



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Siv Andersch

Det skatterättsliga sanktionssystemet
och förhållandet till artikel 4:1 i
sjunde tilläggsprotokollet till
Europakonventionen

Examensarbete
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Forskningsläge	5
1.3 Syfte och problemställningar	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Avgränsning och disposition	7
2 ÅTGÄRDER FÖR UPPRÄTTHÅLLANDE AV DE SKATTESKYLDIGAS UPPGIFTSSKYLDIGHET	8
2.1 Allmänt	8
2.2 Påföljdssystemet på skatteområdet	8
2.2.1 Bakgrund	8
2.3 Straffrättsliga sanktionssystemet	9
2.3.1 Ändamål och syfte	9
2.3.2 De centrala skattebrotten	10
2.3.3 Straffskalor	11
2.4 Administrativa sanktionssystemet	11
2.4.1 Ändamål och syfte	11
2.4.2 Regleringen av skattetillägg	12
2.4.3 ”Procentskalor”	13
2.4.4 Skattetillägg till följd av skönstaxering	13
2.4.5 Undantag	14
2.4.6 Eftergiftsgrunder	14
2.5 Sambandet mellan det straffrättsliga och administrativa sanktionssystemet	15
2.5.1 Allmänt	15
2.5.2 Handläggningen av skattebrottmål och skattetilläggs mål	16
2.5.3 Tolkning och tillämpning av skatteförfattningen	16
2.5.4 Skatterättsliga sanktionssystemet idag	17
3 DEN EUROPEISKA KONVENTIONEN OM DE MÄNSKLIGA RÄTTIGHETERNA OCH DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA	18
3.1 Bakgrund	18
3.2 Europadomstolens roll och ställning	19

3.3	Europadomstolens domars rättsverkan	19
3.4	Europadomstolens tolkningsprinciper	20
3.4.1	Allmänt	20
3.4.2	Autonoma begrepp	21
3.4.3	Proportionalitetsprincipen	21
3.5	Europakonventionen i svensk rätt	22
3.5.1	Bakgrund	22
3.5.2	Konstitutionell status	22
4	SKATTETILLÄGGET OCH EUROPAKONVENTIONEN ARTIKEL 6	25
4.1	Allmänt	25
4.2	”Anklagelse för brott”- hur avgör Europadomstolen det?	26
4.2.1	Allmänt	26
4.2.2	Begreppet ”anklagelse för brott”	27
4.3	Skattekontrollutredningens ställningstagande	29
4.3.1	Allmänt	29
4.4	Omfattas skattetillägget av Europakonventionen?	30
4.4.1	Allmänt	30
4.4.2	Klassificering enligt svensk rätt	30
4.4.3	Gärningens natur och påföljdens karaktär	31
4.5	Konsekvensen av att skattetillägg utgör ett straff	31
5	FÖRBUDET MOT DUBBELBESTRAFFNING OCH DESS BETYDELSE FÖR DET SVENSKA SKATTERÄTTSLIGA PÅFÖLJDSSYSTEMET	33
5.1	Inledning	33
5.1.1	Bakgrund	33
5.1.2	Brottmålsdomens rättskraft i allmänhet	33
5.2	Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen	34
5.2.1	Inledning	34
5.2.2	Frågeställningar avseende ”ne bis in idem”	36
5.2.3	Europadomstolens praxis	36
5.3	Hur skall artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet tolkas?	39
5.3.1	Allmänt	39
5.3.2	Rekvisiten i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet	40
5.3.3	Det svenska skatterättsliga sanktionssystemets förhållande till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet	42
5.4	Betydelsen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och Europadomstolens praxis för svenska domstolar	43
5.4.1	Inledning	43
5.4.2	Några underrättsdomar	44
5.4.3	Avgörande av Högsta domstolen i november 2000	45
6	FÖRSLAG TILL ÄNDRINGAR AV GÄLLANDE RÄTT	47
6.1	Allmänt	47

6.2 Förslag från 1999 års skattetilläggskommitté	47
6.2.1 Inledning	47
6.2.2 Nya regler om skattetillägg	48
6.2.3 Dubbelbestraffningsproblemet	49
7 AVSLUTNING	51
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Sammanfattning

Vårt skattesystem bygger på att de skatteskyldiga medverkar genom att lämna in uppgifter till ledning för beskattning. Det är därför av grundläggande vikt att uppgiftsskyldigheten fullgörs korrekt. För att åstadkomma detta har man infört ett skatterättsligt sanktionssystem.

I Sverige kan överträdelser av skatte- och avgiftslagstiftningen bli föremål för såväl straffrättsliga och förvaltningsrättsliga sanktioner. Straff utdöms enligt reglerna i skattebrottslagen (SBL) och siktar främst på förfaranden som avser större belopp och som görs uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Mindre överträdelser och rena slarvfel skall främst beivras genom, det administrativa sanktionssystemet, i form av skattetillägg. Brott enligt skattebrottslagen kan dock beivras samtidigt som den administrativa sanktionen utgår. En skatteskyldig kan således drabbas av dubbla sanktioner, skattetillägg och de brottspåföljder, böter och fängelse, som kan utgå enligt skattebrottslagens bestämmelser.

I uppsatsen konstateras att det genom årens lopp riktats kritik mot skattetilläggsregleringen för att inte vara tillräckligt rättvis och legitim. Det slår många gånger blint och leder till att skatteskyldiga förlorar tron på någon form av rättvisa i skattesystemet. Förändringar har, i de flesta fall i mildrande riktning, också skett. Skattetilläggsystemet anses dock fortfarande, bl a på grund av den komplexa skattelagstiftningen, slå alldeles för hårt och blint. En fråga som har kommit upp under senare år är om skattetilläggsbestämmelserna omfattas av artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna. Frågan gäller närmast om skattetillägg är att betrakta som ett straff och om i så fall de svenska bestämmelserna uppfyller konventionens krav på en rättvis rättegång.

Artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig om det föreligger en ”anklagelse för brott”. Detta begrepp tolkar Europadomstolen autonomt, vilket innebär att den nationella klassificeringen inte har någon avgörande betydelse i frågan om anklagelse för brott föreligger. Mot bakgrund av Europadomstolens praxis och Regeringsrättens avgörande den 15 december 2000 konstateras i uppsatsen att artikel 6 är tillämplig och att skattetillägg således utgör ett straff enligt konventionen. Vad detta innebär är att de straffrättsliga rättssäkerhetsgarantier som Europakonventionen ställer på systemet måste vara uppfyllda.

Då påförandet av skattetillägg utgör en anklagelse för brott och innebär en form av straff, uppkommer frågan hur Europadomstolen ser på förhållandet att den skatteskyldige både kan påföras skattetillägg och dömas för skattebrott i allmän domstol för samma gärning. Frågan som ställs är om detta förfarande kan komma att strida mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet, som säger att ingen får straffas eller lagföras två gånger för samma gärning. I uppsatsen framkommer det att det är av stor betydelse för vårt skatterättsliga sanktionssystem hur denna artikel tolkas. Skulle förbudet mot dubbelbestraffning slå till mot att någon åläggs skattetillägg och döms för skattebrott i skilda procedurer på grund av skattetillägg och skattebrott anses gälla samma brott skulle vi vara tvungna att ändra vårt skatterättsliga sanktionssystem. Dessutom skulle många domar avseende skattebrott vara konventionsstridiga och till och med lagstridiga sedan 1 januari, 1995 då konventionen fått giltighet som svensk lag.

Det konstateras i uppsatsen att det är oklart vilken räckvidd som skall ges åt artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. Varken rättspraxis, juridisk litteratur eller den officiella kommentaren till den aktuella artikeln, ger någon klar vägledning. Övervägande skäl talar dock för att det inte skulle kunna betraktas som stridande mot förbudet mot dubbelbestraffning om någon efter att i administrativ ordning ha ålagts skattetillägg döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift, som den som har legat till grund för skattetillägget. Däremot anses det vara mer osäkert om det inte skulle strida mot artikeln om någon blir påförd skattetillägg efter det frågan om straffansvar prövats av allmän domstol.

På grund av den kritik som har riktas mot skattetilläggsregleringen och de krav Europadomstolen ställer på systemet har man på lagstiftningsområdet givit förslag till ändringar av det nuvarande systemet. Dessa förslag har lämnats i ett betänkande av 1999 års skattetilläggskommitté. I betänkandet föreslår man att det skall föreligga någon form av skuld hos den skatteskyldige för att en oriktig uppgift skall leda till att skattetillägg påförs. Kommittén föreslår också att en regel skall införas, om att skattetillägg inte skall åläggas, om åtal har väckts för den oriktiga uppgiften som är i fråga. Dessutom föreslår kommittén en lösning mot dubbelbestraffning för det fallet brottet kan rubriceras som vårdslös skatteuppgift. Däremot föreslår kommittén inte något generellt system mot dubbelbestraffning.

Av uppsatsen konstateras således att det straffrättsliga sanktionssystemet ligger i riskzonen för konventionsbrott. Därför har lagstiftningen på området försökt att eliminera de moment av dubbelbestraffning genom att ge förslag på ändringar i det nuvarande systemet. Om dessa förslag är tillräckliga eller om de kommer leda till lagstiftning är något som inte denna uppsats går närmare in på. Däremot konstateras att de förslag som 1999 års skattetilläggskommitté givit kommer att möta Europakonventionens straffrättsliga krav på ett bättre sätt.

Förkortningar

BrB	Brottsbalken
CHF	Schweiziska franc
Dir.	Regeringens direktiv
FN	Förenta Nationerna
FRF	Franska franc
HRLJ	Human Rights Law Journal
HD	Högsta domstolen
JT	Juridisk Tidskrift
NJA	Nytt juridiskt Arkiv
Prop.	Propositionen
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets anvisningar och föreskrifter i frågor rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattning
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebrottslagen
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter
TL	Taxeringslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det svenska skattesystemet bygger till stor del på den kännedom som skattemyndigheterna får, genom att skatteskyldiga själva lämnar uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. Skatteskyldiga, fysiska som juridiska personer, har en långtgående uppgiftsskyldighet, som inte bara omfattas av att lämna in deklARATIONEN, utan även till att medverka i eventuella efterföljande utredningar, genom att lämna in aktuella handlingar.¹

För att åstadkomma att fullständiga och riktiga uppgifter lämnas har lagstiftningen på skatteområdet sedan lång tid tillbaka innehållit regler om påföljder för dem som inte fullgör sina skyldigheter i dessa avseenden.²

Under tiden före år 1972 var straffrättsliga sanktioner i princip det enda som gav eftertryck åt skyldigheterna.³ Idag kan överträdelse av skattelagstiftningen bli föremål för såväl straffrättsliga som förvaltningsrättsliga sanktioner. Straff utdöms enligt de regler som finns i skattebrottslagen (1971:69) och administrativa avgifter påförs med stöd av bestämmelser i bland annat taxeringslagen (1990:324).

Det nya sanktionssystemet som infördes 1971 har i stor utsträckning ersatt de straff som tidigare utdömdes. Överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna som är av mindre allvarlig art sanktioneras i de flesta fall enbart genom administrativa sanktioner, i form av skattetillägg eller avgiftstillägg.⁴ Brott enligt skattebrottslagen (SBL) kan dock beivras samtidigt som den administrativa sanktionen utgår. Det är således fullt möjligt att den skatteskyldige kan drabbas av dubbla sanktioner, skattetillägg och de brottspåföljder- böter och fängelse- som kan utgå enligt skattebrottslagens bestämmelser.

En fråga som aktualiseras beträffande sanktionslagstiftningen på det skatterättsliga området är huruvida detta står i överensstämmelse med den europeiska konventionen och skyddet för den enskildes grundläggande rättigheter (Europakonventionen).⁵

I den juridiska litteraturen har under den senaste tiden uppmärksammats om skattetillägget är förenlig med de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen.⁶ Den mest centrala frågan har varit om skattetillägget utgör ett straff, för ett brott i den mening som avses i artikel 6. Den allmänna uppfattningen är att artikel 6 är tillämplig och att skattetillägg således utgör ett straff enligt Europakonventionen. Regeringsrätten har även i en dom den 15 december 2000 konstaterat att så är fallet.⁷

¹ SOU 1996:116 s. 47.

² H.Thornstedt m fl., Skatte- och Avgiftstillägg, s. 11.

³ H.Thornstedt m fl., Skatte- och Avgiftstillägg, s. 11, PM 1982:1 s.23f.

⁴ G. Grosskopf, & E. Haglund, Skattebrott och administrativa avgifter, s. 8.

⁵ Europakonventionen inkorporerades i svensk lagstiftning den 1 januari 1995, se vidare kap.3.

⁶ Se bland annat B.Leidhammar, SvSkT 9/98 s. 829-840, H. Eklund & A. Johansson, SN 1998, s. 276-284 och SN. 1999 s. 174-185, S. Alexeanderson, JT 98-99 nr1, s. 251-263, P. Asp, SN 1999 s. 702-714.

⁷ Regeringsrätten ansåg i sin dom den 15 december 2000 att skattetillägget får anses falla in under artikel 6, och är att anse som ett straff i Europakonventionens mening. Däremot ansåg regeringsrätten att skattetillägget inte står i konflikt med Europakonventionen. Skälen till det var enligt Regeringsrätten att det finns befrielsegrunder i

I och med att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig och skattetillägget är att betrakta som ett straff, kan det ifrågasättas om det inte kan ses som dubbelbestraffning, om den skatteskyldige både påförs skattetillägg och ådöms straffansvar för samma oriktiga uppgift. Enligt svensk rätt föreligger inget hinder mot en sådan ordning, då det ena rör sig om en administrativ sanktion och det andra om en straffrättslig påföljd. Det kan dock föreligga hinder enligt Europakonventionen och dess principer som gäller om straff. Frågan hur det svenska skatterättsliga påföljdssystemet förhåller sig till Europakonventionen artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är av stort intresse.

Enligt artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokoll till Europakonventionen 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. Att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott mer än en gång (ne bis in idem) brukar inte bara uppfattas som en grundläggande princip inom straffprocessrätten utan även som en viktig rättsstatlig princip som har sin plats bland grundläggande mänskliga rättigheter.⁸

Jag kommer i denna uppsats undersöka hur det svenska skatterättsliga påföljdssystemet förhåller sig till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet enligt vilken ingen får straffas två gånger för samma sak.

