först sitt körkort återkallat av det lokala vägtrafikkontoret och sedan, en månad senare, dömdes han till böter och fängelsestraff för rattfylleri.²⁶⁵

²⁶⁰ Se *Ponsetti and Chesnel v. France* p. 1 och 2.

²⁶¹ Se *Ponsetti and Chesnel v. France* A p. 2.

²⁶² Se *Ponsetti and Chesnel v. France* B p 5.

²⁶³ Se Guy Gest, SN nr1-2/2000 s 18-19.

²⁶⁴ Se Guy Gest, SN nr1-2/2000 s 19.

²⁶⁵ Se *R.T v. Switzerland* “the facts”.

I Europadomstolen anförde R.T:s ombud, avseende artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, att R.T hade straffats två gånger i två separata processer för rattfylla. Först fick han sitt körkort återkallat av det lokala vätrafikkontoret och sedan blev han dömd och lagförd i domstol.²⁶⁶

Europadomstolen fann att det inte förelegat något brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. De schweiziska myndigheterna beslutade endast om de tre olika sanktioner som enligt lag följer av det aktuella brottet, nämligen fängelsestraff, böter och körkortsåterkallelse. Dessa sanktioner utdömdes samtidigt av två olika myndigheter, dels en administrativ och dels en straffrättslig myndighet. Det kan därför inte sägas att två brottnålsrättegångar förelegat i strid med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.²⁶⁷

5.3.3 ”Brottnålsrättegång” (*criminal proceedings*)

5.3.3.1 Allmänt

Den primära frågan vad gäller begreppet ”brottnålsrättegång” är huruvida det är ett autonomt begrepp eller inte. Att ett begrepp är autonomt innebär att det skall ges en självständig tolkning. Det spelar således ingen roll hur förfarandet klassificerats i den nationella rätten. Först för det fall att begreppet befinnes vara autonomt är det nödvändigt att gå vidare i bedömningen och avgöra vad som kan anses utgöra en brottnålsrättegång, det vill säga vad begreppet innefattar.

5.3.3.2 Är begreppet autonomt?

Det faktum att Europadomstolen alltid har varit ovillig att tolka konventionsbegrepp som icke-autonoma talar med stor säkerhet för att begreppet ”brottnålsrättegång” är av autonom karaktär. Det finns härutöver ett flertal argument som talar i denna riktning även om det från vissa håll hävdas motsatsen. Högsta domstolen uttalade till exempel i sin dom av den 29 november 2000²⁶⁸ att frasen ”i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” inte lämnade något utrymme för att tolka begreppet som ett autonomt begrepp. I sådana fall bör uttryckligt stöd i Europadomstolens praxis finnas för det. HD ansåg alltså att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet endast förbjuder ett nytt åtal om det tidigare åtalet har klassificerats som ”straffrättsligt” i den nationella rätten. Eftersom det svenska skattetillägget inte är klassificerat som straffrättsligt föreligger det således inget brott mot artikeln i de fall skattetillägg påförs följt av åtal för skattebrott. Asp menar emellertid att den hänvisning till ”lagen och rättegångsordningen i denna stat”, som HD tar fasta på, bara innebär att det alltid måste finnas något regelverk som talar om när ett avgörande är att anse såsom lagakraftvunnet. Det är således långt ifrån klart att ordalydelsen av artikeln utesluter att den har en autonom karaktär.²⁶⁹

Det faktum att flera länder har reserverat sig mot protokollet för att begränsa *ne bis in idem*-regelns tillämpningsområde till sanktioner som klassas som straffrättsliga enligt den nationella rätten är ytterligare en faktor som talar för att begreppet ”brottnålsrättegång” är autonomt. Det är i vart fall uppenbart att dessa länder uppfattat det så då det annars skulle

²⁶⁶ Se *R.T v. Switzerland* ”complaints” p. 2.

²⁶⁷ Se *R.T v. Switzerland* ”complaints” p. 3.

²⁶⁸ NJA 2000 s 622.

²⁶⁹ Se Asp 2001 s 616.

saknas anledning till sådana reservationer. Enligt Cameron får då de länder som inte har reserverat sig anses ha accepterat att artikeln har en autonom karaktär.²⁷⁰

Ytterligare en faktor som pekar i denna riktning är att Europadomstolen i det tidigare presenterade avvisningsbeslutet, *Ponsetti and Chesnel v. France*, inte har förkastat klagandens argument att ett beslut att påföra en skatterättslig sanktion kan betraktas som en ”brottmålsrättegång”.

Med hänvisning främst till Europadomstolens agerande i Ponsetti och Chesnel-fallet och det förhållande att begreppen i Europakonventionen i betydande utsträckning givits en autonom karaktär måste begreppet ”brottmålsrättegång” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, på samma sätt som många andra begrepp enligt konventionen och dess tilläggsprotokoll anses vara autonomt.

5.3.3.3 Vad utgör en brottmålsrättegång?

Det finns i den juridiska litteraturen uttalanden av innebörd att ett förfarande skall anses vara ett brottmålsförfarande i konventionens mening så snart det kan utmynna i att en person åläggs ett straff i den mening uttrycket har enligt artikel 6 i konventionen.²⁷¹ Vidare har påståtts att man ur Gradinger fallet kan dra slutsatsen att begreppet ”criminal” i artikel 6 är identiskt med termen ”criminal” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och att tillämpningsområdet för de straffrättsliga garantierna skall vara detsamma. Denna mycket långtgående tolkning har emellertid ifrågasatts från flera håll.²⁷² Om en sådan tolkning verkligen var avsedd skulle det innebära att alla åtgärder med repressiv inriktning på grund av en lagöverträdelse, principiellt sett skulle tvingas ha beslutats av en och samma domstol vid ett och samma tillfälle. Ett sådant system torde, för många länder, vara mycket svårt att åstadkomma exempelvis vid trafikonykterhetsbrott där körkortsåterkallelse, i många länder, åläggs av en annan myndighet än den domstol som ådömer det egentliga straffet. Enligt Europadomstolen har en körkortsåterkallelse som sker automatiskt på grund av brott inte bara förebyggande syfte utan också ett repressivt och allmänpreventivt syfte och skall därför betraktas som straff enligt artikel 6.²⁷³

Av intresse i sammanhanget är Regeringsrättens dom, från den 18 december år 2000²⁷⁴, grundad på Europadomstolens praxis, som rörde frågan om just körkortsåterkallelse strider mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Regeringsrätten fastslog att en körkortsåterkallelse i anledning av brott utgjorde ett straff i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets mening. Begreppet ”brottmålsrättegång” ansåg rätten inte skulle ges en så långtgående tolkning att det aktualiseras så snart en rättegång kan utmynna i en brottspåföljd som utgör ett straff. En sådan tolkning, menade Regeringsrätten, framstod som ”egendomlig” eftersom bestämmelsen är avsedd för ett mera begränsat tillämpningsområde. I en rättegång angående körkortsingripande på grund av trafikbrott görs ingen ny prövning av brottet, i den mening att själva brottet prövas. Termen ”brottmålsrättegång”, menade rätten, bör reserveras just för sådana rättegångar där själva brottet prövas. Regeringsrätten fann således, mot bakgrund av Europadomstolens praxis, att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet måste tolkas så att ett brott

²⁷⁰ Se Cameron SvJT 2001 s 750.

²⁷¹ Se Danelius s 136.

²⁷² Se Danelius s 136

²⁷³ Se *Malige v. France* p. 39 och p. 40.

²⁷⁴ Mål nr. 8071-1999.

kan föranleda att olika sanktioner påförs av skilda myndigheter och domstolar om det är förutsatt i lagstiftningen.

5.3.3.4 *Slutsats*

Begreppet ”brottmålsrättegång” skall ges en autonom tolkning, vilket innebär att det, för att ett förfarande skall inrymmas i begreppet, inte spelar någon roll vilken klassificering förfarandet givits i den nationella rätten. Hur Europadomstolen bedömer om ett förfarande utgör en brottmålsrättegång är oklart. Det är tveksamt om en tolkning utifrån tillämpligheten av artikel 6 på förfarandet är lämplig. Att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig, då påförandet av skattetillägg utgör en brottmålsrättegång, menar vi inte per automatik innebär att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är det. Det framgår av regeringsrättens dom att bestämmelsen är avsedd för ett mer begränsat område och att tolkningen skall göras snävare.

5.3.4 *”Slutligt frikänd eller dömd” (finally acquitted or convicted)*

Av den officiella kommentaren till sjunde tilläggsprotokollet kan utläsas att frasen ”finally acquitted or convicted” innebär att det skall föreligga en lagakraftvunnen dom i saken. Principen om *ne bis in idem* är således bara tillämplig när det är frågan om ett brott för vilket någon redan blivit slutligt dömd eller frikänd. Frasen ”finally acquitted or convicted” är i sitt sammanhang inte autonom. I artikeln hänvisas ju uttryckligen till den nationella lagstiftningen, med vilket man i första hand velat markera att avgörandet skall ha tagit åt sig rättskraft enligt hemlandets lag. Varken artikeln eller den officiella kommentaren ger någon vägledning för bedömningen av om ett visst beslut har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande.

5.3.5 *Rättskraftens omfattning*

Kärnpunkten i rättskraftens omfattning rör frågan huruvida det är brottsidentitet eller, som för 30:9 RB, gärningsidentitet som gäller. För att kunna avgöra det måste ledning hämtas i Europadomstolens tidigare redovisade praxis.

I Gradinger-fallet,²⁷⁵ där klaganden först dömdes för vållande till annans död enligt strafflagen²⁷⁶ och sedan ålades bötesstraff enligt vägtrafiklagen för att han kört bilen alkoholpåverkad, fann Europadomstolen att brott mot artikel 4.1 förelegat. Även om det rörde sig om två förfaranden av olika art fann domstolen att bägge besluten var baserade på samma gärning.

I Oliviera-fallet,²⁷⁷ där klaganden först dömdes enligt vägtrafiklagen för att hon inte anpassat farten efter vägförhållandena och sedan ålades böter enligt strafflagen för att ha orsakat en person fysisk skada, fann Europadomstolen däremot att brott mot artikel 4.1 inte förelåg. Europadomstolen menade att detta var ett typiskt exempel på att en enda handling i sig kan utgöra olika förseelser och konstaterade att artikel 4.1 inte hindrar påförande av två straff för samma gärning så länge det är frågan om olika brott.

²⁷⁵ *Gradinger v. Austria.*

²⁷⁶ Gradinger fick här inte det strängare straff som föreskrevs för grov rattfylla eftersom domstolen inte fann alkoholhalten styrkt.

²⁷⁷ *Oliviera v. Switzerland.*

I Ponsetti och Chesnel-fallet,²⁷⁸ där klagandena först belagts med skattetillägg och sedan åtalats för skattebedrägeri, uttalade Europadomstolen att något brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte var för handen eftersom den först påförda administrativa sanktionen inte ställde några krav på uppsåt, medan ett sådant krav gällde för den straffrättsliga sanktionen. Således var brottsrekvisiten olika varför ingen kränkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hade skett.²⁷⁹

I R.T-fallet,²⁸⁰ där klaganden först fick sitt körkort återkallat och sedan dömdes till böter och fängelse för rattfylleri, ansåg Europadomstolen att det inte förelåg något brott mot artikel 4.1. De tre olika sanktionerna följde enligt lag som straff för det aktuella brottet och sanktionerna utdömdes samtidigt av två olika myndigheter.

Med hänsyn till de fyra avgörandena torde det numera vara klart att det för rättskraftens omfattning är brottsidentitet och inte gärningsidentitet som gäller. Ett senare åtal som grundar sig på samma gärning är således inte uteslutet så länge det handlar om ett annat brott.

5.4 Skattetilläggets förhållande till artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet

5.4.1 Allmänt

Bestämmelser om skattetillägg återfinns i taxeringslagen.²⁸¹ Skattetillägg kan påföras en skattskyldig för bland annat oriktiga uppgifter och underlåtenhet att avge deklARATION. Skattetillägg förutsätter inte att den skattskyldige uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat den oriktiga uppgiften. Den skattskyldige kan emellertid befrias från avgiften bland annat om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om det är uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Det är skattemyndigheten som fattar beslut om skattetillägg. Detta beslut kan emellertid överklagas till länsrätten.

Enligt svensk lagstiftning är skattetillägget inte att anse såsom en straffrättslig påföljd. Ett beslut om skattetillägg utgör därför, enligt 30:9 RB, inte något hinder mot ett senare åtal för skattebrott även om åtalet skulle anses avse samma gärning som föranlett beslutet om skattetillägg. Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har aktualiserat frågor om huruvida brott mot denna artikel är för handen.

I detta avsnitt presenteras inledningsvis avgöranden från svenska domstolar som grundar en analys av det svenska skattetilläggets förenlighet med artikel 4.1. Därefter analyseras skattetillägget utifrån dessa avgöranden samt de olika rekvisiten i artikeln. Vidare följer en bedömning av huruvida artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig på det svenska skattetilläggsystemet. Avslutningsvis redovisas 1999 års skattetilläggskommittés uppfattning samt förslag till förändringar och kommentarer.

²⁷⁸ *Ponsetti and Chesnel v. France.*

²⁷⁹ Fallet var endast ett avvisningsbeslut varför viss försiktighet bör iakttas så att inte för stor vikt läggs vid det.

²⁸⁰ *R.T v. Switzerland.*

²⁸¹ Se kap. 2.

5.4.2 Svensk praxis

5.4.2.1 Underrättsdomar

5.4.2.1.1 Länsrätten i Göteborg²⁸²

Den 24 juni 1999 undanröjde länsrätten i Göteborg ett beslut om skattetillägg som påförts av skattemyndigheten tre år tidigare.

Klaganden i målet hade påförts skattetillägg för oriktig uppgift år 1996 med anledning av att han deklarerat en för liten inkomst varefter han två år senare, i Göteborgs tingsrätt, dömts för skatteförseelse, avseende samma oriktiga uppgift. Länsrätten tog inledningsvis ställning till frågan om, och fann att, påförandet av skattetillägg utgör en sådan anklagelse för brott som avses i artikel 6 i konventionen. Rätten uttalade härvid att Europakonventionen således var tillämplig i målet varför frågan om eventuellt brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet aktualiserades.

Enligt länsrätten förelåg inget domstolsavgörande i skattetilläggsfrågan förrän länsrätten hade meddelat sin dom. Frågan om en eventuell tillämpning av principen om *ne bis in idem* aktualiserades således först i processen i länsrätten.

Länsrätten konstaterade att skattemyndigheten anförde exakt samma gärning som grund för prövningen i länsrätten som lagts till grund för talan i tingsrätten. Bestämmelserna i skattebrottslagen avser, liksom skattetilläggsreglerna, att skydda statens intresse av att avskräcka skattskyldiga från att lämna oriktiga uppgifter. Länsrätten menade att det således här var frågan om exakt samma förseelse och drog slutsatsen att en dom enligt skattebrottslagen därmed utesluter en lagföring enligt taxeringslagen. Länsrätten beslutade därför att undanröja skattemyndighetens beslut om skattetillägg då ett annat beslut skulle strida mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet.

5.4.2.1.2 Helsingborgs tingsrätt²⁸³

Den 30 september 1999 fann Helsingborgs tingsrätt att ett av skattemyndigheten påfört skattetillägg inte utgjorde hinder mot att den tilltalade i brottmålsrättegången ålades en straffrättslig påföljd för samma gärning. Straff för skattebrott skulle, enligt tingsrätten, utdömas genom en brottmålsrättegång. Skattetillägget, menade tingsrätten, är inte huvudsakligen en brottspåföljd utan en avgift i ett administrativt sanktionssystem. Det förhållande att en skattskyldig redan påförts skattetillägg för samma gärning som han redan fällts till ansvar för i en brottmålsprocess får korrigeras genom resning i skattetilläggsfrågan istället för underlåtenhet att utdöma den egentliga brottspåföljden.

5.4.2.1.3 Göteborgs tingsrätt²⁸⁴

Den 15 september 1999 fann Göteborgs tingsrätt ett tidigare påfört skattetillägg ej utgjorde hinder mot en prövning av ett åtal för bland annat grovt skattebedrägeri. Tingsrätten tog fasta på det förhållande att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet endast behandlar fall där det tidigare avgörandet vunnit laga kraft. En tidigare dom måste, för att hindra ny lagföring, vara en slutligt lagakraftäggande dom. Eftersom den tilltalade emellertid i det aktuella fallet alltjämt hade rätt att överklaga skattemyndighetens beslut ansåg tingsrätten detta inte vara något

²⁸² Mål nr. 1390-99.

²⁸³ Mål nr. B 663-98.

²⁸⁴ Mål nr. B 3068-99.

lagakraftätagande avgörande som kunde hindra ny lagföring genom tillämpning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Tingsrätten fann därför inget hinder mot att pröva åtalet i dess helhet.

5.4.2.1.4 Mölndals tingsrätt

Dagen efter, den 16 september, kom Mölndals tingsrätt till en annan slutsats. Tingsrätten konstaterade härvid inledningsvis, precis som länsrätten i Göteborg, att skattetillägget utgjorde en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Därefter fann emellertid tingsrätten, precis som Göteborgs tingsrätt, att eftersom beslutet fortfarande gick att överklaga, hade det inte vunnit laga kraft varför artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte var tillämplig. Någon situation som den som avses i artikeln förelåg därför inte. Däremot ansåg tingsrätten att 45 kap. 1 § 3 st. rättegångsbalken skulle tillämpas. Bestämmelsen stadgar att nytt åtal inte får väckas för gärning för vilken den tilltalade redan står under åtal. Eftersom skattetillägget ännu inte vunnit laga kraft skulle, enligt tingsrätten, den som påförts detta jämföras med en person som står under åtal för den gärning skattetillägget avser. Tingsrätten fann således att hinder mot att pröva åtalet förelåg enligt nämnda paragraf och åtalet avvisades. Åklagaren överklagade emellertid beslutet till Hovrätten för Västra Sverige.