1.2 Forskningsläge

Den tills nyligen rådande uppfattningen har varit att det inte finns något hinder att åtala en skatteskyldig för skattebrott som redan påförts skattetillägg, eller att den som frikänts eller fällts för skattebrott därefter påförs skattetillägg. Frågan har behandlats av bland annat 1993 års skattebrottsutredning.⁹ Man ansåg att det inte är någon självklarhet att skattetillägg skall påföras om åtal väckts för samma förseelse, eller om skattetillägg redan påförts att det skall kvarstå då åtal väckts. Utredningen kom dock fram till att en annan ordning skulle medföra åtskilliga praktiska komplikationer. Skattemyndigheten skulle då, i varje enskilt fall, behöva undersöka om åtal väckts, om det ogillats och om skattetillägg redan påförts när åtal sker skulle det få undanröjas. Utredningen föreslog därför inte någon ändring av gällande system.¹⁰

Vidare har svenska underrätter i ett flertal fall haft anledning att undersöka hur det svenska skatterättsliga sanktionssystemet förhåller sig till Europakonventionen.¹¹ Härvid har domstolarna kommit till olika slutsatser.¹² Även Högsta Domstolen har prövat frågan om det svenska skatterättsliga påföljdssystemet strider mot

lagstiftningen om skattetillägg, som ger möjlighet att efterge skattetillägg om en domstol anser att skattetillägget inte står i proportion till försummelsen.

⁸ Se om principen i Ekelöf m fl., s.155.

⁹ SOU 1995:10 s. 292ff.

¹⁰ SOU 1995:10 s. 293f.

¹¹ Bland annat Länsrätten i Göteborg, dom 1999-06-24, Mål nr 1390-99, Helsingborgs tingsrätt, dom 1999-09-30, Mål nr B 663-98, Mölndals tingsrätt, dom 1999-09-16 och Hovrätten för Västra Sverige, 2000-06-14, Mål nr. Ö 4898-99.

¹² Se mer om några av underrätternas slutsatser i avsnitt 5.4.2.

Europakonventionen. HD fann att den svenska regleringen inte ansågs strida mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet.¹³

1998 tillsatte regeringen en utredning med uppgift att se över reglerna om skattetillägg.¹⁴ Utredaren som gick under namnet 1999 års skattetilläggskommitté har undersökt och utvärderat nuvarande regler och, mot bakgrund av resultatet, försökt skapa ett sanktionssystem som uppfyller krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet samt de krav Europakonventionen kan ställa på förfarandet. Utredningen blev klar 31 mars 2001.¹⁵

1.3 Syfte och problemställningar

Denna uppsats syftar till att undersöka hur det svenska skatterättsliga sanktionssystemet förhåller sig till Europakonventionens bestämmelse artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet om förbud mot dubbelbestraffning, ”ne bis in idem”.

Det är naturligtvis av stor betydelse för det svenska systemet hur denna artikel skall tolkas. Den första frågan är vad som avses med begreppet brottmålsrättegång ”Criminal proceedings”. Skall begreppet ges en självständig betydelse i konventionens mening, såsom ett s.k. autonomt begrepp? Om begreppet är autonomt medför det att artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet omfattar samma områden som avses i artikel 6? Efter vilka kriterier skall man bedöma om ett förfarande utgör ett brottmålsförfarande i konventionens mening eller inte? Hur tolkar man ”finally acquitted or convicted”, ”the law and penal procedure” i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet? Kan ett beslut om skattetillägg tillmätas rättskraftsverkan i förhållande till ett senare brottmålsförfarande? Vad riktar sig förbudet i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet mot? Omfattas disciplinära åtgärder?

1.4 Metod och material

Problemställningarna kommer att behandlas på så sätt att först undersöks vad som är gällande rätt enligt Europakonventionen och Europadomstolens praxis och därefter undersöks huruvida den svenska regleringen är förenlig med vad som utgör gällande rätt.

För att kunna behandla de frågeställningar som uppkommer vid en undersökning av hur det skatterättsliga påföljdssystemet förhåller sig till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har ett stort antal böcker, tidskrifter och rättsfall utvärderats och jämförts. Framförallt har praxis från Europadomstolen analyserats, men även rättsfall från svenska domstolar har undersökts. Vidare har förarbeten till aktuella bestämmelser och utredningar som gjorts inom området, samt kommentaren till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet varit till stor användning.

¹³ Högsta Domstolens dom, den 29 november 2000, mål nr B 868-99.

¹⁴ Dir. 1998:34.

¹⁵ SOU 2001:25.

1.5 Avgränsning och disposition

Skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen kan ifrågasättas mot bakgrund av fler artiklar än artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. Då Regeringsrätten har kommit fram till att artikel 6 är tillämplig och således utgör ett straff är nästa fråga om någon av de rättigheter som konventionen ger åsidosatts. Bland dessa rättigheter återfinns bland annat rätten till muntlig förhandling, rättegång inom skäligen tid, passivitetsrätten – rätten att inte behöva belasta sig själv, krav på bevisningens styrka och frågor om rättsliga presumtioner och objektiva ansvar.¹⁶

Mot bakgrund av frågornas omfattning har det varit nödvändigt att begränsa uppsatsen till att endast omfatta principen om ”ne bis in idem” förbudet mot dubbelbestraffning och dess betydelse för det skatterättsliga påföljdssystemet.

Kapitel 2 handlar om påföljdssystemet på skatteområdet och syftet bakom systemet. Kapitel 3 rör vissa allmänna frågor angående Europakonventionen såsom Europakonventionens roll och ställning, tolkningsprinciper och Europakonventionen i svensk rätt. Dessa kapitel är inte avsedda att vara uttömmande utan syftar till att ge bakgrund till de följande kapitlen och därigenom skapa helhet åt uppsatsen.

För att se om det svenska skatterättsliga påföljdssystemet är förenligt med artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet har jag valt att i kapitel 4 undersöka skattetilläggets straffkaraktär och hur man resonerar då man anser det utgöra ett straff enligt artikel 6. Därefter behandlas i kapitel 5 dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet, dess syfte och tillämpningsområde samt hur artikeln ska tolkas. Vidare kommer i kapitel 5 undersökas hur några svenska domstolar har tolkat och tillämpat artikeln. Framförallt kommer Högsta Domstolens avgörande den 29 november 2000 att analyseras. Även egna synpunkter och slutsatser kommer att presenteras i kapitlet.

I kapitel 6 behandlas de förslag till ändringar av gällande rätt, med betoning på dubbelbestraffningsfrågan, som 1999 års skattetilläggskommitté presenterar i betänkandet ”Skattetillägg m. m.”, SOU 2001:25. Därefter avslutas arbetet med egna kommentarer.

¹⁶ Se om dessa frågor och rättigheter SOU 2001:25, s. 127-190.

2 Åtgärder för upprätthållande av de skatteskyldigas uppgiftsskyldighet

2.1 Allmänt

Det svenska skattesystemet bygger till stor del på uppgifter som den skatteskyldige själv lämnar. För att åstadkomma efterlevnad av skattereglerna är det därför viktigt att informationen om skattelagstiftningen utformas så att allmänheten kan tillgodogöra sig dess innehåll.¹⁷ Dessutom fodras att det finns effektiva möjligheter till kontroll av de skatteskyldigas uppgifter. Regler för denna kontroll finns främst i taxeringslagen (1990:324), lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (1990:325) och skattebetalningslagen (1997:483). Skattekontrollen sker normalt i samverkan med den skatteskyldige, men medverkan kan också tvingas fram genom t.ex. ett vitesföreläggande.¹⁸

Inom samhället finns alltid de som på olika sätt försöker dra sig undan sina skattemässiga förpliktelser. Skattefel och skattefusk medför att den offentliga sektorn undandras inkomster. Fusket har skadeverkningar genom en omfördelning av skattebördan mellan olika inkomstagare och effekterna på den samhällsekonomiska resursanvändningen.¹⁹ Seriösa och välskötta företag riskerar att konkurreras ut. Detta kan också leda till negativa effekter på skattemoralen och tilltron till det politiska systemet. Det är därför av grundläggande vikt att uppgiftsskyldigheten fullgörs korrekt.

Förutom skattemyndigheternas kontrollbefogenheter vid taxeringen finns i alla samhällen med skattesystem sanktioner mot överträdelse av skattelagstiftningen. Sanktionslagstiftningen skall understryka vikten av att varje skatteskyldig noggrant fullgör sin uppgiftsskyldighet.

Syftet med detta kapitel är att redogöra för det straffrättsliga- och det administrativa påföljdssystemet inom skatterätten, sambanden dem emellan och hur systemet fungerar idag. Vad gäller det administrativa påföljdssystemet och dess reglering kommer uppsatsen begränsa sig till att endast behandla taxeringslagens bestämmelser.

2.2 Påföljdssystemet på skatteområdet

2.2.1 Bakgrund

Fram till 1971 kunde den som höll undan inkomst och inte fullgjorde sin deklarationsskyldighet bli bestraffad enligt dåvarande skattestrafflag (1943:313). Den innehöll bestämmelser om straff för den som lämnade oriktig uppgift i

¹⁷ G. Grosskopf & E. Haglund, Skattebrott och administrativa avgifter, s. 8, Lodin m. fl., Inkomstskatt, del II, s. 566f, 571f.

¹⁸ I lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet finns även regler om tvångsrevision, eftersökande och omhändertagande av handlingar m. m.

¹⁹ Prop. 1971:10 s. 195.

deklarationen, som var ägnad till att leda till frihet från skatt eller för låg skatt.²⁰ Vid sidan av skattestrafflagen, tillkom i taxeringsförfattningarna påföljder i form av bestämmelser om bötesstraff och vitesföreskrifter för den som underlät att komma in med självdeklarationen eller uppgifter för annans taxering.²¹

1965 påbörjades en översyn av påföljdssystemet av skattestrafflagsutredningen och i 1969 års betänkande konstaterade man att det dåvarande systemet fungerat mindre väl.²² Man ansåg att det då gällande påföljdssystemet drabbade de skatteskyldiga på ett ojämnt och slumpmässigt vis. Endast ett fåtal av dem som lämnade uppgifter ställdes inför rätta och man tvingades att genomgå ett domstolsförfarande trots att det rörde sig om förseelser av bagatellartat slag. Det ansågs inte överensstämmande med det allmänna rättsmedvetandet att behandla dessa förseelser såsom brott i egentlig mening.²³

I syfte att erhålla ett sanktionssystem som skulle medföra en jämnare och effektivare reaktion mot skattebrott infördes ett administrativt sanktionssystem som började tillämpas vid 1972 års taxering.²⁴

Det skatteadministrativa sanktionssystemet innebar att regler om skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift infördes i skattelagstiftningen. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag skattebrottslagen (1971:69). Sammantaget kom detta att innebära att de svårare fallen bestraffas enligt skattebrottslagen (SBL) medan de mindre allvarliga felen behandlas i administrativ ordning, främst genom skattetilägg.

2.3 Straffrättsliga sanktionssystemet

2.3.1 Ändamål och syfte

Det straffrättsliga sanktionssystemet inom skatteområdet regleras främst i skattebrottslagen (SBL). Det är en specialstrafflag som inte är heltäckande, utan i vissa avseenden används brottsbalkens (BrB) bestämmelser.²⁵ Skattebrottslagen är generellt tillämplig på svenska skatter och skattebrottet är utformat som ett farebrott. Det innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, utan det räcker att förfarandet ger upphov till fara att så sker.²⁶

Skattebrotten brukar hänföras till blankettstraffbuden. Med det avses straffbud som i princip endast innehåller straffsatsen och för brottets materiella innehåll hänvisas man till andra lagrum.²⁷ Vad gäller skattebrotten får de sitt materiella innehåll genom bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna.

²⁰ För straffansvar krävdes att den skatteskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. Om någon hade lämnat oriktiga uppgifter uppsåtligt förelåg falsk deklaration och vårdslös deklaration när sådan uppgift lämnades av grov oaktsamhet. Se H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 11f, SOU 1995:10 s. 85f.

²¹ H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 11.

²² Prop. 1971:10 s. 197ff.

²³ SOU 1969:42 s.140.

²⁴ Prop. 1971:10 s. 197ff, SOU 2001:25 s. 68.

²⁵ NFS nr 36, Skatte- och avgiftskriminalitet, s. 172.

²⁶ Prop. 1995/1996:170 s. 110 (proparkiv via Internet).

²⁷ SOU 1995:10 s. 166.

Skattebrottslagen markerar att det är de svårare fallen som skall bestraffas enligt denna lag och funktionen är att understryka att varje skatteskyldig noggrant och korrekt fullgör sin uppgiftsskyldighet.

2.3.2 *De centrala skattebrotten*

De centrala brotten i SBL är *skattebrott* (§2) och *vårdslös skatteuppgift* (§5). Båda brotten avser lämnande av oriktiga uppgifter på annat än muntligt sätt.²⁸ För *skattebrott* ska detta ske uppsåtligt och för *vårdslös skatteuppgift* ska den oriktiga uppgiften lämnas av grov oaktsamhet. Uppsåtet skall täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar och båda brotten är konstruerade som farebrott.

Skattebrott är indelat i tre svårighetsgrader *skattebrott* (§2), *skatteförseelse* (§3), och *grovt skattebrott* (§4). Skatteförseelse föreligger om det är fråga om ett obetydligt belopp. Enligt 13§ SBL får åtal för skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Åtal för skattebrott brukar inte väckas om det undanhållna skattebeloppet understiger ¾ basbelopp.²⁹ Grovt skattebrott föreligger om det är ett betydande belopp. Brottet anses också som grovt om det ingått som ett led i en systematisk brottslighet eller om förfalskning använts. En helhetsbedömning av alla omständigheter måste göras för att avgöra om brottet är grovt.³⁰

Både underlåtenhet att avge deklARATION eller annan föreskriven uppgift kan straffas som skattebrott på samma sätt som om man aktivt lämnat en felaktig uppgift. Bevisbördan åvilar åklagaren, som ska bevisa att uppsåtet täcker samtliga objektiva brottsförutsättningar, d.v.s. såväl lämnandet eller underlåtenheten, uppgiftens oriktighet som själva skatteundandragandet.³¹

För att brottet *vårdslös skatteuppgift* (5§) skall föreligga, fordras att den felaktiga uppgiften aktivt lämnats av grov vårdslöhet. De objektiva rekvisiten är desamma som för uppsåtliga skattebrott. Det passiva skattebrottet har dock inte någon motsvarighet i vårdslös skatteuppgift.³²

Vårdslös skatteuppgift kan föreligga om gärningsmannen i hög grad slarvat med deklARATIONEN, eller visat uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de skatteregler som han skall tillämpa.³³ Uppgiftslämnaren skall således i mer avsevärd mån ha brustit i sina åligganden. Glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans anses som regel inte medföra ansvar, utan i dessa fall utgör den administrativa sanktionen skatte- eller avgiftstillägg en tillräcklig reaktion.³⁴

För att ansvar för vårdslös skatteuppgift skall inträda fordras således att gärningen inte är av mindre allvarlig art. Vid bedömningen om gärningen är av mindre

²⁸ Prop. 1995/96:170 s. 112 (proparkiv via Internet), NSFS nr 36 s. 177, H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s. 19ff, SOU 1995:10 s. 213f.

²⁹ Prop. 1995/96:170 s. 80 (proparkiv via Internet), K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 432, SOU 1995: 10 s. 220ff.

³⁰ Högsta domstolen har vid ett flertal tillfällen haft att ta ställning till om ett skattbrott (tidigare skattebedrägeri) är att anse som grovt, och därmed konstaterat att avgörandet skall bygga på en bedömning av samtliga omständigheter se t. ex. NJA 1974 s. 194, 1987 s. 201, se även H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s. 49ff.

³¹ Prop. 1995/96:170 s.1, 111 (proparkiv via Internet).

³² se K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 434, 429ff.

³³ K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 434, SOU 1995:10 s. 245ff., prop. 1995/96:170 s. 83f (proparkiv via internet).

³⁴ Prop. 1995/96:170 s 114 (proparkiv via Internet), K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 434.

allvarlig art tar man hänsyn till skatte- och avgiftsbeloppet och andra relevanta omständigheter. Gränsen för vad som anses utgöra ett skatte- och avgiftsbelopp för straffansvar har i allmänhet satts till ungefär ett basbelopp.³⁵

Enligt §12 skall den som frivilligt vidtar åtgärd för att få rätt skatt inte åläggas straffansvar enligt SBL. Med att en åtgärd sker frivilligt menas detsamma som i stadgandet 23 kap. 3§ BrB om frivilligt tillbakaträdande från försök till brott.³⁶ Rättelsen skall ha gjorts utan att gärningsmannen känt sig tvingad av yttre omständigheter.³⁷

I 14§ SBL finns regler om preskription. Där föreskrivs att påföljd för brott enligt SBL får ådömas om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet, inom fem år från brottet.

2.3.3 Straffskalor

Straffet för *skattebrott* (§2) är fängelse högst två år och för *grovt skattebrott* (§4) lägst sex månader och högst sex år. För *skatteförseelse* (§3) är straffet böter. Vad gäller brottet *vårdslös skatteuppgift* (§5) är straffet böter eller fängelse i högst ett år.

Andra påföljder än böter och fängelse kan förekomma om hänsyn tas till lagöverträdarens person. Villkorlig dom och skyddstillsyn enligt brottsbalken kan vara aktuellt för brott varpå fängelse kan följa.³⁸ Skattebrotten är konstruerade efter bedrägeribrotten i brottsbalken och meningen är att samma straffskalor ska gälla för brotten. Av förarbetena till skattebrottslagen framgår dock att med hänsyn till allmänpreventiva³⁹ synpunkter bör fängelse, för uppsåtliga skattebrott, förekomma i större utsträckning än vid förmögenhetsbrott.⁴⁰

2.4 Administrativa sanktionssystemet

2.4.1 Ändamål och syfte

Parallellt med det straffrättsliga sanktionssystemet finns ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. Det skatteadministrativa sanktionssystemet, som är av rent ekonomisk art, infördes, som ovan nämnt, år 1971, i den dåvarande taxeringslagen (1956:623).⁴¹

Avsikten var att införa effektivare och rättvisare system- ett schabloniserat system som var enkelt att tillämpa- och därmed låta insatser från åklagare och domstol begränsas till de allvarligare skattebrotten.⁴² Det man gjorde var att man avkriminaliserade enklare slag av skattebrott och skapade samtidigt ett enkelt system vid sidan av det allmänna straffrättsliga förfarandet. Regleringen var tänkt som ett komplement till det normala straffrättsliga förfarandet vid skattebrott. När

³⁵ SOU 1995:10 s.98 , prop. 1995/96:170 s. 83ff (proparkiv via Internet), jfr NJA 1984:520.

³⁶ H. Thornstedt m fl., Skattebrott, s. 91f.

³⁷ Se H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s. 93, K., Almgren mfl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 438f.

³⁸ NSFS, nr. 36, Skatte- och avgiftskriminalitet, s. 182.

³⁹ Med preventiv effekt avses de skatteskyldigas bedömning av risken för upptäckt av ett skatteundandragande och konsekvenserna av att skattemyndigheterna gör en sådan upptäckt.

⁴⁰ Prop. 1970:10 s. 237.

⁴¹ SOU 1969:42, Prop 1971:10, SFS 1971:69-68.

⁴² Prop. 1971:10 s. 194ff, SOU 2001:25 s. 68ff.

det gäller sanktionernas syfte och ändamål föreligger inga skillnader jämfört med skattebrottslagen. Sanktionssystemet skall understryka vikten av att varje skatteskyldig noggrant och riktigt fullgör sin uppgiftsskyldighet.⁴³

2.4.2 Regleringen av skattetillägg

2.4.2.1 Allmänt

Bestämmelser om skattetillägg finns i 5 kap taxeringslagen, TL (1990:324).⁴⁴ Skattetillägg enligt taxeringslagen påförs på tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklarationen (5 kap.1§), vid skönsmässig avvikelse från deklarationen (5 kap. 2 §1st) och vid skönstaxering i avsaknad av deklaration (5 kap.2§2st). Skattetillägget i den sistnämnda situationen kan i första hand ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skatteskyldige att lämna deklarationen. Beslut om skattetillägg skall nämligen undanröjas om den skatteskyldige inom viss tid kommer in med deklarationen, se 5 kap.3§ TL. Innan ett beslut om skattetillägg fattas skall den skatteskyldige ges tillfälle att yttra sig.

För att skattetillägg enligt 5:1 taxeringslagen skall föreligga, fordras att den skatteskyldige lämnat oriktig uppgift.⁴⁵ I 5kap. 1§ första stycket TL föreskrivs följande:

”Om en skatteskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller, om en sådan uppgift har lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak”

Den grundläggande förutsättningen enligt 1§ är alltså att den skatteskyldige lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig.

2.4.2.2 Begreppet oriktig uppgift

Huruvida en uppgift är oriktig avgörs i de materiella bestämmelserna som reglerar den aktuella skatten eller avgiften.⁴⁶

En oriktig uppgift kan bestå i att en intäkt redovisats med för lågt belopp eller att ett yrkat avdrag är större än den kostnad den skatteskyldige haft. Även förtigande av uppgifter kan anses utgöra oriktig uppgift.

Den oriktiga uppgiften skall ha avlämnats i deklarationen eller annat skriftligt meddelande som avgivits till ledning för den skatteskyldiges egna taxering. Det finns inga möjligheter att påföra personer som har lämnat felaktiga kontrolluppgifter avseende annans inkomstförhållanden, skattetillägg. Däremot kan förfarandet falla in under SBL bestämmelser.⁴⁷

⁴³ Prop. 1971:10 s. 196.

⁴⁴ Bestämmelser om sanktionsavgifter med i princip samma uppbyggnad som i taxeringslagen finns 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.

⁴⁵ Rekviritet ”oriktig uppgift” överensstämmer med vad som numera gäller för eftertaxering, se H.Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s.31ff.

⁴⁶ NSFS nr 36, Skatte- och avgiftskriminalitet, s. 175.

⁴⁷ H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 29.

Det oriktiga meddelandet kan lämnas när som helst under förfarandet hos skattemyndigheten, t ex. vid taxeringsrevision. Skattetillägg kan även ske om den skatteskyldige lämnar oriktiga uppgifter i mål om hans taxering. Detta gäller dock endast om uppgiften har prövats i sak. Har talan exempelvis avvisats får skattetillägg inte påföras trots att den skatteskyldige lämnat en oriktig uppgift i målet.

Den oriktiga uppgiften skall ha ett direkt samband med den taxering det är frågan om. Meddelanden som lämnas för annat ändamål än för taxering föranleder inte skattetillägg.⁴⁸ Det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att uppgiften är oriktig.⁴⁹

Tilläggas bör att i deklARATIONEN redovisas inte bara faktiska uppgifter utan även yrkanden. I såväl skattebrottsmål som vid påförande av skattetillägg är det därför viktigt att skilja mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Oriktiga yrkanden utgör inte grund för varken straff, eftertaxering eller avgift. Yrkandet måste dock ge en rättvisande bild av de faktiska förhållanden som det stöder sig på och måste framgå av deklARATIONEN eller annan tillgänglig handling.⁵⁰

2.4.3 ”Procentskator”

Skattetillägget tas ut i förhållande till den undandragna skatten och det finns ingen övre gräns för skattetilläggets beloppsmässiga storlek. Detta medför att skattetillägget kan bli mycket högt.⁵¹ Den kombination av rekvisit som skattetilläggsregleringarna bygger på, innebär att en i och för sig harmlös uppgift kan få mycket kännbara konsekvenser. Detta har man försökt att lösa genom att man tar ut lägre procentsats i vissa situationer.

När det gäller inkomsttaxeringen utgår skattetillägg i normalfallet med 40% av det skattebelopp som påförts till följd av att uppgiften är oriktig. Av andra och tredje styckena i 5kap. 1§ TL, följer att avvikelser från den angivna procentsatsen får ske i vissa situationer. I de fall då rättelse kan ske med hjälp av material som normalt är tillgängligt för skattemyndigheterna, t ex. utdrag ur vissa register eller föregående års deklARATION, tas skattetillägget ut med 20 procent.⁵² Ett annat fall är vid periodiseringsfel, där till exempel ett belopp har hänförs till fel beskattningsår, avgiftsberäkningen sker då efter 10 procent. I dessa undantagsfall löper det allmänna mindre risk för skatteförlust och man kan anta att felet inte är avsiktligt.

2.4.4 Skattetillägg till följd av skönstaxering

Skattetillägg påförs också vid avvikelser från självdeklARATION genom skönstaxering och även vid skönstaxering som sker på grund av utebliven självdeklARATION, om deklARATIONEN inte har kommit in trots att föreläggande sänts ut till den skatteskyldige (5kap. 2§ TL). Skönstaxering innebär att skatten eller underlaget för att ta ut skatten beräknas till ett belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. Vid skönstaxering är det vanligen fråga om fall, där den skatteskyldige i väsentlig grad åsidosatt sin

⁴⁸ H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 28.

⁴⁹ B. Ledhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, Kap. 3.

⁵⁰ H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 32, Prop. 1971:10 s. 205.

⁵¹ I Regeringsrättens dom den 15 december 2000 fick bolaget ett skattetillägg på 16 miljoner, se mer om beloppsmässig omfattning av påförda skattetillägg m. m. i SOU 2001:25 s. 99f.

⁵² H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 47f.

uppgiftsskyldighet, genom eget förvållande, bristfälligt redovisat underlag för deklaration eller underlåtit att avge deklaration.⁵³

Vid skönstaxering är skattetillägget 40% av den skatt som påförs den skatteskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts honom enligt de uppgifter han kan ha lämnat till skattemyndigheten. Har den skatteskyldige överhuvudtaget inte lämnat några uppgifter tas skattetillägg ut på hela den uppskattade inkomsten. Enligt 5 kap 2§ 2st TL, skall skattetillägget undanröjas, om den skatteskyldige efter beslutet om skattetillägg ger in en självdeklaration. Deklarationen måste ha kommit in före utgången av året efter det då beslutet fattades (5 kap. 3§ TL).

2.4.5 Undantag

Enligt 5 kap. 4§ TL finns regler om undantag från att bli påförd skattetillägg. Skattetillägg tas inte ut vid uppenbar felräkning eller misskrivning. Felaktigheten måste klart framgå av deklarationen eller skriftligt meddelande som bifogas för att undantag skall kunna godkännas. Vidare sägs i 5 kap. 4§ 1st punkt 3 TL att skattetillägg inte skall uttas om avvikelser beror på en bedömning av ett skriftligt yrkande. Skattetillägg skall inte heller påföras om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifter i inkomstlaget kapital eller tjänst. Slutligen skall skattetillägg inte tas ut vid frivillig rättelse.⁵⁴

2.4.6 Eftergiftsgrunder

Skattetillägg utgår i princip oberoende av subjektiva rekvisit. Subjektiva bedömningar kan dock göras genom eftergiftsgrunderna. Reglerna om eftergift finns i 6§ 5kap. TL.⁵⁵ Enligt lagrummet skall skattetillägg efterges helt vid tre olika situationer, vid *ursäktliga fall*, *ringa belopp* och i de fall det framstår som *uppenbart oskäligt*. Befrielsegrunderna omfattar både skäl som är att hänföra till den skatteskyldiges personliga förhållanden och skäl som mer är att hänföra till sakfrågan.

Som *ursäktliga faktorer* nämns ”den skatteskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande”. Dessa eftergiftsgrunder innebär att hänsyn tas till den skatteskyldiges personliga förhållanden. Skattetillägg skall vidare efterges om den oriktiga uppgiften kan anses ursäktlig med hänsyn till ”uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet”. Med ”uppgiftens art” får man möjlighet att beakta vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om, t ex. bedöma en svår skatterättslig fråga.⁵⁶ Denna grund kan bli tillämplig om lagstiftning eller praxis inte ger klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Befrielsegrunden ”någon annan särskild omständighet” ses som en samlingsgrund vid övriga situationer.⁵⁷

Det förekommer även situationer där felaktigheten eller underlåtenheten inte framstår som ursäktlig, men där avgiften ändå anses som orimlig på grund av omständigheterna. Det framstår då som *uppenbart oskäligt* att ta ut tillägget.

⁵³ Prop.1971:10 s. 206, K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 67ff.

⁵⁴ Se mer angående vilka rättelser som görs frivilligt och som inte görs frivilligt, H. Thornstedt m fl., Skatte- och avgiftstillägg, s. 61, SOU 2000:25 s. 91, K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 71.

⁵⁵ Rubriken till 5kap. 6§ TL har ändrats genom lagen 1997:494. nuvarande rubrik är ”Befrielse från särskild avgift”.

⁵⁶ T. Rydberg, SN 1996, s.702, K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 75.