5.4.2.2 Domar i överrätt

5.4.2.2.1 RH 2000:61

Den 14 juni 2000 undanröjde Hovrätten för Västra Sverige Mölndals tingsrätts avvisningsbeslut och återförvisade målet till tingsrätten. Hovrätten konstaterade inledningsvis, liksom tingsrätten, att det för att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skall kunna aktualiseras krävs att beslutet om skattetillägg vunnit laga kraft. Hovrätten valde därefter att pröva frågan om huruvida artikel 4 kunde tillämpas ens då skattetilläggsbeslutet hade vunnit laga kraft. Hovrätten hänvisade härvid till Europadomstolens avgörande i Ponsetti och Chesnel-fallet och menade att det inte kan anses uppenbart att ett beslut om skattetillägg skulle hindra prövning i domstol av brott som kräver uppsåt. Dessutom fann hovrätten att frasen ”i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” enligt sin franska och engelska originalversion inte kunde ges en annan tolkning än att det endast är avgöranden som fattats i enlighet med de nationella straffrättsliga rättegångsreglerna som hindrar nya straff.

Avslutningsvis tog hovrätten ställning till om bestämmelsen i 45 kap 1 § 3 st rättegångsbalken innebar att åtal inte kan väckas för brott mot skattebrottslagen om frågan om skattetillägg har väckts men ännu inte slutligt avgjorts. Hovrätten påpekade härvid att artikel 6 i konventionen inte innebär att samtliga de regler som enligt den svenska rättegångsordningen gäller vid utdömande av straff skall tillämpas. Endast de rättssäkerhetsgarantier som gäller vid brottmålsrättegångar måste uppfyllas. Tingsrättens tillämpning av paragrafen var således felaktig eftersom skattetillägget i det aktuella fallet inte utgjorde något hinder mot att åtalet mot den anklagade prövades. Målet återförvisades därför till tingsrätten.

5.4.2.2.2 NJA 2000 s 622

Den 29 november 2000 avgjorde Högsta domstolen ett mål rörande frågan huruvida artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 utgör ett hinder mot att någon fälls till ansvar för skattebedrägeri efter det att denne ålagts skattetillägg.

Klaganden hade åtalats för bland annat skattebedrägeri i Växjö tingsrätt efter det att han påförts skattetillägg jämlikt 5 kap. i taxeringslagen. I överklagandet till Högsta domstolen

hävdade han att skattetillägget var ett straff och att det var en grundläggande rättslig princip att ingen skall kunna straffas två gånger för samma brott. Han ansåg att han genom skattetillägget redan hade ådömts ett straff varför detta utgjorde hinder för prövning av åtalet för skattebedrägeri. Till stöd för sin talan åberopade den tilltalade artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Högsta domstolen hade således att ta ställning till frågan om ett beslut om skattetillägg kan tillmätas rättskraftverkan i förhållande till ett senare väckt åtal.

Högsta domstolen diskuterade inledningsvis huruvida begreppet ”brottmålsrättegång” är autonomt eller inte. Här fann HD att frasen ” i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” inte lämnade utrymme för att tolka ”brottmålsrättegång” som ett autonomt begrepp. För att man skall kunna tolka begreppet autonomt bör det enligt HD, finnas uttryckligt stöd för det i Europadomstolens praxis, något som saknas idag. Frasen var en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning, vilket innebär att artikeln endast förbjuder nytt åtal om det tidigare åtalet har klassificerats som straffrättsligt i den nationella rätten. HD uteslöt dock inte att ”brottmålsrättegång” kan komma att ges en autonom tolkning.²⁸⁵

Härefter valde HD att ta ställning till rättskraftens omfattning vilken de fann, enligt konventionens mening, avsåg brott och inte gärning. HD menade att Europadomstolens egen rättspraxis medgav att det är brottsidentitet och inte gärningsidentitet som gäller, och att ett senare åtal som grundar sig på samma gärning inte är uteslutet så länge det handlar om ett annat brott. Härvid hänvisades till Ponsetti och Chesnel-fallet vari Europadomstolen konstaterat att rekvisiten för skattebedrägeri i Frankrike skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att här fanns ett krav på uppsåt. Det var därför inte fråga om samma överträdelse.

HD förklarade, främst med stöd av Ponsetti och Chesnel, att den tilltalade visst kunde ådömas påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg. Påförande av skattetillägg förutsätter varken uppsåt eller oaktsamhet till skillnad från skattebedrägeri där uppsåt är en förutsättning för ansvar.

5.4.3 Kommentar

5.4.3.1 Allmänt

Reglerna om skattetillägg återfinns i taxeringslagens 5 kap som i 1-2 §§ stadgar att skattetillägg påförs i tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklaration,²⁸⁶ vid skönsmässig avvikelser från deklaration²⁸⁷ och vid skönstaxering vid avsaknad av deklaration.²⁸⁸

Påförande av skattetillägg sker, som huvudregel, oberoende av subjektiva förutsättningar, men under vissa omständigheter kan en subjektiv bedömning resultera i att ett skattetillägg efterges. Vilka dessa situationer är framgår av 5 kap. 6 § taxeringslagen.

²⁸⁵ Se Cameron SvJT 2001 s 750.

²⁸⁶ TL 5:1.

²⁸⁷ TL 5:2 st. 1.

²⁸⁸ TL 5:2 st. 2.

De vanligaste brotten på skatteområdet utgörs av skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Båda brotten avser avgivande av handling, på annat sätt än muntligen, med oriktig uppgift till ledning för myndighets beslut ifråga om skatt eller avgift. Vad gäller skattebrott skall avgivandet ske med uppsåt emedan det för vårdslös skatteuppgift räcker med grov oaktsamhet.

Enligt gällande ordning utgör den omständigheten att skattetillägg påförts inte något hinder mot att den skattskyldige åtalas vid allmän domstol för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift med anledning av den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Inte heller innebär det förhållande att den skattskyldige fällts eller frikänts för brott mot skattebrottslagen något hinder mot att skattetillägg åläggs eller fastställs av högre instans efter överklagande. Frågan kommer emellertid i ett nytt läge genom att skattetillägget, enligt vår mening, är att betrakta som straff enligt Europakonventionen. Då uppstår frågan huruvida det svenska skattetilläggsförfarandet står i strid med det förbud mot dubbelbestraffning som återfinns i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4.

I detta avsnitt analyseras inledningsvis huruvida en utdömd straffrättslig sanktion, enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet, utgör ett hinder mot ett påförande av skattetillägg avseende samma handling. Därefter följer en analys av det motsatta förhållandet det vill säga huruvida ett påfört skattetillägg utgör hinder mot ett utdömande av en straffrättslig sanktion. Avslutningsvis följer en kort sammanfattning av de båda analyserna.

5.4.3.2 Fall då skattetillägg påförs efter att åtal för brott enligt skattebrottslagen har väckts

En rättegång i anledning av en anklagelse för brott enligt skattebrottslagen utgör en ”brottmålsrättegång” både enligt svensk rätt och i Europakonventionens mening. Således kan konstateras att en rättegång, föranledd av ett åtal för brott mot skattebrottslagen, utgör en brottmålsrättegång.

Vad gäller påförande av skattetillägg kan förhållandena emellertid tyckas vara något mer komplicerade. Begreppet ”brottmålsrättegång” skall ges en autonom tolkning och det spelar ingen roll vilken klassificering förfarandet har givits i den svenska rätten. Det förhållande att skattetillägget enligt svensk rätt klassificerats som en administrativ sanktion saknar därför betydelse för avgörandet av om artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig. Förfarandet kan ändå, med hänsyn till dess karaktär, anses utgöra en brottmålsrättegång i artikelns mening. Eftersom det är oklart vad Europadomstolen anser utgör en ”brottmålsrättegång” är det emellertid svårt att med säkerhet bestämma huruvida det svenska skattetilläggsförfarandet innefattas i begreppet.

Ett påförande av det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott, varför artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på förfarandet.²⁸⁹ Att, såsom diskuterats i doktrin avseende Gradinger, anse att termen ”criminal” i artikel 6 är identisk med termen ”criminal” i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet ter sig för oss främmande. Man kan inte bortse från det faktum att termen i de två artiklarna förekommer i helt olika sammanhang. I artikel 6 talas om ”criminal charge” och i artikel 4.1 om ”criminal proceedings”. Vi anser därför att termen inte med säkerhet kan sägas ha en identisk innebörd i de två artiklarna innebärande att det faktum att artikel 6 är tillämplig på förfarandet per automatik medför att även artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet är det.²⁹⁰ Vi menar således att det faktum att vi tidigare konstaterat att

²⁸⁹ Se avsnitt 4.5.5.

²⁹⁰ En uppfattning som även delas av Högsta domstolen i NJA 2000 s 622.

artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig i fråga om det svenska skattetilläggsförfarandet, inte nödvändigtvis måste innebära att även artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet aktualiseras. Härför krävs, enligt vår uppfattning, mera.

I Ponsetti och Chesnel-fallet förkastade inte Europadomstolen klagandens argument att ett beslut att påföra en skatterättslig sanktion kan betraktas som en brottmålsrättegång. Visserligen är fallet endast ett avvisningsbeslut men vi menar, främst med hänsyn till Europadomstolens bristfälliga praxis på området, att förhållandevis stor vikt ändå kan läggas vid beslutet. Eftersom det dessutom hittills är det enda fallet som rör en motsvarighet till det svenska skattetillägget bör beslutet i vart fall tjäna som vägledning vid bedömningen av det svenska skattetilläggsförfarandets förenlighet med artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

Sammanfattningsvis finns det enligt vår uppfattning, bland annat i och med Ponsetti och Chesnel, argument för att det svenska skattetilläggsförfarandet skulle kunna utgöra en brottmålsrättegång med följd att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan komma att aktualiseras för de fall att ett skattetillägg påförs vid sidan av att en straffrättslig sanktion utdömts för samma oriktiga uppgift.

För att brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet skall föreligga måste emellertid även övriga rekvisit i artikeln vara uppfyllda.

Frasen ”slutligt frikänd eller dömd” kräver att det föreligger en lagakraftvunnen dom i saken. Ett domstolsavgörande avseende brott mot skattebrottslagen vinner laga kraft när tiden för överklagande har gått ut det vill säga tre veckor efter det att domen meddelats. Det är först vid denna tidpunkt som den tilltalade är ”slutligt frikänd eller dömd” och artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan aktualiseras. Om skattemyndigheten i detta skede påför den skattskyldige skattetillägg enligt taxeringslagen kan således brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet föreligga.

För att det överhuvudtaget skall kunna föreligga ett brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen krävs det emellertid vidare att prövningen av påförandet av skattetillägg omfattas av brottmålsdomens rättskraft. Eftersom det, enligt Europadomstolen, är brottsidentitet och inte gärningsidentitet som gäller så krävs det att de två sanktionerna påförts respektive utdömts i anledning av samma brott. Ett senare åtal som grundar sig på samma gärning är således inte uteslutet så länge det handlar om ett annat brott.

I Gradinger-fallet ansåg Europadomstolen att trots att de aktuella bestämmelserna, i straffstadgandet och vägtrafikregeln, skiljde sig åt med avseende på deras art och ändamål, brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen förelegat. Grunden härför var att det var samma brott som varit föremål för prövning i båda fallen. Enligt både straffstadgandet och vägtrafikbestämmelsen skulle påverkan av alkohol anses föreligga när blodalkoholhalten vid bilkörning uppgick till minst 0,8 gram per liter. Då förvaltningsmyndigheten sålunda ålade Gradinger böter på samma grund som tidigare varit föremål för prövning, men ej befunnits styrkt, av österrikisk domstol ansåg Europadomstolen att brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet förelåg.

Då skattetillägg påförs efter det att domen för brott enligt skattebrottslagen har vunnit laga kraft är det samma brott som blir föremål för prövning återigen. Det är samma oriktiga uppgift som föranlett såväl straffet som skattetillägget. Att bestämmelserna i taxeringslagen

och skattebrottslagen skiljer sig åt med avseende på deras art och ändamål föranleder, i enlighet med Gradinger, ingen annan bedömning. Vi menar sålunda att det sagda innebär att för det fall att skattetillägg påförs efter det att den straffrättsliga domen har vunnit laga kraft, brottsidentitet föreligger med följderna att brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen är för handen.

Europadomstolen uttalade sig emellertid annorlunda avseende brottsidentitet i Ponsetti och Chesnel-fallet. Här fastslog Europadomstolen att brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte var för handen eftersom den först påförda administrativa sanktionen inte ställde några krav på uppsåt, medan ett sådant krav gällde för den straffrättsliga sanktionen.²⁹¹

Det svenska skattetillägget påförs, liksom det franska, oberoende av subjektiva förutsättningar. Skattebrott, däremot, kräver uppsåt som täcker samtliga objektiva brottsförutsättningar. I de fall den skattskyldige ställts till ansvar för skattebrott innan det att han påförts skattetillägg för samma handling föreligger, genom en tillämpning av Europadomstolens uttalande i Ponsetti och Chesnel, ej brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet, eftersom det är frågan om två olika brott. Ett sådant synsätt menar vi emellertid sträcker sig alltför långt. Ponsetti och Chesnel-fallet är endast ett avvisningsbeslut och bör inte tillmätas någon betydelse i jämförelse med Gradinger.

Vi finner sålunda att ett påförande av skattetillägg som sker efter det att en tidigare dom om brott mot skattebrottslagen har vunnit laga kraft utgör ett brott mot principen om *ne bis in idem* såsom den kommer till uttryck i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

5.4.3.3 Fall då skattetillägg påförs före den straffrättsliga sanktionen

Det första rekviritet i paragrafen, att förfarandet måste utgöra en brottmålsrättegång för att det skall kunna föreligga ett brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet har av vad som framgått befunnits uppfyllt. Att en rättegång i anledning av ett åtal för brott enligt skattebrottslagen utgör en brottmålsrättegång råder det inga tvivel om. Att dessutom ett påförande av skattetillägg skulle kunna till sin natur vara att jämställa med en brottmålsrättegång är mera tveksamt men vi anser, trots allt, att det finns mycket som talar för att så är fallet.

Det sagda innebär, enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet, att ingen får ådömas påföljd för brott enligt skattebrottslagen om samma brott redan tidigare varit föremål för prövning om påförande av skattetillägg och ett sådant beslut vunnit laga kraft.

Länsrätten i Göteborg²⁹² har uttalat att skattemyndigheten inte utgör en domstol i Europakonventionens mening med följderna att ett domstolsavgörande i skattetilläggsfrågan inte föreligger förrän länsrätten har meddelat sin dom. Enligt vår uppfattning kan detta ställningstagande ifrågasättas. Då man genom 1971 års reform av det sanktionsrättsliga systemet på skatteområdet införde en helt ny sanktionsform var syftet framför allt att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning samt att förstärka den preventiva

²⁹¹ Se tidigare under samma avsnitt angående resonemanget kring beslutets vikt trots att det endast är ett avvisningsbeslut.

²⁹² Dom den 24 juni 1999, mål nr. 1390-99.

effekten.²⁹³ Då det ansågs vara svårt att uppnå målsättningen domstolsvägen valde man att istället införa ett administrativt sanktionssystem. Detta val innebar således en administrativ handläggning trots att ärendet i grund och botten var straffrättsligt, vilket enligt vår uppfattning talar för att man inte kan göra någon skillnad mellan skattemyndighetens och länsrättens avgöranden såsom länsrätten gör. Redan skattemyndighetens avgöranden måste, i denna mening, anses utgöra ett domstolsavgörande med följderna att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan aktualiseras.

Det rekvisit i artikeln som säger att den skattskyldige måste vara ”slutligt frikänd eller dömd” innebärande att det måste föreligga en lagkraftvunnen dom i saken måste emellertid också vara uppfyllt.

Enligt 6 kapitlet 1 § taxeringslagen kan en skattemyndighets taxeringsbeslut överklagas hos länsrätten av den skattskyldige. Enligt 3 § skall ett sådant överklagande ha inkommit före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Det är således först efter att tiden för överklagan har gått ut som beslutet kan vinna laga kraft och artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan aktualiseras.

Skattebrottet delas in i tre olika svårighetsgrader, nämligen skatteförseelse, skattebrott och grovt skattebrott. Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år och för grovt skattebrott lägst sex månader och högst sex år. För skatteförseelse är straffet böter. Vårdslös skatteuppgift är vidare den culpösa motsvarigheten till skattebrottet. För ansvar krävs således att den skattskyldige förfarit grovt oaktsamt.²⁹⁴ Straffet för vårdslös skatteuppgift är böter eller fängelse i högst ett år.

Enligt 14 § skattebrottslagen får påföljd för vårdslös skatteuppgift eller skatteförseelse dömas ut, om den misstänkte häktas eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Detta, menar vi, innebär att åtal för vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse aldrig kan väckas efter det att påförandet av skattetillägg vunnit laga kraft, enligt 6:3 taxeringslagen, varför artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet aldrig kan aktualiseras då frågan är om sådant brott.

Vidare gäller, avseende skattebrott, enligt 14a § skattebrottslagen, med hänvisning till 35 kap. 1 § brottsbalken, att påföljd ej får ådömas om inte den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal inom fem år från det att brottet begicks. Förhållandet avseende skattebrott är sålunda det samma som avseende vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse, det vill säga att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet aldrig kan komma att aktualiseras.

Vad gäller grovt skattebrott förhåller det sig annorlunda. Enligt 14a § skattebrottslagen, med hänvisning till 35 kap. 1 § brottsbalken får nämligen påföljd ådömas om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal inom åtta år från det att brottet begicks. Eftersom påförande av skattetillägg vinner laga kraft tidigast efter fem år kan åklagaren härfter, inom tre år, väcka åtal för grovt skattebrott. Under förutsättning att åtalet för grovt skattebrott omfattas av det tidigare beslutets rättskraft föreligger härvid brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet.

Domens rättskraft bestäms på samma sätt som tidigare redogjorts för. Det är sålunda brottsidentitet och inte gärningsidentitet som gäller. Precis som tidigare menar vi, med ledning av Gradinger-fallet, att det föreligger brottsidentitet då någon i en brottmålsrättegång

²⁹³ Se avsnitt 2.3.1.

²⁹⁴ Se avsnitt 2.4.2.3.

döms för exakt samma oriktiga uppgift som tidigare varit föremål för prövning i ett beslut om påförande av skattetillägg. Att bestämmelserna skiljer sig åt avseende art och ändamål saknar betydelse. I enlighet med vårt tidigare resonemang kring Ponsetti och Chesnel-fallet menar vi att det inte heller spelar någon roll för brottsidentiteten att de subjektiva rekvisiten skiljer sig åt. För det fall att någon, efter ett tidigare beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, åtalas och döms för grovt skattebrott föreligger således brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

5.4.3.4 Slutsats

Sammanfattningsvis menar vi således att för det fall att den straffrättsliga påföljden utdöms innan skattetillägget påförs den skattskyldige så föreligger brott mot artikel 4.1, eftersom det är samma brott som har prövats två gånger. En förutsättning är emellertid att den domen vunnit laga kraft. Vidare, för det fall att skattetillägget påförs först, anser vi att det endast är då det är frågan om åtal för grovt skattebrott som väcks efter fem år som brott mot artikel 4.1 kan vara för handen. Eftersom skattetilläggsbeslutet går att överklaga i fem år är det först efter denna tid, då beslutet vunnit laga kraft, som brottet kan aktualiseras.