⁵⁷ T. Rydberg, SN 1996, s.700-704. (se även RSV Dt 1992:7).

Denna eftergiftsgrund är ett uttryck för proportionalitetsprincipen.⁵⁸ Det innebär att den skatteskyldige helt skall befrias från skattetillägg om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Mot bakgrund av Europadomstolens praxis, har några underrätter prövat om skattetillägget i det enskilda fallet anses stå i rimlig proportion till den förseelse som den skatteskyldige gjort sig skyldig till. Domstolarna har ansett skattetillägg utgöra ett straff och tagit hänsyn till dess straffrättsliga värde, förseelsens art och skatteundragandets storlek, vid bedömningen av om befrielsegrunden *uppenbart oskäligt* ansetts uppfylld.⁵⁹

Slutligen får den skatteskyldige befrias helt från skattetillägg om det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt.⁶⁰ Det är fråga om *ringa belopp* för att eftergift skall bli aktuellt. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV 1992:7) har som ringa belopp sagts maximalt 5000 kr för statlig och kommunal inkomstskatt.⁶¹

Eftergiftsgrunderna är tillämpliga på alla slag av skattetillägg. Skattetillägg som påförs på grund av skönstaxering kan således också efterges. Eftergiftsreglerna innebär att tillägget skall falla bort trots att det finns förutsättningar för påförande av skattetillägg.

Huvudregeln är att det är den skatteskyldige som skall bevisa att förutsättningar för påföring av skattetillägg inte föreligger genom att bevisa att förekomsten av eftergiftsgrunder.⁶² Från denna princip skall skattemyndigheterna och domstolar enligt 5kap. 7§ TL självant beakta bestämmelserna om eftergift om det föranletts av innehållet i tillgängligt material eller av förhållanden som på annat sätt är kända för myndigheten.⁶³ Enligt allmänna regler förutsätts den skatteskyldige känna till gällande lagar och författningar. Det ställs därför ett långtgående krav på de skatteskyldigas uppgiftsplikt. Eftergiftsgrunderna ses därför mot bakgrund av högt ställda krav på skatteskyldiga.⁶⁴

2.5 Sambandet mellan det straffrättsliga och administrativa sanktionssystemet

2.5.1 Allmänt

Det administrativa sanktionssystemet och det skatterättsliga sanktionssystemet är, som framgår av ovan lämnad redogörelse, avsedda att tillämpas jämsides med varandra. Skattebrottslagen siktar främst på förfarande som avser större belopp och görs uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Mindre överträdelser och rena slarvfel beivras, genom skattemyndighetens försorg, i form av skattetillägg. Skattetillägg utdöms utan hänsyn till subjektiva rekvisit. Huvudsyftet med det skatterättsliga sanktionssystemet är att det verkar för att korrekta uppgifter lämnas i rätt tid.

Vad som skiljer det administrativa sanktionssystemet från straffsanktionen är främst det principiella bortseendet från de subjektiva rekvisiten. Därigenom skall

⁵⁸ T. Rydberg, SN 1996, s. 704.

⁵⁹ Bland annat har länsrätten i Stockholm i mål nr 1695-96 s 14 och länsrätten i Göteborg i mål nr. 1155-99 behandlat frågan om skattetillägg står i rimlig proportion till försummelsen.

⁶⁰ Fr. o. m. 1998 års taxering används begreppet obetydligt i stället för ringa. Detta innebär inte någon ändring i sak.

⁶¹ SOU 2000:25 s. 94.

⁶² Se B. Leidhammar, SvSkT 9/98 s. 832.

⁶³ T. Rydberg, SN1996, s. 698-699, Prop. 1977/78:136 s. 212.

⁶⁴ T. Rydberg, SN1996, s. 700, 729, B. Leidhammar, Sv SkT 9/98, s. 832.

skattetillägg inte påföras om den skatteskyldige själv rättar en felaktig deklaration. Vidare skall skattetillägg som grundar sig på skönmässig uppskattning i avsaknad av deklaration i regel undanröjas om den skatteskyldige inkommer med sådan. De befrielsegrunder som finns i taxeringslagen är dock inte jämförbara med de ansvarsförutsättningar som de subjektiva rekvisiten utgör inom straffrätten.

2.5.2 Handläggningen av skattebrottmål och skattetilläggs mål

Skattetillägg påförs i första hand av skattemyndigheterna, vars beslut kan överklagas till länsrätt, kammarrätt, och som sista instans till Regeringsrätt. Misstänker skattemyndigheten att en skatteskyldig begått skattebrott anmäler man detta till åklagarmyndigheten. Åklagaren inleder sedan utredningen. Emellertid är det inte endast skattemyndigheten som kan anmäla misstanke om brott, utan vem som helst kan göra detta. Det är dock inte så vanligt att andra än skattemyndigheten kan styrka sin anmälan med uppgifter om innehållet i deklarationen etc.⁶⁵ Skattebrott prövas i första instans av tingsrätten, vars beslut kan överklagas till hovrätten och som sista instans av Högsta Domstolen.

Någon absolut gräns när ett skatteundandragande kan vara straffbart enligt skattebrottslagen finns inte. I förarbetena till det administrativa sanktionssystemet uttrycker departementschefen att åtalsförfarande inte bör inledas om det rör sig om ett mindre belopp i undandragen skatt eller avgift, om inte särskilda omständigheter föreligger, t ex. upprepad brottslighet.⁶⁶ Högsta Domstolen har prövat beloppsgränsen i två mål.⁶⁷ HD kom fram till att det inte går att fastslå någon exakt gräns för domstolarnas rättillämpning, men att det i allmänhet kunde sättas till ett basbelopp.

2.5.3 Tolkning och tillämpning av skatteförfattningen

Det är i första hand skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna som skall tolka och tillämpa skatteförfattningarna. I de fall som skatteförfattningarna har betydelse för straffbarheten skall även de allmänna domstolarna tolka skatteförfattningens innebörd. Den allmänna domstolen är inte bunden av vad skattemyndigheterna kommit fram till vid tolkning av en skatteregel, utan kan komma till en annan slutsats beträffande innebörden av en skatteregel.⁶⁸ Det vanligaste är dock att allmän domstol går efter den bedömning som gjorts av skattemyndigheten eller en skattedomstol.⁶⁹

Om skattemyndigheternas bedömning av en skatterättslig fråga har betydelse för prövningen av skattebrottsmålet och kan komma påverka ansvarsdelen, kan handläggningen av brottmålet få vila i avvaktan på utgången i skattefrågan. Regler om vilandeförklaring av skattebrottmål finns i 15-17§§ SBL. I lagtexten framgår inte vilka situationer som kan förekomma, men troligtvis är det endast vid svåra skatterättsliga frågor som vilandeförklaringen kan bli aktuell.⁷⁰

⁶⁵ Skattestatistisk årsbok 2000, kap. 10.5.3. <http://val.rsv.se/broschyrrer/152/15203/kapitel10.html>

⁶⁶ Prop. 1971:10 s. 241.

⁶⁷ NJA 1984:384 och NJA 1984:520.

⁶⁸ H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s. 25f.

⁶⁹ H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s.25ff.

⁷⁰ H. Thornstedt m fl., Skattebrotten, s109ff., K Almgren, Skatteförfarande och skattebrott, s.443f.

2.5.4 Skatterättsliga sanktionssystemet idag

Idag ligger tyngdpunkten i det skatterättsliga påföljdssystemet hos skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna. Årligen fattas det över 100 000 skattetilläggsbeslut. Jämför man med personer som lagförs för brott enligt skattebrottslagen är skattetillägg ingen ovanlig företeelse. År 1998 var antalet personer som lagfördes för brott enligt skattebrottslagen till 349 stycken, varav 64 blev påförda böter och 135 blev dömda till fängelse.⁷¹

Vidare är det mycket stora belopp som påförs i form av skattetillägg. Vid utgången av 1999 uppgick beloppet av påförda skattetillägg till 1.9 miljarder, varav 1.23 miljarder av avgifterna var från inkomstskatten.⁷² De totala böterna som utdöms för brott enligt skattebrottslagen ligger omkring tre miljoner kronor, ett belopp som är ganska obetydlig om man jämför med skattetilläggen.

Under den senaste åttaårs perioden (1991-1998) har antalet lagförda för brott enligt skattebrottslagen minskat med 44 procent jämfört med föregående åttaårsperiod. Även anmälningsfrekvensen om brott från skattemyndigheterna har minskat under de senaste åren. År 1996 gjordes 2890 anmälningar medan år 1999 gjordes 1483 anmälningar. Minskningen bedöms vara en effekt av minskade resurser för skattekontroll och färre genomförda revisioner.⁷³

Den allmänna uppfattningen är att nuvarande reglering och tillämpningen av skattetilläggsystemet har inslag av både godtycke och orättvisa samtidigt som det är svårförutsebart för den enskilda.⁷⁴ I de allra flesta fall är skattetillägg den enda reaktion från samhällets sida och det är inga obetydliga belopp som påförs skattetillägg. Jämför man med böter till följd av brott mot skattebrottslagen så påförs skattetillägg med ett belopp som är flera hundra gånger större.⁷⁵ De fel som skatteskyldiga begår som är av bagatellartat slag kan således få hårda konsekvenser, i form av höga skattetillägg. Detta ställer frågan, vilken rättslig status skattetillägget har. Skall skattetillägget ses som ett straff eller en administrativ avgift? Denna frågeställning har varit betydelsefull för den svenska rättstillämpningen i frågan om den svenska skattetilläggsregleringen omfattas av Europakonventionen och dess regler om straff.

Mot bakgrund av den rättsutveckling som har skett, med nytillkommen praxis, från både Europadomstolen och Regeringsrätten, angående Europakonventionens tillämplighet rörande skattetillägg, finns det anledning att redogöra för vilken betydelse Europakonventionen har för svensk rätt.

I det följande kapitlet kommer Europakonventionens roll och ställning, tolkningsprinciper och dess status i svensk rätt att beskrivas. Därefter kommer i kapitel 4, artikel 6 i konventionen kort belysas och hur man resonerar, då man anser skattetillägg utgöra straff enligt konventionen.

⁷¹ Skattestatistisk årsbok 2000 kap. 10.5.5 (tabell 10.19), <http://val.rsv.se/broschyre/152/15203/kapitel10.html>.

⁷² Skattestatistisk årsbok 2000 kap.10.10, <http://val.rsv.se/broschyre/152/15203/kapitel10.html>, Uppgifter från 1999 saknas på grund av dataproblem hos brottsförebyggande rådet ,BRÅ,.

⁷³ Skattestatistisk årsbok 2000 kap.10.5.3, <http://val.rsv.se/broschyre/152/15203/kapitel10.html>.

⁷⁴ SOU 2000:25, s.13.

⁷⁵ SOU 2000:25, s. 99, B. Leidammar, Sv SKT 1998, s. 829-830.

3 Den Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

3.1 Bakgrund

Europakonventionen tillkom på initiativ av Europarådet och undertecknades av dess medlemmar den 4 november 1950. Konventionen grundar sig i huvudsak på den allmänna deklarationen om de mänskliga rättigheterna, som antogs av FN:s generalförsamling den 10 september 1948. Syftet var att skapa effektivare garantier för individen i fråga om åtnjutandet av de mänskliga rättigheterna. Europakonventionen täcker dock inte alla områden som finns i FN-deklarationen, utan ett mindre.⁷⁶ Skillnaden mellan konventionerna är att Europakonventionen är bindande för medlemsstaterna, medan FN-deklarationen inte är förpliktande och saknar bestämmelser om internationell övervakning.⁷⁷ Europakonventionen intar på grund av sitt kontrollsystem en särställning bland de konventioner som på olika sätt syftar till att skydda mänskliga rättigheter.

Sverige som var medlem redan från början ratificerade Europakonventionen 1952 och den trädde ikraft den 3 september 1953.⁷⁸ Först den 1 januari 1995 inkorporerades Europakonventionen med svensk rätt och gäller därmed som svensk lag.⁷⁹ Den skall således tillämpas direkt av svenska domstolar och myndigheter.

Europakonventionen (konventionen) består av en inledning ”preamble” och 66 artiklar. Konventionens ursprungliga rättighetskatalog har på senare tid utvidgats genom elva tilläggsprotokoll, varav fyra innehåller nya rättigheter.⁸⁰

För att trygga konventionens efterlevnad av konventionsförpliktelse inrättades ett kontrollsystem bestående av, den europeiska domstolen (Europadomstolen), den europeiska kommissionen (Europakommissionen) samt Europarådets ministerkommitté. Detta kontrollsystem har genom elfte tilläggsprotokollet från 1994 till Europakonventionen reformerats.⁸¹

Reformen har inneburit att Europakommissionen och den tidigare Europadomstolen har slagits ihop till en ny heltidsarbetande domstol med behörighet att avgöra alla mål som första och enda instans.⁸² Ministerkommittén har inte längre någon befattning med målen utan skall endast övervaka att staten

⁷⁶ H. Danelius, s.19.

⁷⁷ H. Danelius s.17, J. Hane, JT 1995-1996 nr. 3, s.936.

⁷⁸ Prop 1993/94:117 s.7 (proparkiv via Internet).

⁷⁹ SFS 1994:1219.

⁸⁰ H. Danelius s.18ff.

⁸¹ Allteftersom antalet klagomål till kommissionen ökat och handläggningstiderna blivit längre har behovet av en reform aktualiserats. Orsaken är att systemet har blivit mer känt och etablerat bland enskilda personer och att antalet konventionsstater ökat. Se mer om detta i H.Danelius s. 23ff.

⁸² Det tidigare kontrollsystemet innebar att Europakommissionen avgjorde om ett mål skulle avvisas eller tas upp till sakbehandling. Togs en sak upp till behandling hade parterna möjlighet genom Europakommissionens förfogande komma till en förlikning. Om en förlikning inte uppnåddes fördes målet till Europadomstolen. I de fall målen inte hänfördes till Europadomstolen skulle de avgöras av Europas ministerkommitté. De var främst de okontroversiella målen, t ex. sådana där staten medgivit konventionsbrott eller accepterat kommissionens bedömning. Kommittén övervakade också efterlevnaden av domstolens domar och dess egna beslut. Varken ledamöterna i kommissionen eller domstolen utförde sina uppdrag på heltid. Många hade arbetsuppgifter i hemlandet. Se även C-H. Ehrenkrona SvJT 1995, s. 442f.

verkställer domstolens domar. Dessutom har den enskilda klagorätten och den nya domstolens jurisdiktion obligatoriska element som måste accepteras av alla konventionsstater.⁸³ Det nya systemet började gälla 1 november 1998 genom ikraftträdande av det elfte tilläggsprotokollet.⁸⁴

3.2 Europadomstolens roll och ställning

Europadomstolen är en särskild domstol för de mänskliga rättigheterna som har inrättats i Strasbourg. Den består av en domare från varje konventionsstat som skall tjänstgöra på heltid. Enligt artiklarna 22 och 23 i konventionen skall domarna utses av Europarådets parlamentariska församling för en tid av sex år, med möjlighet till omval.