5.4.4 Skattetilläggskommitténs betänkande

5.4.4.1 Allmänt

1999 fick Skattetilläggskommittén i uppgift att utforma ett sanktionssystem, som på ett bättre sätt än det nuvarande systemet, uppfyller de krav på förfarandet som Europakonventionen ställer. Utredningen lämnade sitt betänkande i februari 2001.

I betänkandet anser Skattetilläggskommittén att skattetillägget utgör en anklagelse för brott i enlighet med artikel 6 varigenom skattetillägget betraktas som en bestraffande sanktion.²⁹⁵ En följd härav blir att skattetilläggsystemet bör följa de principer som enligt konventionen gäller för straff, något som innebär att frågan om det är lämpligt att straff för vad som kan synas vara samma sak åläggs både av administrativ myndighet och allmän domstol, aktualiseras. Även om förfarandet inte innebär något brott mot svensk rätt, eftersom det rör sig om ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande, så menar kommittén att det ändå är långt ifrån idealiskt ur konventionssynpunkt.²⁹⁶

Skattetilläggskommittén poängterar den avgörande vikt tolkningen av artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet har för den svenska skattetilläggsregleringen. Om förbudet mot dubbelbestraffning är tillämpligt då någon åläggs skattetillägg och döms för brott enligt skattebrottslagen är det helt övervägande antalet domar avseende skattebrott konventionsstridiga sedan det sjunde tilläggsprotokollet trädde ikraft den 1 november 1988. Eftersom konventionen sedan 1995 dessutom gäller som svensk lag skulle dessa domar till och med vara lagstridiga.

I detta avsnitt redogörs inledningsvis för Skattetilläggskommitténs ställningstagande i frågan om den svenska ordningen strider mot förbudet i artikel 4.1. Härfter presenteras de förslag

²⁹⁵ Se SOU 2001:25 s 159.

²⁹⁶ Se SOU 2001:25 s 31 f.

till förändringar, i syfte att förbättra systemet, som kommittén lämnar, följt av en kort kommentar till Skattetilläggskommitténs betänkande och det svenska systemet i allmänhet.

5.4.4.2 Kommitténs ställningstagande

Kommittén redovisar i sitt betänkande dels några avgörande från Europadomstolen, dels Högsta domstolens avgörande i NJA 2000 s 622. Det är detta sistnämnda svenska avgörande och de uttalanden som framkommit härigenom, som kommittén sedan ansluter sig till i sitt ställningstagande.

Högsta domstolen menade, som tidigare framgått, att frasen ”i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” innebär en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning, varför en autonom tolkning av begreppet ”brottmålsrättegång” torde vara utesluten. För detta krävs i så fall uttryckligt stöd i Europadomstolens praxis, något som saknas idag. HD hänvisar vidare till det tidigare berörda avvisningsbeslutet rörande Ponsetti och Chesnel, där Europadomstolen uttalade att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den skattskyldige tidigare påförts skattetillägg för samma gärning eftersom det i det förra men inte i det senare fallet krävdes uppsåt. HD konstaterade att påförande av skattetillägg görs oberoende av subjektiva förutsättningar, medan åtal för skattebedrägeri kräver uppsåt. Det var enligt HD därför inte samma överträdelser som låg till grund för de båda sanktionerna, varför brott mot artikel 4.1 ej var för handen.

Kommittén menar att övervägande skäl talar för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte utgör något brott mot principen om *ne bis in idem* så som den kommer till uttryck i det sjunde tilläggsprotokollet, i vart fall inte då någon efter att ha påförts skattetillägg döms för brott enligt skattebrottslagen. Enligt kommittén är det emellertid erfarenhetsmässigt mycket svårt att förutse hur Europadomstolen kommer att resonera, men en motsatt tolkning är ändå så pass långsökt att det synes försvarligt att utgå från att det svenska systemet står sig i nu aktuellt hänseende.

Kommittén framhåller vidare det resonemang som i Ponsetti och Chesnel fördes kring brottsidentiteten och konstaterar att, eftersom det inte krävs uppsåt för skattetillägg till skillnad från skattebrotten, redan detta förhållande innebär att något brott mot artikel 4.1 inte föreligger. Det skulle i så fall innebära att även det motsatta förhållandet, det vill säga då någon efter att ha dömts för brott enligt skattebrottslagen påförs skattetillägg, är konventionsenligt. Eftersom beslutet endast är ett avvisningsbeslut menar kommittén emellertid att man inte bör tillmäta det alltför stor betydelse. I vart fall måste det anses tvivelaktigt om resonemanget är hållbart när det gäller sådana fall då någon efter att ha dömts för vårdslös skatteuppgift, som är ett icke uppsåtligt brott, åläggs skattetillägg för samma gärning. I det förra fallet krävs visserligen grov oaktsamhet, men i det senare kan bland annat ursäktliga fall undgå sanktion. Om man anser att domstolarna bör ha en skyldighet att företa en reell prövning om eftergiftsgrunder föreligger finns det risk för att Europadomstolen skulle anse att konstruktionerna är ganska likartade och ges ett underlag för uppfattningen att det är frågan om samma gärning. Skattetilläggskommittén säger att det härvid inte kan uteslutas att vi i ett sådant fall skulle anses bryta mot den aktuella bestämmelsen men poängterar att fall av detta slag är mycket sällsynta.²⁹⁷

²⁹⁷ Se SOU 2001:25 s 199 f.

Sammanfattningsvis är Skattetilläggskommittén således av den uppfattning att det svenska skattetilläggsystemet inte strider mot dubbelbestraffningsprincipen i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Helt säkra är kommittén vad gäller det förhållandet att skattetillägget påförs först medan viss osäkerhet råder kring det motsatta förhållandet. I vart fall menar kommittén att systemet inte är idealiskt ur konventionssynpunkt, varför de i sin utredning, oavsett konventionsåtaganden, försökt eliminera det moment av dubbelbestraffning som ligger i det nuvarande systemet.

5.4.4.3 Förslag till förändringar

Den omständighet att den skattskyldige har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott. Detta följer uttryckligen av 29 kapitlet 5 § brottsbalken och Skattetilläggskommittén föreslår att åklagaren alltid skall sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som har beslutats. Enligt kommitténs mening behövs det ingen bestämmelse i lag om detta men kommittén föreslår att Riksåklagaren, genom cirkulär eller på annat lämpligt sätt, fäster åklagarmyndighetens uppmärksamhet på förhållandet.²⁹⁸

5.4.4.3.1 Vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse²⁹⁹

Kommittén har i det föregående föreslagit att påförande av skattetillägg skall förutsätta att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. Förslaget innebär att rekvisiten, avseende skattetillägg, numera ännu mer kommer att likna dem som gäller för vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen.

Med tanke på att Europadomstolen i Ponsetti och Chesnel-fallet lade särskild vikt vid det förhållande att de subjektiva rekvisiten skiljde sig åt avseende de båda brotten, menar kommittén därför att det är vanskligt att behålla en dubbelsanktion i dessa fall. Europadomstolen skulle med stor sannolikhet se det som en gärning och samma brott i de fall skattetillägg påförs och åtal för vårdslös skatteuppgift väcks för samma gärning. Skattetilläggskommittén anser det vidare vara obefogat att den skattskyldige i detta fall skall drabbas av två sanktioner som i praktiken båda är av ekonomiskt slag även om bestämmelsen om vårdslös skatteuppgift, enligt kommittén, används väldigt sällan.

Vad kommittén säger om vårdslös skatteuppgift anser de skall gälla även för skatteförseelse som regleras i 3 § skattebrottslagen. Skatteförseelse är ett ringa fall av skattebrott med endast böter i straffskalan. Bestämmelsen tillämpas inte heller särskilt ofta i praktiken. Anledningen är, enligt kommittén, att skattetillägget i dessa fall anses vara en tillräcklig sanktion, varför anmälningarna från skattemyndigheterna om skatteförseelse är ytterst få. För det fall att ett sådant brott undantagsvis skulle anmälas gäller dessutom, enligt 13 § skattebrottslagen, en åtalsprövningsregel som säger att åtal endast får väckas om det föreligger särskilda skäl.

Skattetilläggskommittén anser att motivet för en kriminalisering av de oaktsamma skattebrotten är tvivelaktig då en administrativ sanktion kan utgå. Risken är stor att Sverige skulle få svårt att, inför Europadomstolen, försvara en ordning som innebär att två bötesstraff utgår för ett brott i två skilda procedurer. För att dubbelbestraffning inte skall kunna förekomma vid fall av vårdslös skatteuppgift bör, enligt kommitténs mening, den åtalsprövningsregel som nu gäller vid skatteförseelse utvidgas till att även omfatta vårdslös

²⁹⁸ Se SOU 2001:25 s 266 f.

²⁹⁹ Se SOU 2001:25 s 331 ff.

skatteuppgift. Även här bör således gälla att den som ålagts skattetillägg inte därefter skall kunna åtalas för samma oriktiga uppgift. Åtalsprövningsregeln bör dessutom förtydligas på så sätt att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte får väckas mot den som ålagts skattetillägg för den oriktiga uppgift eller den underlåtenhet som är i fråga.

Genom dessa förändringar anser Skattetilläggskommittén sig ha säkerställt att någon dubbelbestraffning inte kommer till stånd i aktuella fall.

5.4.4.3.2 Uppsåtliga brott³⁰⁰

Vad gäller uppsåtliga fall avseende större belopp är det uppenbart att skattetillägget inte är tillräckligt som sanktion. Här diskuterar Skattetilläggskommittén ett flertal lösningar men har svårt att finna något riktigt bra alternativ.

Ett förslag är att man skulle se den sanktion som utdöms av allmän domstol som tillräcklig, men förslaget är inte tillfredsställande då det skulle ge orimliga och orättvisa konsekvenser. En person som bär det straffrättsliga ansvaret men som lämnat den oriktiga uppgiften som företrädare för annan skulle bedömas annorlunda än den som lämnat den oriktiga uppgiften för egen räkning. I det förra fallet blir det ju inte fråga om någon dubbelbestraffning eftersom sanktionerna riktar sig mot olika subjekt.

Ett annat förslag går ut på att man låter det ankomma på den allmänna domstolen att, vid sidan av det straff som utdöms enligt brottsbalken, även fastställa skattetillägget. De båda sanktionerna skulle då beslutas i ett sammanhang. Problemet ligger här i att domstolen skulle behöva ta prejudiciell ställning i själva taxeringsfrågan. Dessutom skulle skattetillägget prövas av de allmänna domstolarna istället för förvaltningsdomstolarna, ett förhållande som vore anmärkningsvärt.

Kommittén anser att frågan om skattetillägg och straffansvar för skattebrott inte skall handläggas i samma procedur. De anser inte heller att någon av dessa sanktionsformer bör slopas. Det enda skälet till att övergå till en ändrad ordning skulle vara risken för att gällande ordning inte betraktas som förenlig med artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet. Kommittén ansluter sig emellertid till Högsta domstolens uppfattning, i NJA 2000 s 622, att det inte kan betraktas som stridande mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen, att någon efter att ha påförts skattetillägg, döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift.

Eftersom HD:s argument kring Ponsetti och Chesnel-fallet försvagats avsevärt i och med att kommittén föreslår att skattetillägg skall få påföras endast vid uppsåt eller oaktsamhet blir det svårare att skilja mellan de två brotten med hjälp av de subjektiva rekvisiten. Konsekvensen härav blir att kommittén är osäkrare på om det innebär ett konventionsbrott i de fall skattetillägg påförs efter det att frågan om straffansvar prövats i allmän domstol. Kommittén föreslår därför att en regel skall införas som innebär att skattetillägg inte får åläggas om åtal har väckts för den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten som är ifråga.

5.4.4.4 Kommentarer till Skattetilläggskommitténs betänkande

Med hänvisning till vår tidigare redovisade åsikt angående skattetilläggsförfarandets förenlighet med principen om *ne bis in idem* anser vi att det saknas tyngd i Skattetilläggskommitténs argumentation och att alltför mycket tas för självklart.

³⁰⁰ Se SOU 2001:25 s 334 ff.

Skattetilläggskommittén tycks hela tiden vara tämligen säker på att det i vart fall inte strider mot förbudet i artikel 4.1 då någon, efter att ha påförts skattetillägg, döms för brott enligt skattebrottslagen.

Att uppfattningen inte kan tas för given kan visas av norska Høyesteretts uttalande vari sägs att det föreligger en principiell skillnad mellan den situation då man påför skattetillägg först och sedan åtar och den motsatta situationen:

”Når straffesaken kommer først, er samfunnets straffbehov vurderet av de organ som er etablert for dette – påtalemyndighet og domstoler - mens dette ikke er tilfellet når ligningsvedtaket kommer først. Vidare er det av betydning at vurderingen av den samlede reaksjon i anledning av skatteunndragelsen må foretas av domstolen, og det gjøres best når straffedomen kommer sist.”³⁰¹

Vi anser, i enlighet med den norska Høyesterätt, att när skattetillägg påförts kan, och bör, tingsrätten senare i sin prövning ta i beaktande att den skattskyldige redan påförts skattetillägg och väga in detta faktum i sitt val av påföljd. Är däremot förhållandet det motsatta så har tingsrätten genom sitt val av påföljd värderat straffet utifrån den skattskyldiges handlande och inte lämnat utrymme för ytterligare straff i anledning av samma gärning.

Därmed är emellertid inte sagt att vi håller med Skattetilläggskommittén om det självklara i att ett förfarande, där någon efter att ha påförts skattetillägg åtalas för brott mot skattebrottslagen, inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet. Att någon påförts skattetillägg torde sannolikt, i enlighet med vårt tidigare resonemang, falla in under frasen ”ett brott för vilket han redan blivit slutligt dömd i enlighet med rättegångsordningen i denna stat”. Att det är fråga om en dom i ett brottmål råder inga tvivel om. Detta leder sammantaget till att det första rekvisitetet i artikeln är uppfyllt. Beslutet måste emellertid dessutom ha vunnit laga kraft. I det föregående har visats att förhållandena sällan är sådana att beslutet vunnit laga kraft innan åtal för skattebrottet väckts.³⁰² Om det är denna aspekt som Skattetilläggskommittén tar fasta på när man konstaterar att brott mot förbudet inte förekommer efterlyser vi ett förtydligande. Då Skattetilläggskommittén endast säger att övervägande skäl talar för att det svenska systemet inte bryter mot förbudet i detta avseendet är det svårt att utläsa vad som föranleder kommitténs åsikt.

Skattetilläggskommittén nämner Ponsetti och Chesnel-fallet vid ett flertal tillfällen i utredningen och på samtliga ställen belyser de det faktum att fallet endast är ett avvisningsbeslut varför alltför stor vikt inte bör fästas vid det. Ändå menar kommittén att beslutet förstärker deras argument att en straffrättslig dom efter ett påförande av skattetillägg inte strider mot förbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet. Vi instämmer i att beslutet skulle kunna ge visst fog åt kommitténs synsätt. Emellertid innebär domar såsom Gradinger-domen, att synsättet inte kan vidmakthållas. Vi finner det högst anmärkningsvärt att kommittén överhuvudtaget inte har tillämpat Gradinger-fallet på det svenska skattetilläggsystemet. Då det finns avgöranden att tillgå vid analys av en så viktig fråga bör de, enligt vår mening, användas.

Det förhållande att kommittén dessutom föreslår en förändring avseende skattetillägget, så till vida att subjektiva rekvisit skall införas, innebär dessutom att de berövar sig själva på ett av sina få argument. Om en sådan förändring genomförs kan man ju inte längre anse att det rör sig om två helt olika brott på grund av att det för skattebrott krävs uppsåt medan skattetillägg

³⁰¹ Høyesteret i Norge, dom den 23 juni 2000.

³⁰² Se avsnitt 5.4.3.2.

påförs oberoende av subjektiva förutsättningar. Då det huvudsakligen är detta resonemang som kommittén stödjer sig på även när de konstaterar, att någon efter att en straffrättslig sanktion utdömts påförs skattetillägg, inte strider mot förbudet i artikel 4.1 anser vi att inte heller denna slutsats längre har något direkt stöd.

Skattetilläggskommitténs förslag inleds med att åklagaren alltid skall sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som har beslutats. Detta menar vi är ett mycket bra förslag. Av 29 kap. 5 § brottsbalken följer att den omständigheten att den tilltalade har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott. När skattetilläggsystemet infördes förutsattes det att så alltid skulle vara fallet. Sedan skattetillägget omkonstruerats till ett farebrott synes det emellertid långt ifrån alltid förekomma att uppgift om beslutat skattetillägg lämnas i brottmålet från åklagarens sida. Om ändring görs på så sätt att åklagaren alltid måste informera rätten om tidigare påfört skattetillägg och att detta alltid beaktas av rätten anser vi att något brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte längre skulle föreligga. Genom en tillämpning av R.T-fallet³⁰³ skulle skattetillägget och den straffrättsliga sanktionen istället kunna betraktas som två olika sanktioner som enligt lag följer på det aktuella brottet. Att dessa sanktionerna utdöms samtidigt av två olika myndigheter, dels en administrativ, dels en straffrättslig skulle innebära att det inte skulle kunna sägas att två brottmålsrättegångar förelegat i strid med artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen.

Även förslaget att utvidga åtalsprövningsregeln till att också omfatta vårdslös skatteuppgift är enligt vår uppfattning ett bra förslag. Det innebär ju att dubbelbestraffningsproblemet helt skulle undanröjas i dessa situationer eftersom det aldrig skulle kunna bli tal om två sanktioner för samma brott.