Domstolen behandlar mellanstatliga mål och enskilda klagomål. Mellanstatligt mål innebär enligt artikel 33 att det är möjligt för en konventionsstat att väcka talan inför Europadomstolen mot en annan konventionsstat. Av artikel 34 och 35 i konventionen framgår, att enskilda, vars rättigheter har kränkts, under vissa förutsättningar har möjlighet att väcka talan inför Europadomstolen. Rätten för enskilda att klaga gäller numera mot alla konventionsstater. Ett ärende får tas upp till prövning först sedan inhemska rättsmedel uttöms i enlighet med folkrättens allmänt erkända grundsatser.⁸⁵

Europadomstolens uppgift är att tolka och tillämpa Europakonventionen, detta framgår av artikel 32. Europadomstolen skall således försöka medverka till en enhetlig tillämpning över hela konventionsområdet. Om en konventionsstat brutit mot sina förpliktelser kan domstolen enligt artikel 41 utdöma skadestånd.

3.3 Europadomstolens domars rättsverkan

Europadomstolens dom innebär ett konstaterande av huruvida staten kränkt den enskildes konventionsskyddade rättigheter. En kränkning av konventionen kan vara att ett lands domstol eller myndighet har grundat sitt beslut på en bestämmelse som är konventionsstridig. Det kan också vara genom att staten är passiv och underlåter att skydda den enskilde mot angrepp på hans rättigheter, från enskilda rättssubjekt, eller hans rättigheter som är skyddade enligt konventionen.

Europadomstolen är ingen fjärde instans, vilket innebär att en fällande dom inte medför att beslut meddelade av nationella domstolar och myndigheter upphävs. Ett avgörande från Europadomstolen är dock enligt artikel 46 i konventionen folkrättsligt bindande för den konventionsstat avgörandet gäller. Det innebär att ett land kan vara tvunget att ändra lagen för att i framtiden säkra att internationella åtaganden fullgörs.⁸⁶

Konventionssystemet förutsätter således att staterna lojalt fullföljer de förpliktelser som åläggs dem av domstolen. Detta krav kan även utläsas av den allmänna

⁸³ C-H. Ehrenkrona, SvJT 1995-1996 nr. 3, s. 445.

⁸⁴ H. Danelius, s. 30f.

⁸⁵ H. Danelius, s. 31.

⁸⁶ I. Cameron, s. 30f, D. Gomien m fl., s. 90.

skyldigheten i artikel 1, att garantera den enskilde de fri- och rättigheter som anges i konventionen.⁸⁷

En fällande dom får, som prejudikat, stor betydelse för andra konventionsstater i den mån deras lagstiftning eller myndighetspraxis liknar den som har underkänts. Det kan därför finnas anledning för staten att ändra i lagstiftning för att inte själv bli anklagad för konventionsbrott inför Europadomstolen.⁸⁸

Europadomstolen är uppbyggt kring ett dynamiskt prejudikatsystem. Dess praxis har blivit en rättskälla som är minst lika viktig som Europakonventionen i sig. Formellt sett är Europadomstolen inte bunden av tidigare avgöranden. Det förekommer dock sällan att domstolen avviker från äldre rättsfall.⁸⁹

3.4 Europadomstolens tolkningsprinciper

3.4.1 Allmänt

Bestämmelserna i Europakonventionen är allmänt formulerade och blir ofta föremål för olika tolkningar. Eftersom Europakonventionen till formen är ett folkrättsligt förpliktande traktat kan Europadomstolen använda sig av allmänna principer för tolkning av internationella traktater.⁹⁰ Dessa allmänna principer för vägledande tolkning finner man i artiklarna 31-33 i Wienkonventionen om traktaträtten.⁹¹ Europadomstolen har även fastslagit att Wienkonventionen om traktaträtten kan användas som vägledning vid tolkning av konventionens bestämmelser.⁹²

Enligt artikel 31.1 i Wienkonventionen skall ett avtal tolkas i enlighet med ordalydelsen, som skall läsas i sitt sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsernas bakomliggande syfte. Till skillnad från Wienkonventionens tolkningsprinciper lägger Europadomstolen, större vikt vid att se ändamålet och syftet bakom reglerna.⁹³ Europakonventionen skall ses som en helhet och hänsyn skall särskilt tas till dess egenskap som en rättskapande konvention om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.⁹⁴ Det grundläggande syftet som framgår av artikel 1 i Europakonventionen är således av central betydelse vid tolkning av konventionen.

Av artikel 32 i Wienkonventionen framgår att förarbeten utgör en sekundär rättskälla. Detta stämmer även på Europakonventionen och Europadomstolens praxis.⁹⁵ Ett skäl till att inte använda sig av förarbeten är att den tolkning av en konventionsbestämmelse som var den rätta när konventionen kom till kan förändras med tiden. Europadomstolens dynamiska praxis försöker istället ligga i fas med samhällsutvecklingen i respektive konventionsstat och samtidigt försöker öka harmoniseringen mellan konventionsstaterna.⁹⁶ När Europadomstolen tolkar

⁸⁷ I. Cameron, s. 30f, C-H. Ehrenkrona, 1999 SvJT s. 493.

⁸⁸ I. Cameron, s. 47.

⁸⁹ I. Cameron, s. 48.

⁹⁰ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 72, H. Danelius s. 57.

⁹¹ Wien den 23 maj 1969, 1155 UNTS 331, SÖ 1975:1, Prop 1974:158, i kraft den 27 januari 1980.

⁹² Se P. van Dijk & G.J.H. Hoof s. 72, angående domen Golder judgement of 21 Februari 1975, A18.p14.

⁹³ Se P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 73.

⁹⁴ H.Danelius, s. 57, P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 73.

⁹⁵ H. Danelius, s. 58, J.Hane, JT 1995-1996 nr 3, s. 936.

⁹⁶ J. Hane, JT 1995-1996 nr 3, s. 936ff.

konventionstexten använder den sig av väletablerade tolkningsprinciper.⁹⁷ Nedan redogörs för några av dessa principer.

3.4.2 Autonoma begrepp

Europakonventionens syfte är att etablera en europeisk minimistandard, en skyddsnivå som i princip är enhetlig för alla konventionsstater, i den meningen att den inte får underskridas av någon stat. För att ett sådan gemensam miniminivå skall uppnås krävs att konventionen tolkas så, att den får samma materiella innehåll för alla stater. Europadomstolen har därför i sin tidiga praxis klarlagt vissa juridisk/tekniska begrepp som skall tolkas "autonomt", utan att bygga på begrepp som förekommer i olika nationella rättssystem.⁹⁸ Begrepp som skall ges en självständig betydelse är bland annat, lag, domstol, anklagelse för brott, tvist om civila rättigheter.

"Autonom tolkning" har använts framförallt vid tolkning av artikel 6 i konventionen. Här kan nämnas begreppen "brott" och "brottslig gärning". Härmed avses inte enbart vad som är straffrättsliga anklagelser enligt nationell rätt, utan en hel del annat, som i en del rättssystem faller inom det administrativa området, snarare än det straffrättsliga. Det innebär att ett förfarande som av en enskild konventionsstat inte klassas som brott ändå kan klassas som brott vid tolkning av konventionen. Att skattetillägg i svensk rätt klassificeras som en administrativ sanktion och inte som ett straff, kan Europadomstolen således, vid en eventuell prövning bortse från. Europadomstolen har vad gäller begreppet "anklagelse för brott" etablerat enhetliga kriterier för vad som skall falla under detta begrepp. (se mer om detta kap.4.2)

3.4.3 Proportionalitetsprincipen

Vid tillämpningen av olika bestämmelser i konventionen gör Europadomstolen ofta olika slags bedömningar enligt proportionalitetsprincipen. Principen innebär att åtgärder som till sin typ är konventionsenliga kan godtas endast om de är proportionerliga, d vs. om de står i rimlig relation till det intresse de är avsedda att tillgodose. Proportionalitetsprincipen är en mycket viktig princip som anses genomsyra hela konventionen.⁹⁹ Principen sätter en yttersta gräns för all statlig maktutövning där någon fri- och rättighet berörs med innebörd att det finns en gräns för vad den enskilde har att tåla.¹⁰⁰

Principen kommer framförallt till användning vid intrång i artiklarna 8-11, rätten till respekt för privat- och familjeliv, samvets- och religionsfrihet, yttrandefrihet och föreningsfrihet. Principen aktualiseras även vid artikel 1 i första tilläggsprotokollet, om skydd för den enskilda äganderätten. Ingrepp i dessa rättigheter får inte göras annat än när det är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle för att tillgodose vissa uppräknade intressen. Vid bedömningen skall det ske en avvägning av hur stort intrånget är och hur starkt behovet är som skall tillgodoses genom ingreppet. Det skall finnas ett rimligt förhållande för att ingreppet skall vara proportionerligt.

⁹⁷ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 74-94, H. Danelius, s.58-62.

⁹⁸ H. Danelius, s. 59, I. Cameron, s. 57, P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 77.

⁹⁹ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 80-81.

¹⁰⁰ P. van Dijk & G.J.H. Hoof Dijk s. 81, H. Danelius s. 61.

Vad gäller det svenska skatterättsliga sanktionssystemet kan, vid en prövning av Europadomstolen, principen bli aktuell, med anledning av att den enskilde kan drabbas av dubbla sanktioner, skattetillägg och brottspåföljd enligt skattebrottslagen.

3.5 Europakonventionen i svensk rätt

3.5.1 Bakgrund

Sverige ratificerade Europakonventionen 1952. Vid denna tidpunkt antogs svensk rätt stå i överensstämmelse med Europakonventionens krav och därför införlivades konventionen inte med svensk rätt.¹⁰¹ Denna uppfattning kom dock med tiden att ändras då Europakonventionen fick större betydelse för utformningen av den svenska lagstiftningen. Sverige fälldes vid ett flertal fall för brott mot konventionen som bidrog till mer eller mindre omfattande lagändringar.

Den 19 december 1991 beslutade den dåvarande regeringen att tillkalla en kommitté för att bl.a. utreda om det var möjligt och lämpligt att införliva Europakonventionen med svensk rätt.¹⁰² Kommittén, som antog namnet Fri- och rättighetskommittén föreslog i sitt delbetänkande Fri- och rättighetsfrågor att Europakonventionen skulle införlivas med svensk rätt. En sådan åtgärd skulle markera konventionens betydelse för svensk rätt och klargöra dess status. Därigenom skapades också ett uttryckligt underlag att direkt tillämpa konventionen vid våra domstolar och andra rättstillämpande myndigheter.¹⁰³

Våren 1994 beslutade Sveriges riksdag att inkorporera Europakonventionen med svensk rätt med ställning såsom svensk lag. Lagen trädde ikraft den 1 januari 1995.¹⁰⁴ Inkorporeringen innefattar även konventionsorganens praxis, varför Europadomstolens avgörande måste beaktas när konventionen tillämpas.¹⁰⁵

3.5.2 Konstitutionell status

Regeringen framhöll i propositionen till inkorporeringslagen att införlivandet av konventionen ska ske genom vanlig lag och inte genom grundlag. Anledningen var att man redan i Sverige hade en omfattande reglering av fri- och rättigheter som var inspirerad av Europakonventionen, i 2 kap. regeringsformen. Man ansåg därför att en inkorporering av konventionen med status som grundlag, skulle leda till en dubbelreglering av vissa rättigheter på samma konstitutionella nivå.¹⁰⁶ Europakonventionen har dock fått en särskild betydelse i svensk rätt. Enligt 2 kap. 23§ regeringsformen (RF), får lag eller annan föreskrift inte meddelas i strid med Sveriges åtagande på grund av konventionen.

Jämlikt förarbetena ankommer det på lagstiftaren att löpande se till att den svenska rätten stämmer överens med konventionens bestämmelser.¹⁰⁷ Detta hindrar inte enligt förarbetena att domstolar och myndigheter med stöd av 2 kap. 23§ RF har

¹⁰¹ Prop. 1951:165 s. 11, Prop. 1993/94:117 s. 8 (proparkiv via Internet).

¹⁰² SOU 1993:40.

¹⁰³ SOU 1993:40 s.123f, H. Danelius, s. 43.

¹⁰⁴ Prop. 1993/1994:117, bet 1993/1994:KU24, rskr. 1993/94:246, SFS 1994:1219.

¹⁰⁵ J.Hane, JT 1995-1996 nr 3, s. 940-94i, Prop. 1993/94:117 s. 22, (proparkiv via Internet).

¹⁰⁶ Prop.1993/94:117 s. 39, (proparkiv via Internet), U. Bernitz, JT 1994-1995, s.264.

¹⁰⁷ Prop. 1993/94:117 s. 36, (proparkiv via Internet).

möjlighet, att tillämpa reglerna om lagprövning i 11 kap. 14§ RF och sätta en konventionsstridig lagregel åt sidan.¹⁰⁸ I rättstillämpningen finns således en viss möjlighet att underlåta att tillämpa en regel som har meddelats i strid med Europakonventionen. För detta krävs dock, enligt lagprövningsregeln i 11 kap. 14§ RF, att felet ska vara uppenbart.¹⁰⁹

3.5.2.1 Fördragskonform tolkning

Av förarbetena till inkorporeringslagen framgår att en konflikt mellan konventionen och en annan lag i första hand skall lösas med hjälp av lagprövningsregeln i 11 kap. 14§ regeringsformen. I de fall en konflikt inte går att lösa med hjälp av lagprövningsregeln, får lagtolkning eller andra rättstillämpningsmetoder användas.¹¹⁰

En lagtolkningsmetod som rättstillämparen använder sig av är fördragskonform tolkning. Det innebär att man så långt som möjligt ska söka ge den svenska bestämmelsen en innebörd som överensstämmer med konventionen.¹¹¹ Rättstillämparen skall först analysera om någon motstridighet föreligger mellan en svensk lagregel och en konventionsbestämmelse. Detta gör han genom att, bland annat, ta del av den praxis, som konventionsorganen lämnat. Skulle en motsättning kvarstå, bör rättstillämparen söka harmoniera den inhemska bestämmelsen med konventionen, enligt principen om fördragskonform tolkning. Enligt förarbetena bör man så långt som möjligt söka tolkningsvägen undvika en öppen konflikt mellan en konventionsbestämmelse och en inhemsk lagregel.¹¹² Regler som strider mot konventionen kan således genom fördragskonform tolkning ges ett innehåll som motsvarar konventionens krav.

3.5.2.2 Kollisionsprinciper

I de fall det inte är möjligt att tolkningsvägen undanröja en lagkonflikt blir det nödvändigt att avgöra om Europakonventionen eller den interna föreskriften skall ges företräde. Det är en lagkonflikt som enligt förarbetena får lösas med hjälp av principer för lagtolkning.¹¹³ Det är främst kollisionsprinciperna ”lex posterior derogat legi priori, och ”lex specialis derogat legi generali”, som aktualiseras.

Principen om ”lex posterior derogat legi priori” innebär att en senare tillkommen lag sätter åt sidan äldre lagar. Det kan leda till att en konventionsbestämmelse bör ges företräde framför en äldre svensk lagregel. Skulle förhållandet vara så att en konventionsstridig lagregel är yngre än inkorporeringslagen är det den förstnämnda som skall tillämpas. Enligt propositionen skall dock lex specialis principen övervägas. Det innebär att en specialregel har företräde framför en generell regel. Tillämpningen av denna princip torde medföra att en konventionsstridig lagregel kan få företräde framför de allmänt utformade konventionsbestämmelserna.¹¹⁴

¹⁰⁸ SOU 1993:40 s.127f, Prop. 1993/94:117 s. 37, (proparkiv via Internet).

¹⁰⁹ U. Bernitz, SvJT 1989, s. 674.

¹¹⁰ Prop. 1993/94:117 s. 22-23, (proparkiv via Internet).

¹¹¹ Prop. 1993/94:117 s 22, (proparkiv via Internet), U. Bernitz, JT 94-95 nr. 2, s. 267.

¹¹² Prop. 1993/94:117 s. 22f, (proparkiv via Internet).

¹¹³ Prop. 1993/94:117 s.23, (proparkiv via Internet).

¹¹⁴ Prop. 1993/94:117 s. 22 (proparkiv via Internet), Ulf Bernitz hävdar i en artikel i juristtidningen, 1994/95 nr. 4, att om en senare tillkommen eller mer specialiserad lag kan ges företräde framför Europakonventionen skulle det kunna innebära att lagstiftaren med en tillämpning av dessa principer kan ”lagstifta bort” rättighetsskyddet. Han fortsätter dock vidare att säga att sannolikheten för detta inte är så stor och att dessutom kan en sådan lagstiftningsåtgärd prövas av Europadomstolen i Strasbourg. Se U. Bernitz, s. 268, JT 94/95 nr. 4.

I förarbetena till inkorporeringslagen framförde Högsta Domstolen en tredje tolkningsprincip. Den innebär att Europakonventionen, som är en konvention om mänskliga rättigheter, skall på grund av sin speciella karaktär, ges en särskild vikt i de fall en konflikt uppstår med inhemska lagbestämmelser.¹¹⁵ Detta synsätt sägs i propositionen stå i överensstämmelse med fördragskonform tolkning.

Varken i lagstiftningen eller i förarbetena till inkorporeringslagen framgår hur domstolarna skall gå till väga när man skall tillämpa kollisionsprinciperna. De svenska domstolarna har därför fått en betydande frihet att utveckla den praxis som de finner lämpligt.¹¹⁶

¹¹⁵ Prop. 1993/94:117 s. 23, (proparkiv via Internet), H. Danelius, s. 45, U. Bernitz, JT 1994-95 nr. 4, s 268, I. Cameron, s.145.

¹¹⁶ Prop. 1993/94:117 s. 23f , (proparkiv via Internet), H. Danelius, s. 46.

4 Skattetillägget och Europakonventionen artikel 6

4.1 Allmänt

Skattetillägget anses vara ett verkningfullt medel mot att skatteskyldiga lämnar felaktiga och ofullständiga uppgifter till skattemyndigheterna. Antalet skattetillägg är årligen över 100 000 medan antalet dömda för brott enligt skattebrottslagen uppgår till ett par hundra om året. Statsfinansiellt rör det sig om betydande belopp som påförs som skattetillägg.¹¹⁷

Skattetilläggen har, sedan de började tillämpas av skattemyndigheterna 1972, varit föremål för diskussioner både av lagstiftaren, skatteskyldiga m fl. Förändringar har också som en följd av detta ägt rum, både när det gäller förutsättningarna för tillämpningen och när det gäller den beloppsmässiga storleken. Bland annat har eftergiftsgrunderna utökats och vid olika tillfällen har skattetillägget avseende periodiseringsfel halverats.¹¹⁸

Avsikten med det nya regelverket var att försöka skapa ett sanktionssystem på skatteområdet som var effektivt att tillämpa.¹¹⁹ Kombinationen med strikt ansvar och schablonmässig påföljd gör att systemet är enkelt och smidigt att hantera för skattemyndigheterna. Detta har dock kritiserats och man har varnat för en schablonmässig användning av konstruktioner med strikt ansvar.¹²⁰ I debatten kring skattetilläggsregleringen har, bland annat, ifrågasatts om de fall där skattetillägg uttas alltid presumeras föreligga uppsåt eller oaktsamhet från den skatteskyldiges sida eller om det ibland förekommer oavsiktliga fel som beror på skattelagstiftningens komplexitet.¹²¹

Den skatteadministrativa lagstiftningen anses fortfarande vara intakt. Konstruktionen av regelverket medför risker för oförutsebar och olikformig påföring av skattetillägg. Skattelagstiftningen är komplicerad och i ständig förändring och det kan vara svårt för en skatteskyldig att hävda en avvikande mening i en skatterättslig fråga. Eftersom skattetillägget påförs på objektiva grunder kan påföring av skattetillägg leda till mycket kännbara konsekvenser för den enskilde individen. Detta gäller framförallt då verkställighet av skattetillägget, liksom andra skatter och avgifter, kan ske utan hinder av att beslutet inte vunnit laga kraft.¹²²

Under senare år har diskussionen om skatteilläggen, delvis som en följd av Sveriges ökade integration med det europeiska rättssystemet, i allt större utsträckning kommit att inriktas på om dessa omfattas av rättsskyddsgarantierna i artikel 6 i Europakonventionen.¹²³

¹¹⁷ B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 829, Skattestatistisk årsbok 2000, <http://val.rsv.se/broschyrrer/152/15203/kapitel10.html>.

¹¹⁸ T. Rhydberg, SN 1996, s. 670ff., K. Almgren m fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 65,75, SOU 2001:25 s. 80, B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 830, dir. 1998:34 s.5, SOU 2001:25 s. 72-83.

¹¹⁹ W. Warnling- Neerep, JT 93-94 nr. 4, s. 946.

¹²⁰ H. Eklund & A. Johansson, SN 1998, s. 277.

¹²¹ Se bland annat H. Eklund & A. Johansson, SN 1998, s. 278, B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s.833.

¹²² B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 831-833.

¹²³ Se bland annat H. Eklund & A. Johansson, SN 1998, s.276-284, Eklund & Johansson, SN 1999, s. 174-185, K. Nyquist, Industriförbundets rättsinformation nr. 4/99, K. Almgren mfl., Skattebrott Skatteförfarande, s. 65, B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 829-840.

Enligt artikel 6 skall var och en, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelser mot honom för brott, vara berättigad till en opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättas enligt lag.¹²⁴ Vidare skall enligt artikel 6:2 den som blivit anklagad för brottslig gärning, betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts. I punkten 3 uppräknas vissa minimirättigheter som alltid skall tillkomma den som anklagas för brott.¹²⁵ Syftet med artikeln är således att tillförsäkra såväl fysiska som juridiska personer en opartisk prövning av rättsligt anspråk.

Den fråga som tydligast uppmärksammats i den juridiska debatten är om det svenska skattetillägget är att anse som straff och anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen. 1995 års skattekontrollutredning hade i uppdrag att analysera denna fråga. I betänkandet SOU 1996:116 fann utredningen efter helhetsbedömning av praxis och annat material att det svenska skattetillägget inte omfattades av artikel 6.¹²⁶ Med beaktande av senare avgöranden från Europadomstolen och fall från Regeringsrätten kan skattekontrollutredningens inställning inte längre vidhållas.¹²⁷

I det följande kommer undersökas vilka kriterier Europadomstolen använder sig av vid bedömningen av om ett förfarande skall anses utgöra ”anklagelse för brott” enligt artikel 6 i Europakonventionen. Skattekontrollutredningens delbetänkande från 1996 kommer även kort belysas. Utefter Europadomstolens kriterier kommer sedan en bedömning av det svenska skattetillägget att göras. I sammanhanget kommer även resonemang och slutsatser från Regeringsrättens dom, den 15 december 2000, att presenteras.

4.2 ”Anklagelse för brott”- hur avgör Europadomstolen det?

4.2.1 Allmänt

Begreppet ”anklagelse för brott” är ett autonomt begrepp (se kap 3.4.2) vilket skall ges en självständig och allmängiltig betydelse. Det innebär att ett förfarande som av en enskild konventionsstat inte klassas som brott ändå kan betraktas som brott vid tolkning av konventionen. Detta har framhållits av Europadomstolen särskilt vid gränsdragningen mellan förfaranden avseende anklagelser för brott som

¹²⁴ Se mer om artikel 6 i H. Danelius, s.122ff., SOU 1996:116 s.53-62.

¹²⁵ Dessa minimirättigheter består bl a. av att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj bli underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom, att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar, att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, att förhöra eller låta förhöra vittne som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden och att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk mm. Se H. Danelius, s. 204-212.

¹²⁶ 1996 års skattekontrollutredning baserade bedömningen till stor del på fallet *Bendenoun v. France*, Judgement of 24 Februari 1994, Series A no. 284. Detta mål gällde skattetillägg som ålagts i ett administrativt förfarande i Frankrike. Europadomstolen fann att Beundeon måste anses varit anklagad för en brottslig gärning. Slutsatsen baserades på fyra faktorer, se mer om dessa faktorer i kap. 4.2.2. Skattekontrollutredningen ansåg att de svenska skattetilläggen skiljde sig från de franska bl a på den grunden att svenska skattetillägg inte kan omvandlas till fängelse, se SOU 1996:116 s. 113ff.

¹²⁷ Senare praxis från Europadomstolen, bland annat, *Lauko mot Slovakien*, dom den 2 september 1998 och *Kadubec mot Slovakien*, dom den 2 september 1998 och *A. P.,M.,T. mot Schweiz*, dom 29 augusti, 1997, E.L., R.L.,J.O-L mot Schweiz, dom 29 augusti, 1997, J.J. mot Nederländerna, dom den 27 mars 1998, och Regeringsrättens avgörande 15 december, 2000.

omfattas av artikel 6, och disciplinära förfaranden, som faller utanför tillämpningsområdet.¹²⁸

Artikeln omfattar vidare handlingar som avkriminaliserats i den nationella rätten men som även efter avkriminaliseringen medför straffliknande påföljder. Slutligen omfattar den andra handlingar som enligt den nationella rätten behandlas på ett snarlikt sätt.¹²⁹ Detta innebär att staterna inte utan vidare kan utesluta tillämpligheten av denna artikel genom att istället göra en handling till en disciplinär förseelse.

Europadomstolen har ännu inte prövat om det svenska skattetilläggsförfarandet skall anses som anklagelse för brott i konventionens mening och därmed falla in under artikel 6. Några ärenden har dock varit uppe och det mest kända fallet är Max von Sydow mot Sverige.¹³⁰ Målet kom dock aldrig upp till domstolens prövning eftersom Max von Sydow och staten träffade en förlikning. Ledning för bedömningen av hur en skattesanktion av den karaktär som skattetillägget har, förhåller sig till artikel 6, kan dock erhållas från andra domar från Europadomstolen.¹³¹

4.2.2 Begreppet ”anklagelse för brott”

När Europadomstolen skall avgöra om ett förfarande utgör ”anklagelse för brott” utgår den från tre alternativa kriterier av särskild betydelse:

- hur den nationella rätten klassificerar förfarandet,
- gärningens natur och art
- påföljdens natur och stränghet.

Om en av nämnda faktorerna föreligger är det tillräckligt för att artikel 6 skall vara tillämplig. Föreligger ingen av de uppräknade faktorerna görs en sammanvägning av alla relevanta omständigheter.¹³²

4.2.2.1 Klassificeringen i den nationella rätten

Det första kriteriet, den enskilda nationens sätt att klassificera gärningen, bildar i många fall endast en utgångspunkt för den fortsatta prövningen.¹³³ Omfattas handlingen av den nationella straffrättsliga lagstiftningen blir också artikel 6 tillämplig och domstolen går ofta inte vidare med att bedöma de övriga kriterierna.¹³⁴

¹²⁸ Principerna om denna gränsdragning utvecklades först i fallet Engel m fl. mot Nederländerna och Östt Turk mot Tyskland, se, H. Danelius, s. 136f.

¹²⁹ SOU 1996:116 s.56.

¹³⁰ von Sydow v Sweden (Appl. 464/85) I samband med eftertaxering påfördes Max von Sydow skattetillägg med 120000kr. I målet åberopade han att han hade vägrats muntlig förhandling samt att det var ett brott mot artikel 6:2 att han, bland annat, var tvungen att bevisa sin oskuld. Max von Sydow och svenska staten träffade en förlikning 1987 som innebar att staten betalade 200 000 kr i skadestånd och rättegångskostnaderna.

¹³¹ Se b la. Östt Turk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984, Serie A nr 73, Engel dom den 8 juni 1976, Serie A 22, Deweer dom den 27 februari 1980, Serie A35, Bendenoun./. Frankrike, dom den 24 februari 1994, serie A nr 284, samt senare praxis Lauko mot Slovakien, dom den 2 september 1998 och Kadubec mot Slovakien, dom den 2 september 1998 och A. P.,M.,T. mot Schweiz, dom 29 augusti, 1997, E.L., R.L.,J.O-L mot Schweiz, dom 29 augusti, 1997, J.J mot Nederländerna, dom den 27 mars 1998.

¹³² Detta framgår bland annat av fallet Bendenoun v France, se B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 835f., P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 409-418, SOU 2001:25 s. 139f.