Det förslag kommittén lämnar avseende uppsåtliga brott innebär, även utifrån vår synvinkel, en klar förbättring. Genom förslaget beaktas och tillgodoses Høyesterätts argumentation, vilket får till följd att skattetillägg aldrig kan påföras efter att domstolen har prövat brottet och utdömt en straffrättslig sanktion. På så sätt behöver domstolen inte i sitt val av påföljd beakta att skattetillägg eventuellt kan komma att påföras den tilltalade vid ett senare tillfälle. Domstolen kan således själv ta ställning till hur högt straff den tilltalade bör få för sitt handlande. Vad gäller det förhållande att skattetillägg påförs innan den straffrättsliga sanktionen så innebär kommitténs förslag ingen förändring. Med tanke på att det endast är i ett fåtal fall som artikel 4.1 kan aktualiseras är frågan av mindre betydelse. Det är ju endast då åklagaren åtalar för grovt skattebrott senare än fem år efter det att brottet begicks som brott mot artikeln kan föreligga. Det är först då som beslutet om påförande av skattetillägg har vunnit laga kraft.

Sammanfattningsvis anser vi således att Skattetilläggskommitténs förslag till förändringar innebär att det svenska skattetilläggsystemet bättre anpassas till Europakonventionen. Fortfarande finns det emellertid tillfällen kvar då systemet bryter mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet och det är först då även dessa brister åtgärdats som det svenska skattetilläggsystemet harmonierar med artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet.

³⁰³ R.T v. Switzerland.

6 AVSLUTNING

Alltsedan den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna införlivades med den svenska rättsordningen 1995 har frågan om huruvida den svenska skattetilläggsregleringen är förenlig med konventionen varit föremål för diskussion. I denna uppsats har visats att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott med följderna att artikel 6 är tillämplig på förfarandet. Konsekvensen blir att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln måste vara tillgodosedda för att regleringen skall anses vara konventionsenlig. Den svenska skattetilläggsregleringen har i dess nuvarande utformning kritiserats för att i vissa avseenden inte leva upp till nu nämnda krav.

Artikel 6 är omfattande och tillhandahåller ett mycket stort antal rättigheter för den enskilde. I framställningen har betydelsen av rätten till domstolsprövning, oskuldspresumtionen med därtill följande beviskrav och bevisbördefördelning och slutligen rätten att inte belasta sig själv diskuterats i förhållande till den svenska skattetilläggsregleringen.

Inledningsvis har undersökts huruvida det är förenligt med rätten till domstolsprövning att skattetillägg påförs inom ramen för ett administrativt förfarande. Härvid konstaterades att Europadomstolen i *Öztürk v. Germany* uttalat att det är förenligt med artikel 6 att ärenden av straffrättslig karaktär handläggs av administrativa myndigheter, så länge fråga är om överträdelse av mindre allvarlig art, ”minor offences”. De svenska skattetilläggen uppgår emellertid många gånger till betydande belopp och, enligt vår uppfattning, kan det därför ifrågasättas om det är rimligt att påförande av skattetillägg handhas av skattemyndigheten. Svaret på frågan huruvida det är förenligt med rätten till domstolsprövning att skattetillägg påförs inom ramen för ett administrativt förfarande blir dock beroende av om Europadomstolen tolkar den skattskyldiges handlande som ett ”minor offence” eller ej.

Huvuddelen av den diskussion som förts kring skattetilläggsregleringens förenlighet med artikel 6 har inriktats på frågan om regleringens tillgodoseende av oskuldspresumtionen. I uppsatsen har visats att den svenska skattetilläggsregleringen bygger på ett strikt ansvar. Av Europadomstolens praxis kan inte utläsas huruvida ett strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen. Domstolen har emellertid uttalat att rättsliga presumtioner är förenliga med oskuldspresumtionen så länge den nationella domstolen ägt en verklig möjlighet till skuldprövning. Även om det strikta ansvaret och presumtionsansvaret skiljer sig åt är konsekvenserna av ansvarsformerna i realiteten desamma. Enligt vår mening är det därför sannolikt att Europadomstolen kommer att resonera kring det strikta ansvaret på liknande sätt som man gjort beträffande rättsliga presumtioner. Troligt är att Europadomstolen kommer att kräva att någon form av skuldprövning företas. Således har konstaterats att den svenska skattetilläggsregleringen, i dess nuvarande utformning, torde underkännas vid en prövning av dess förenlighet med oskuldspresumtionen. 1999 års skattetilläggskommitté föreslår att subjektiva rekvisit införs såsom krav vid påförande av skattetillägg. Detta förslag läker härmed regleringens brister i detta avseende. Vi ställer oss emellertid tveksamma till om skattemyndigheten besitter den kunskap som krävs för att kunna avgöra om subjektiv täckning föreligger.

Oskuldspresumtionen innefattar också vissa principer om bevisbördefördelning och beviskrav. Vad beträffar bevisbördefördelningen har konstaterats att bevisbördan vid utredningen av om skattetillägg skall påföras faller på skattemyndigheten. Här fastslogs att regleringen i detta avseende är konventionsenlig. I uppsatsen har avseende beviskraven i

skattetilläggs mål visats att dessa torde vara lägre än vad som idag krävs för konventionsenlighet. Skattetilläggskommittén föreslår dock att kraven höjs till internationellt vedertagen standard. Detta torde vara tillräckligt för att regleringen skall nå upp till konventionskraven.

Slutligen vad gäller den svenska skattetilläggsregleringens förenlighet med den anklagades rätt att inte belasta sig själv, har konstaterats att skattemyndighetens nuvarande möjlighet till vitesföreläggande är konventionsstridig. Skattetilläggskommittén föreslår härvid att vitesinstitutet avskaffas och att en regel istället införs enligt vilken den skattskyldige på begäran skall befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Någon regel varigenom skattemyndigheten åläggs att informera den skattskyldige om rätten att inte belasta sig själv är, enligt kommittén, inte nödvändig. En sådan regel torde emellertid, enligt vår uppfattning, krävas för att skattetilläggsregleringen i tillräcklig utsträckning skall anses anpassad till konventionskraven.

Av större vikt, än om artikel 6 är tillämplig ifråga om det svenska skattetilläggsförfarandet, är frågan om dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet aktualiseras vid påförande av skattetillägg. Visar det sig att påförande av skattetillägg kan komma att strida mot principen om *ne bis in idem* är nämligen många av de domar på skattebrott som meddelats sedan sjunde tilläggsprotokollet trädde ikraft 1998 lagstridiga.

En förutsättning för att principen om *ne bis in idem* skall träda in är att påförande av skattetillägg kan anses utgöra en brottmålsrättegång. I uppsatsen har konstaterats att begreppet skall ges en autonom tolkning och att mycket talar för att skattetilläggsförfarandet utgör en brottmålsrättegång. Enligt artikeln, krävs vidare, ett lagakraftvunnet avgörande i den första prövningen. Ett avgörande vinner laga kraft först då tiden för överklagande har gått till ända. Dom, efter prövning av brott enligt skattebrottslagen kan överklagas i tre veckor, medan beslut om påförande av skattetillägg kan överklagas ända upp till fem år. Således är det först efter tre veckor respektive fem år som artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet kan komma att aktualiseras. Härtill kommer att det senare avgörandet måste omfattas av rättskraften, varvid har konstaterats att det är brottsidentitet och inte gärningsidentitet som är avgörande. Genom en tillämpning av Gradinger-fallet har visats att brottsidentitet föreligger mellan dom för brott mot skattebrottslagen och påförande av skattetillägg. Sammanfattningsvis kan således det svenska skattetilläggsförfarandet under vissa förutsättningar komma att strida mot principen om *ne bis in idem*.

Skattetilläggskommittén anser att skattetilläggsförfarandet, i dess nuvarande utformning, inte strider mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet. Trots detta föreslås några ändringar för att ytterligare förstärka förenligheten med konventionen. Dels bör den åtalsprövningsregel, som idag gäller för skatteförseelse, utvidgas till att även omfatta vårdslös skatteuppgift, dels får skattetillägg ej längre påföras efter att åtal väckts för uppsåtligt skattebrott. De föreslagna ändringarna innebär, enligt vår uppfattning, att brott mot principen om *ne bis in idem* i praktiken sällan kommer att aktualiseras. Endast i de fall då skattetillägg påförs först och åtal för grovt skattebrott väcks efter det att skattetilläggsbeslutet vunnit laga kraft, kan brott mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet föreligga.

7 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

Källor

Svenska författningar, m.m.

Rättegångsbalken (1942:740)

Skattestrafflagen (1943:13)

Brottsbalken (1964:700)

Skattebrottslagen (1971:69)

Regeringsformen (1974:152)

Taxeringslagen (1990:324)

Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Skattebetalningslagen (1997:483)

Folkrättsliga instrument

Vienna Convention on the Law of the Treaties (1996) [ur Bring, Ove, Lysén, Göran, *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996].

European Convention for the protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (1950) and Additional Protocols [ur Bring, Ove, Lysén, Göran, *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996].

Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, Strasbourg 1985.

International Covenant on Civil and Political Rights (1966) [ur Bring, Ove, Lysén, Göran, *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996].

Universal Declaration on Human Rights (1948); UN General Assembly Resolution 217 A (III) [ur Bring, Ove, Lysén, Göran, *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996].

Svenska lagförarbeten, m.m.

Prop. 1971:10

Prop. 1975/76:209

Prop. 1977/78:136

Prop. 1989/90:74

Prop. 1991/92:43
Prop. 1993/94:117
Prop. 1995/96:170
SkU 1971:16

Ds 1993:90 *Sammanställning av remissyttranden över Fri- och rättighetskommitténs delbetänkande Fri- och rättighetsfrågor (SOU 1993:40)*

SOU 1969:42 *Skattebrotten: betänkande avgivet av skattestrafflagutredningen*
SOU 1977:6 *Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet*
SOU 1993:40 Del B *Fri- och rättighetsfrågor*
SOU 1996:116 *Artikel 6 Europakonventionen och skatteutredningen*
SOU 1997:127 Del A *Straffansvar för juridiska personer*
SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.*

Finansdepartementet 1997-07.15, Dnr Fi 96/3354 *Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116)*

Svenska rättsfall m.m

RÅ 80 1:79
RÅ82 1:83
RÅ 1987 ref. 61
RÅ1987 ref. 72
RÅ 1988 ref. 8
RÅ 1991 ref. 16
RÅ 1995 not. 83
RÅ 1997 ref. I
RÅ 2000 ref. 66 I
RÅ 2000 ref. 66 II

NJA 1974 s 194
NJA 1979 s 286
NJA 1979 s 524
NJA 1980 s 359

NJA 1984 s 520
NJA 1987 s 201
NJA 2000 s 622

KR i Stockholm dom den 23 juni 1998, mål nr. 4012-1997

RH 2000:61

LR i Göteborg dom den 12 maj 1999, mål nr. 1155-99
LR i Göteborg dom den 24 juni 1999, mål nr. 1390-99
LR i Göteborg dom den 11 november, mål nr. S 935-97

TR i Göteborg dom den 15 september 1999, mål nr. B 3068-99
TR i Helsingborg dom den 30 september 1999, mål nr. B 663-98

Regeringsrättens beslut den 27 juni 1991, Dnr Fi 5850/88

Rättsfall från Europadomstolen m.m

Air Canada v. United Kingdom, dom den 5 maj 1995, A No 316 A
A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, dom den 29 augusti 1997, Reports 1997-V No. 45
Bendenoun v. Franc, dom den 24 februari 1994, A No. 284
Albert & Le Compte v. Belgium, dom den 10 februari 1983, A No. 58
Barberá, Messegué and Jabardo v. Spain, dom den 6 december 1988, A No 146.
Campbell & Fell v. United Kingdom, dom den 28 juni 1984, A No. 80
Deweer v. Belgium, dom den 27 februari 1980, A No. 35
Editions Périscope v. France, dom den 26 mars 1992; A No. 234B
E.L., R.L., and J:O.-L. v. Switzerland, dom den 29 augusti 1997, Reports 1997-V No. 45
Engel and others v. Netherlands, dom den 8 juni 1976, A No. 22
Feldbrugge v. Netherlands, dom den 29 maj 1986, A No. 99
Funke v. France, dom den 25 februari 1993, A No 256-A
Garyfallou AEBE v. Greece, dom den 24 september 1997. Reports 1997-V No. 49
Golder v. United Kingdom, dom den 21 februari 1975, A No. 22
Gradinger v. Austria, dom den 23 oktober 1995, A.328-C
James and Others v. United Kingdom, dom den 21 februari 1986, A No. 98

J.J v. Netherlands, dom den 27 mars 1998, Reports 1998-II No. 68
John Murray v. United Kingdom, dom den 8 februari 1996
Kadubec v. Slovakia, dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI No. 89
Lauko v. Slovakia, dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI No. 88
Le Compte, Van Leuven and De Meyre v. Belgium, dom den 26 juni 1981, A No 43
Lutz v. Federal Republic of Germany, dom den 25 augusti 1987, A No. 123
Malige v. France, dom den 23 september 1998, Reports 1998-VII No. 93
Oliviera v. Switzerland, dom den 30 juli 1998, Reports 1998-V No. 83
Pham Hoang v. France, dom den 25 september 1992, A No. 243
Ponsetti and Chesnel v. France, dom den 14 september No. 36855/97 och No. 41731/98
Raimundo v. Italy, dom den 22 februari 1994, A No. 281-A
Ringeisen v. Austria, dom den 23 juni 1973, A No. 16
R.T v. Switzerland, dom den 30 maj 2000, No 31982/96
Salabiaku v. France, dom den 7 oktober 1988, A No. 141-A
Sander v. Sweden, dom den 25 november 1993, A No. 279-B
Sporrong & Lönnroth v. Sweden, dom den 23 september 1982, A No. 52
Saunders v. United Kingdom , dom den 29 november 1996
Tre Traktörer Aktiebolag v. Sweden, dom den 7 juli 1989, A No. 159
Weber v. Switzerland, dom den 22 maj 1990, A No. 177
Zumtobel v. Austria, dom den 21 september A No 268-A
Öztürk v. Germany, dom den 21 februari 1984 A No 22.

Europakommissionens rapport i mål nr. 11464/85 den 8 oktober 1987 (*Max von Sydow v. Sweden*)

Rättsfall från EG-domstolen

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* mbH [1970] ECR 1125, [1972] CMLR 255.
29/69 *Stauder v. City of Ulm* [1969] ECR 419, [1970] CMLR 112.

Övriga rättsfall

Høyesteret i Norge, dom den 23 juni 2000, Rt 2000 996

Litteratur

Böcker

- Aall, Jörgen, *Rettergang og menneskerettigheter*, Bergen, 1995.
- Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandet* [t. o. m. Supplement 6, september 1998], Stockholm, 1999.
- Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Walterson, Frank, *Skatteförfarande och skattebrott*, Uppl. 2:1, Stockholm 2000.
- Asp, Petter, *EG:s sanktionsrätt*, Uppsala 1998.
- Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Provisorisk upplaga för studentbruk, Stockholm, 1998.
- Cameron, Iain, *An Introduction to the European Convention on Human Rights*, Uppl. 3, Uppsala, 1998.
- Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Uppl. 1:2, Stockholm, 1998.
- Ekelöf, Per Olof, Boman, Robert, *Rättegång – fjärde häftet*, Uppl. 6, Stockholm 1992.
- Fitger, Peter, *Rättegångsbalken Del 3*, Stockholm, 1998.
- Gomien, Donna, Harris, David, Zwaak, Leo, *Law and practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter*, Strassbourg, 1996.
- Harris, D.J., O'Boyle, M., Warbrick, C., *Law of the European Convention on Human Rights*, London 1995.
- Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm, 1995.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, Uppl. 7, Lund, 1999.
- Lorenzen, Peer, Rehof, Lars Adam, Trier, Tyge, *Den Europaeiske Menneskeretskonvention*, Köpenhamn, 1994.
- Nergelius, Joakim, *Konstitutionellt rättighetskydd*, Uppl. 1:1, Stockholm, 1996.
- Nybond, Maria, *Rätten att vara passiv vid skatteutredningar*, Stockholms universitet, vt 1996.
- Strömberg, Håkan, *Sveriges författning*, Uppl. 17, Lund, 2001.
- Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skattebrotten*, Stockholm, 1994.
- Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994.
- van Dijk, P., van Hoof, G.J.H., *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Uppl. 3, Haag 1998.
- Wallace, Rebecca M.M., *International Law*, Uppl. 3, London, 1997.
- Warnling-Nerep, Wiweka, *Sanktionsavgifter*, Stockholm, 1987.

Artiklar

- Alexandersson, Stig, *Europakonventionens betydelse i mål om skattetillägg*, JT 1998/1999 s 251 ff.
- Almering, Rolf; *Europakonventionen som lagtolkningsfaktor*, SvJT 1973 s 774 ff.
- Asp, Petter, *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen*, SN 1999 s 702 ff.
- Bernitz, Ulf, *Europakonventionens införlivande med svensk rätt – en halvmesyr*, JT 1994/95 s 259 ff.
- Cameron, Iain, *Skattetilläggen och Europakonventionen*, SvJT 2001s 745 ff.
- Ehrenkrona, Carl Henrik, *Nytt övervakningssystem enligt Europakonventionen*, SvJT 1995 s 439 ff.
- Ehrenkrona, Carl Henrik, *Europakonventionens betydelse för den svenska rättsordningen*, SvJT 1999 s 486 ff.
- Eklund, Hans, Johansson, Anders, *Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg*, SN 1999 s 174 ff.
- Eklund, Hans, Johansson, Anders, *Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen*, SN 1998 s 276 ff.
- Gest, Guy, *The "criminalisation" of administrative tax penalties in French law*, Skattenytt Nr 1-2/2000.
- Hane, John, *Europarättsintegrationen och fallet Stallknecht*, JT 1995/96 s 934 ff.
- Hultqvist Anders, *Passivitetsrätten vid skatteutredningar*, Advokaten 1994/6 s 242 ff.
- Leidhammar, Börje, *Straff eller avgift?-skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen*, SvSkT 1998 s 829 ff.
- Munck, Johan, *Skattetillägg & Europakonventionen*, Tidskrift för Sveriges Domareförbund, Nr 1/2000.
- Sjölin, Claes, *Om rätten att hålla tyst*, Advokaten 1994/6 s 242 ff.
- Wennergren, Bertil, *Oskuld och objektivt ansvar*, Tidskrift för Sveriges Domareförbund 2000, <http://www.algonet.se/~domarefb/tidskr/tfs200022/html>.

Övrigt

- Riksskatteverket, Skattestatistisk årsbok 2000, RSV 2000 [ur <http://val.rsv.se/broschyret>]
- Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, http://www.europaparl.eu.int/charter/default_sv.htm.