¹³³ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 410, SOU 2001:25 s. 134

¹³⁴ SOU 1996:116 s. 108

I målet Öztürk mot Tyskland (dom den 21 februari 1984) gällde frågan om trafikförseelse skulle betraktas som brott. Europadomstolen fann, trots att den tyska regeringen betraktade detta som ordningsförseelse, som handläggs i ett administrativt förfarande, att det var frågan om ett brott. Domstolen beaktade bland annat, att det inte fanns någon klar skiljelinje mellan ordningsförseelse och kriminella handlingar och att procedurreglerna från straffrätten tillämpades analogt på ordningsförseelser.¹³⁵ Europadomstolen kom således fram till att det inte kan vara förenligt med konventionens syfte, att konventionsstaterna genom klassificeringen i den nationella rätten kan utesluta tillämpningen av artikel 6.¹³⁶ Vad detta innebär är att begreppet ”brott” i Europakonventionen skall tolkas autonomt och att den nationella klassificeringen inte har någon avgörande betydelse.

4.2.2.2 *Gärningens natur*

Vid bedömningen av rekvisitet ”gärningens natur” tar Europadomstolen hänsyn till om bestämmelsen är generell och gäller alla medborgare, eller om den riktar sig till en avgränsad grupp, samt vilket syfte bestämmelsen har. Om syftet är avskräckande och bestraffande talar det för att förfarandet är straffrättsligt, medan motsatsen gäller om syftet är att kompensera för skada.¹³⁷

I fallet Öztürk mot Tyskland lade domstolen särskild vikt vid att reglerna i fråga riktade sig till alla trafikanter och inte till en grupp med särskild status. Regelns generella karaktär och sanktionens syfte var att bestraffa och avskräcka. Detta ledde till att domstolen slog fast att förfarandet omfattades av artikel 6.¹³⁸

Det framgår också av fallet Öztürk mot Tyskland att gärningens svårighetsgrad inte har någon betydelse för om den omfattas av artikel 6.¹³⁹ Artikelns tillämpningsområde innefattar såväl bagatellartade, som grova brott. Europadomstolen tar också, i sin bedömning, hänsyn till hur gärningen klassificeras i andra konventionsländer.¹⁴⁰

4.2.2.3 *Påföljdens natur och stränghet*

Kriteriet ”påföljdens natur och stränghet” är i många fall det avgörande kriteriet, för om en förseelse omfattas av artikel 6. Europadomstolen anser i allmänhet att en frihetsberövande påföljd medför att gärningen är av straffrättslig natur varför artikel 6 är tillämplig.¹⁴¹

När det gäller ekonomiska påföljder som exempelvis böter har Europadomstolen, i de fall bötesbeloppet varit högt eller det varit möjligt att omvandla böterna till fängelsestraff, ansett artikel 6 tillämplig. Detta har man även ansett då böterna varit ganska låga.¹⁴² Det har dock uttalats i fallen Kadubec mot Slovakien (dom den 2 september 1998) och Lauko mot Slovakien (dom den 2 september 1998) att

¹³⁵ Öztürk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984, Serie A nr 73, p 50-51, se även fallet genom, SOU 1996:116 s.76ff.

¹³⁶ Se Öztürk mot Tyskland, p 49.

¹³⁷ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 410-411, SOU 2001:25 s. 135.

¹³⁸ Se Öztürk mot Tyskland p 52, SOU 1996:116 s. 77ff.

¹³⁹ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 417, se även SOU 2001:25 s. 135.

¹⁴⁰ Se Öztürk mot Tyskland, p 53, SOU 1996:116 s. 79.

¹⁴¹ SOU 1996:116 s. 109.

¹⁴² SOU 2001:25 s.136.

möjligheten att omvandla böter till fängelse inte är av avgörande betydelse för bedömningen.¹⁴³

4.3 Skattekontrollutredningens ställningstagande

4.3.1 Allmänt

Skattekontrollutredningen bedömning, av om det svenska skattetillägget omfattas av artikel 6, byggde till stora delar på den metod Europadomstolens använde sig av i fallet Bendenoun.¹⁴⁴

Europadomstolen fann i målet Bendeun v France, fyra faktorer som utmärkte det franska skattetillägget. Dessa var följande:¹⁴⁵

- Det franska skattetillägget omfattar alla skattebetalare.
- Skattetillägget var en påföljd för att avskräcka från nya överträdelser.
- Tillägget påfördes med stöd av allmänna regler i syfte att avskräcka och bestraffa.
- Skattetillägget uppgick till betydande belopp och kunde omvandlas till fängelse.

Med hänsyn till ovan nämnda faktorer och övriga omständigheter, kom Europadomstolen fram till att det franska skattetillägget utgör ett straff, att det anses som anklagelse för brott och omfattas av artikel 6 och dess rättssäkerhetsgarantier.¹⁴⁶

Skattetilläggsutredningen kom fram till att de svenska skattetilläggen inte stred mot Europakonventionen. De framhöll särskilt att de svenska skattetilläggsreglerna inte omfattas av artikel 6, då de saknar subjektiva rekvisit och hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet, samt att de inte omfattar någon påföljd som kan omvandlas till fängelse.¹⁴⁷

Två experter var av skiljeaktig mening. De ansåg att de svenska reglerna stod i strid med konventionen. De framhöll att de svenska skattetilläggen är avskräckande och bestraffande, framförallt då de kan bli hur stora som helst. De ansåg också att avsaknaden av möjligheten att omvandla skattetilläggen till fängelse inte har avgörande betydelse. Ytterligare faktorer enligt experterna var att skattetillägget ursprungligen är straffrättslig till sin natur.¹⁴⁸

Skattekontrollutredningens slutsats förde med sig en hel del kritik vid remissbehandlingen och dess inställning har även kritiserats i litteraturen.¹⁴⁹ Europadomstolen har också efter utredningens betänkande avgjort mål som har kastat nytt ljus över frågan. I fallen Kadubec mot Slovakien och Lauko mot Slovakien 1998 framgår att domstolen anser att möjligheterna att omvandla böter

¹⁴³ SOU 2001:25 s.136.

¹⁴⁴ SOU 1996:116 s.111.

¹⁴⁵ Bendenoun-domen p 47.

¹⁴⁶ SOU 1996:116 s. 89-94 & 113-116, B. Leidhammar, SvSkT 9/98, s. 836.

¹⁴⁷ SOU 1996:116 s. 117-119.

¹⁴⁸ Särskilt yttrande av Cecilia Gunne och Kerstin Nyqvist, SOU 1996:116 s. 167-170.

¹⁴⁹ Se bland annat H. Eklund & A. Johansson, Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen!, SN1998, 276ff. B. Leidhammar, Straff eller avgift?-Skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, SvSkT 9/98, s. 829-840, S.Alexandersson, Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, JT 1998/99, s 251-263 och H. Eklund & A.Johansson, Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, SN 1999, s137-148.

till fängelse inte har någon avgörande betydelse. Härutöver kan nämnas två mål mot Schweiz 1997 som tolkas som om artikel 6 allmänt gäller för skattetilläggsförfarande sanktioner och ett mål mot Nederländerna 1998 i vilket regeringen inte förnekade att påförande av skattetillägg är att anse som brott.¹⁵⁰ Det senare målet sägs vara av särskilt intresse eftersom skattetilläggsregleringen i Holland vid tiden för domen i stora drag liknar Sveriges.¹⁵¹

4.4 Omfattas skattetillägget av Europakonventionen?

4.4.1 Allmänt

Syftet med detta avsnitt är att utefter Europadomstolens tre kriterier (se kap.4.2.2) bedöma om det svenska skattetillägget utgör ett brott och omfattas av artikel 6.

4.4.2 Klassificering enligt svensk rätt

Det var under 1970-talet som utvecklingen av skattetillägg tog fart. Detta skedde genom att man antingen ersätta eller kompletterade de traditionella straffen.¹⁵² Skattetillägg är en form av sanktionsavgift och kännetecknas av att ansvaret är strikt (d vs. utan subjektiva inslag) och att påföljderna bestäms schablonmässigt.

Avkriminaliseringen som åstadkoms när skattetillägget infördes innebar inte att en tidigare straffbelagd överträdelse blev tillåten, utan avsikten var att uppnå olika fördelar, såsom effektivare sanktioner. Ur rättssäkerhetssynpunkt kan detta framstå som betänkligt. Risker är att den enskilde medborgaren inte skiljer mellan straff och sanktioner och kan uppleva det som ett ”strängare och mer onyanserat straff som införs”.¹⁵³ Den som drabbas av skattetilläggen kan rent av betrakta dem som en form av straff.

Skattetillägget har inte bara ersatt tidigare straff, utan det har också i förarbetena till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10§ 1st regeringsformen uttalats att skattetillägget åtminstone vid analog lagtillämpning, skall jämföras med straff.¹⁵⁴ Skattetillägget har även i andra sammanhang uppfattats som straffrättslig sanktion. Man har t ex. i praktiken använt sig av omröstningsreglerna för brottmål i 29 kap. rättegångsbalken i skattetilläggsfall enligt äldre taxeringslagen (1956:623).¹⁵⁵ Bestämmelserna om muntlig förhandling i 6 kap. 24§ TL kan också ses som ett uttryck att försöka få taxeringsprocessen i överensstämmelse med de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen.¹⁵⁶

Jämväl om slutsatsen skulle vara att betrakta skattetillägg som likvärdig med straff har denna slutsats varken i förarbeten eller i svensk praxis klart uttalats.

¹⁵⁰ A. P.,M.,T. mot Schweiz, dom 29 augusti, 1997, E.L., R.L.,J.O-L mot Schweiz, dom 29 augusti, 1997, J.J mot Nederländerna, dom den 27 mars 1998, se även S. Alexandersson, SN 1999, s. 258.

¹⁵¹ SOU 2001:25 s. 122-125, H. Eklund & A. Johansson, SN 1998 s. 282.

¹⁵² W. Warnling- Neerep, JT 93-94 nr. 4, s. 946.

¹⁵³ W. Warnling- Neerep, JT 93-94 nr. 4, s.948.

¹⁵⁴ Se angående retroaktivitetsförbudet prop. 1975/76: 209 s. 125 och prop. 1978/79:195 s. 155f, se även Prop.1971:10 s 197-198 & s. 240f .

¹⁵⁵ RÅ 1987 ref42.

¹⁵⁶ Se b la. B Leidhammar, SvSkT 9/98, s. .837, se även RR avgörande den 15 december 2000 s. 9f.

Regeringsrätten uttalade sin dom, den 15 december 2000, att skattetillägget inte är ett straff enligt svensk rätt, utan en administrativ skattesanktion.¹⁵⁷

Enligt vad som ovan framförts angående, Europadomstolens autonoma begrepp ”anklagad för brott”, anses den enskilda nationens sätt att klassificera gärningen inte ha någon avgörande betydelse för om förfarandet utgör brott enligt artikel 6. Det anses däremot vara en utgångspunkt.¹⁵⁸ Således kan artikel 6 bli tillämplig trots att skattetilläggsreglerna hanteras vid sidan av det straffrättsliga.

4.4.3 Gärningens natur och påföljdens karaktär

När det gäller frågan om överträdelsens/gärningens natur, d vs. om den oriktiga skatteuppgiften skall anses vara ett brott enligt konventionens mening eller inte, kan bland annat, följande sägas om det svenska skattetillägget. De är generella och omfattar alla skattebetalare. Syftet med det administrativa påföljdssystemet är att sanktionera lämnandet av oriktiga uppgifter. Tilläggas är att det svenska skattetilläggsystemet ersatte ett tidigare rent straffrättsligt förfarande.

Vad gäller påföljdens karaktär och stränghet är vidare att märka att skattetillägg påförs i proportion till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Det innebär att skattetilläggen kan uppgå till mycket höga belopp utan någon gräns uppåt.

Regeringsrätten ansåg, i sin dom den 15 december 2000, att överträdelsens natur och påföljdens karaktär talar starkt för att artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetillägget. Visserligen ansåg man att det svenska skattetillägget skiljer sig från det franska skattetillägget på den grunden att det inte kan omvandlas till fängelse och att den svenska skattetilläggsregleringen saknar, motsats till de franska, subjektiva rekvisit.¹⁵⁹ Regeringsrätten ansåg dock, med hänsyn till Europadomstolens praxis, att detta inte vara något starkt argument mot att anse artikel 6 tillämplig.¹⁶⁰ Genom fallen Lauko och Kadubec mot Slovakien anses det klarlagt att fängelsestraff inte är en förutsättning för att en gärning skall anses som brott i konventionens mening. Vidare att den grunden att påföring av skattetillägg inte kräver uppsåt eller vårdslöshet, inte heller har någon avgörande betydelse.

Regeringsrätten kom fram till att det faktum att tillägget i princip kan bestämmas utan någon begränsning uppåt, samt att det ersatt ett tidigare straffrättsligt förfarande, talar starkt för att artikel 6 är tillämplig på den svenska skattetilläggsregleringen.

4.5 Konsekvensen av att skattetillägg utgör ett straff

Den allmänna uppfattningen vid rättsliga ingrepp av straffrättslig karaktär är att samma grundläggande rättssäkerhetsgarantier skall gälla som vid påföljder och rättsverkningar av brott enligt brottsbalken. Skattetilläggets karaktär får

¹⁵⁷ Regeringsrätten grundar sig på att varken uppsåt eller oaksamhet krävs för att tillägget skall kunna påföras och att tillägget i vissa fall har en vitesfunktion som kan falla bort på rent objektiva grunder samt att det inte heller kan omvandlas till fängelse, se rättsfallet s. 10.

¹⁵⁸ SOU 1996:116 s. 108.

¹⁵⁹ Se Regeringsrättens dom den 15 december 2000 s.11.

¹⁶⁰ Regeringsrätten hänvisade bland annat till Europadomstolens avgörande Lauko och Kadubec mot Slovakien

konsekvenser, förutom vad avser den totala synen på regleringen, även beslut om regeländringar och övergångsbestämmelser till detta.¹⁶¹

Genom att Sverige har ratificerat Europakonventionen och denna numera utgör en del av den svenska lagstiftningen, gör sig ytterligare krav gällande vad avser de system genom vilka Sverige straffar sina medborgare. En av konsekvenserna av att skattetillägg utgör ett straff är således att ett påförande av skattetillägg och ett straffande för samma gärning kan komma i konflikt med principen ”ne bis in idem”. Bestämmelsen om förbud mot dubbelbestraffning finns upptagen i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Regeln skyddar mot nytt åtal efter slutlig brottmålsdom.

Det kan ifrågasättas om det föreligger hinder för prövning av åtal för skattebrott då man redan har ådragit sig ett straff i form av skattetillägg. Det kan också ifrågasättas om Sverige bryter mot konventionen om skattetillägg åläggs efter det att frågan om straffansvar har prövats i allmän domstol.

Vidare kan det ifrågasättas om det är rimligt att den enskilde drabbas av dubbla sanktioner eller om det står i strid med proportionalitetsprincipen och skyddet för den enskildes grundläggande rättigheter. Proportionalitetsprincipen är välkänd princip i den svenska rätten och har fått större inflytande främst genom Europarätten.

Viktigt att tillägga är att ingenting hindrar att skattetilläggen enligt svensk rätt betraktas som en administrativ sanktion som följer andra regler än, straffen böter och fängelse, under förutsättning att det i konventionen föreskrivna rättssäkerhetskraven tillgodoses. Motsvarande ordning är också vanlig i andra länders system.¹⁶²

En hel del frågor uppkommer om man vill anpassa skattetilläggen till Europakonventionens krav. I det följande kommer undersökas hur det svenska skatterättsliga sanktionssystemet förhåller sig till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

¹⁶¹ H.Eklund & A. Johansson, SN 1998, s. 280.

¹⁶² SOU 2001:25 s. 103-125, J. Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, <http://www.algonet.se/^domarförb/tidskr/tfsd200012.html> s. 2.

5 Förbudet mot dubbelbestraffning och dess betydelse för det svenska skatterättsliga påföljdssystemet

5.1 Inledning

5.1.1 Bakgrund

Alltsedan den stora revolutionen i Frankrike har den straffprocessuella maximen ”ne bis in idem” (icke två gånger för samma sak) betraktats som en viktig rättsstatlig princip som har sin plats bland grundläggande mänskliga fri- och rättigheter.¹⁶³ Principen finns bland annat upptagen i 1966 års FN-konvention om medborgliga fri- och rättigheter och i Europakonventionen genom artikel 4 i dess sjunde tilläggsprotokoll.

I intern svensk rätt har principen kommit till uttryck i bestämmelsen i 30 kap 9§ rättegångsbalken (RB) om brottmålsdomens rättskraft. Enligt bestämmelsen *får, sedan tiden för talan mot en dom gått ut, en fråga om en tilltalads ansvar för en gärning som prövats genom domen inte tas upp till ny prövning*. Den tidigare domen utgör rättegångshinder som domstol skall beakta ex officio.

Motivet bakom rättskraftsregeln ”ne bis in idem” är att den ger medborgarna en personlig trygghet. Detta kan beläggas med ett exempel. Anta att åtal väcks mot en person som i själva verket är oskyldig. För det första måste den utstå en straffprocess som bara det är illa nog. Än värre vore emellertid det om en frikännande dom inte gav honom trygghet mot nytt åtal. Att leva under hotet av att saken när som helst kan tas upp till förnyad prövning påverkar inte bara den misstänktes livsduglighet utan även hans omgivning påverkas av hela proceduren. Principen är således viktig för respekten av människovärdet.¹⁶⁴

5.1.2 Brottmålsdomens rättskraft i allmänhet

Enligt 30:9 1st RB skall nytt åtal för samma gärning inte upptas till ny prövning. Av stadgandet framgår att brottmålsdomens rättskraft knutits till att det är fråga om samma gärning i båda rättegångarna. Brottmålsdomens rättskraft omfattar i princip alla straffrättsliga påföljder för den bedömda gärningen. Bestämmelsen utgör dock inget hinder mot att samma gärning som prövats i ett brottmål läggs till grund för en ny talan om en annan rättsföljd. Det innebär att en viss gärning som prövats i ett brottmål inte utgör något hinder mot att gärningen senare läggs till grund för exempelvis skadeståndstalan.¹⁶⁵ På motsvarande sätt utgör en prövning som avsett annat straffrättsligt ansvar, såsom en skadeståndstalan, inte något hinder mot ett senare brottmål angående samma gärning. I svensk doktrin har anförts att det aldrig kan vara fråga om en ny gärning om åklagaren åberopar ett annat straffstadgande. Inte heller är det fråga om en ny gärning om åklagaren åberopar t ex. nytt bevis.¹⁶⁶

Enligt 30 kap. 9§2st rättegångsbalken (RB) finns det bestämmelser som inte utesluter att brottmålsdomens rättskraft kan förändras eller förenas. Det finns

¹⁶³ Ekelöf s.155.

¹⁶⁴ Ekelöf s. 155.

¹⁶⁵ Ekelöf s. 168.

¹⁶⁶ Ekelöf s. 159.

straffrättsliga stadganden där böter kan förvandlas till fängelse och en påföljd kan förändras, då gärningsmannen har begått ett annat brott (jfr främst bestämmelserna i 34 kap BrB).¹⁶⁷ En rättskraftig brottmålsdom kan vidare under vissa förutsättningar angripas genom bland annat resning (58 kap 2§, 3§ RB). Tilläggas kan också är att 30 kap 9§ RB gäller endast svenska domar och rättegångar.

Av intresse är att rättskraftsinstitutet har ett visst samband med regeln i 45 kap. 1§ 3st RB som rör frågan om litispændens.¹⁶⁸ Regeln i 45kap.1§ 3 innebär att ett nytt åtal inte får väckas mot en tilltalad för gärning för vilket han redan står under åtal. I detta fall utgör det tidigare åtalet ett rättegångshinder som domstol skall beakta ex officio. Bedömningen av om åtalen avser samma gärning görs på samma sätt som vid rättskraftsbedömningen. Sambandet är således att litispændens förhindrar parallella förfaranden av samma gärning, medan regeln i 30 kap. 9§ tar vid då en dom vunnit laga kraft och litispændens upphört.¹⁶⁹

Enligt intern svensk lagstiftning är skattetillägg inte att anse som en straffrättslig påföljd. Ett beslut om skattetillägg utgör därför inget hinder mot ett senare åtal för skattebrott, även om åtalet skulle anses avse samma gärning som föranlett beslutet om skattetillägg. Såsom ovan framgått (kap 4) medför slutsatsen att skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen och således utgör ett straff, att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i konventionen måste uppfyllas av det skatterättsliga sanktionssystemet. Frågan hur det svenska skatterättsliga sanktionssystemet förhåller sig till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen är således av stort intresse.

Syftet med detta kapitel är att undersöka vilken tolkning som skall ges åt artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och hur artikeln förhåller sig till det svenska skatterättsliga sanktionssystemet. För att kunna göra detta har jag använt mig av kommentarer till artikeln, litteratur på området och även praxis från Europadomstolen.

5.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

5.2.1 Inledning

I själva konventionen finns till skillnad från FN-konventionen om de mänskliga rättigheterna (artikel 14 punkt 7) ingen uttrycklig bestämmelse, som reglerar att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott, skall vara skyddad mot nytt åtal eller ny dom i samma sak. Det har dock diskuterats om artikel 6 under speciella omständigheter skulle kunna hindra ny lagföring och dom, men den allmänna uppfattningen är att artikel 6 inte innefattar ett förbud mot lagföring två gånger för samma sak.¹⁷⁰

Efter mönster av FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter, infördes principen i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. Europadomstolen har också i ett mål, i Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, slagit fast att principen ”ne bis in idem” endast omfattas av artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet och att

¹⁶⁷ Ekelöf s. 158.

¹⁶⁸ Ekelöf s. 172.

¹⁶⁹ Ekelöf s. 172.

¹⁷⁰ H. Danelius, s. 359, Gomien m fl., s. 200.

konventionens övriga bestämmelser varken direkt eller indirekt garanterar principen.¹⁷¹

Sedan den 1 november 1998 gäller artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som lag här i landet enligt lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.¹⁷²

Artikel 4 har följande lydelse på svenska:

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

I sin engelska originalversion har bestämmelsen i Europakonventionen 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.

Skyddet enligt artikel 4:1 är begränsat till straffrättsliga förfaranden mot en person och förbudet gäller bara inom en och samma stat.¹⁷³ En dom i en stat utgör således inget hinder mot lagföring för samma sak i en annan stat. Frågan om rättskraft över gränserna regleras inte i artikeln.

I likhet med 30 kap. 9§ rättegångsbalken, tar konventionsbestämmelsen, endast sikte på rättskraftverkan av en lagakraftvunnen dom.¹⁷⁴ Någon motsvarighet till bestämmelsen om litispensens i 45 kap. 1§ 3st finns inte i konventionen. Det innebär formellt att konventionen inte utgör hinder mot parallella förfaranden. Vad detta för med sig kommer inte närmre behandlas i denna uppsats.

Undantag från huvudregel finns i artikel 4:2. Hinder mot ny lagföring skall inte föreligga när det har framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller det i den tidigare rättegången förekommit grovt rättegångsfel. Det finns således utrymme för resning eller undanröjande av en dom på grund av domvilla om sådana förfaranden är möjliga enligt nationell rätt.¹⁷⁵

¹⁷¹ Beslut den 14 september 1999 No 36855/97 och No 41731/98 genom SOU 2001:25 s. 192.

¹⁷² SFS 1998:712.

¹⁷³ H. Danelius, s 359.

¹⁷⁴ Explanatory report p.29, 22.

¹⁷⁵ H. Danelius, s. 359.

5.2.2 *Frågeställningar avseende ”ne bis in idem”*

Skyddet i artikel 4:1 är begränsat till straffrättsliga förfaranden mot en person (eng. ”criminal proceedings”). Det innebär att bestämmelsen inte hindrar att den dömde kan, beträffande samma gärning, bli föremål för förfarande av annan karaktär, t ex. ett disciplinärt förfarande. I den officiella kommentar som utfärdades avseende på det sjunde tilläggsprotokollet anförts i punkt 32 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.”

Det är enligt kommentaren tydligt att ett disciplinärt förfarande faller utanför artikel 4:1. Däremot ger den inte något klart besked om hur gränsdragningen skall ske mellan ”criminal proceedings” och handlanden som föranleds av ett brott och som medför en påföljd, men som ändå faller utanför artikel 4:1. Frågan är vad som anses med ”criminal proceedings” (brottmålsrättegång) och hur man skall tolka begreppet.

Vidare är det att märka att förbudet i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet bara är tillämplig när det är fråga om brott för vilket någon redan har blivit slutligt frikänd eller dömd enligt hemlandets lag (eng. ”finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure in that state”). Av den officiella kommentaren framgår härmed att det skall föreligga en lagakraftvunnen dom i saken, *res judicata*.¹⁷⁶ Till skillnad från artikel 6 innehåller konventionen här en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning. Frågan om detta innebär att ett beslut om skattetillägg har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande är av stort intresse.

Det är oklart vilken räckvidd som skall ges åt artikel 4.1 och principen ”ne bis in idem”. Ordalagen i artikeln ger inte någon direkt klar vägledning i frågan om det svenska skatterättsliga sanktionssystemet kan komma i konflikt med regeln. Praxis på området är också knapphändig. Det finns dock några avgöranden från Europadomstolen som kan vara till hjälp vid tolkning av regeln. Nedan kommer några av dessa viktiga avgöranden att redogöras för.

5.2.3 *Europadomstolens praxis*

5.2.3.1 *Gradinger mot Österrike*

I detta fall hade Gradinger 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 enligt en bestämmelse i strafflagen, *Strafgesetzbuch*.¹⁷⁷ Påståendet om alkoholpåverkan fann domstolen inte styrkt då hans alkoholhalt inte översteg det som var tillåtet enligt den aktuella straffregeln.

Två månader senare påfördes Gradinger böter enligt vägtrafiklagen, *Strassenverkehrsordnung*, av förvaltningsmyndighet för att han varit alkoholpåverkad under den aktuella körningen. Förvaltningsmyndigheten hade i sin bedömning funnit att alkoholhalten översteg det som var tillåtet.

¹⁷⁶ Explanatory report p 29 hänvisar till punkt 22.

¹⁷⁷ Gradinger v Austria p .8.

Gradinger accepterade inte beslutet utan överklagade det till förvaltningsdomstol, som avvisade överklagan. Domstolen ansåg att man inte misstolkat lagen (*Strassenverkehrsordnung*) utan Gradinger hade vid tiden för olyckan haft den alkoholhalt som ansågs överstiga det som var tillåtet. Domstolen uttalade vidare att enligt österrikisk lag kan en person efter att han blivit dömd för brott bli påförd böter enligt vägtrafiklagen av förvaltningsmyndighet.¹⁷⁸

Gradinger förde målet vidare till Europadomstolen. Där gjorde han gällande att brott mot artikel 6 förelåg då han inte haft rätt till domstolsprövning. Vidare anförde han att han hade blivit påförd böter av förvaltningsmyndigheten för samma omständigheter som han tidigare blivit dömd för av vanlig domstol. Detta ansåg han strida mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, då han blivit dömd två gånger för samma gärning.

Österrike invände med att artikel 6 inte är tillämplig på det administrativa förfarandet, då det inte utgjorde ett brottmålsförfarande enligt österrikisk rätt. Dessutom ansåg man inte heller artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet vara tillämplig, då Österrike hade reserverat sig mot bestämmelsen. Vid sin ratificering av sjunde tilläggsprotokollet hade nämligen Österrike förklarat att artikel 4 endast avsåg straffrättsliga förfaranden som omfattades av den österrikiska straffprocesslagen, dit hörde inte det administrativa förfaranden.

Europadomstolen gjorde en samlad bedömning av gärningens natur och påföljdens stränghet och fann att artikel 6 var tillämplig på det aktuella förfarandet.¹⁷⁹ Då Gradinger hade förnekats rätten till domstolsprövning konstaterade domstolen att en kränkning av artikel 6 hade skett.

När det gällde sakfrågan 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 blodalkoholhalten styrkt, medan den administrativa myndigheten därefter ansett alkoholhalten uppgå till denna nivå. Europadomstolen ansåg, trots att de aktuella bestämmelserna, straffstadgandet och vägtrafiksregeln, skilde sig åt med avseende på deras art och ändamål, att brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skett. Man ansåg också att den reservation som Österrike hade åberopat var för vag.¹⁸⁰

I den juridiska litteraturen har man, bland annat, dragit den slutsatsen att det avgörande för Europadomstolens bedömning i fallet Gradinger mot Österrike torde vara att både brottmålsdomstolens beslut och det administrativa myndigheternas beslut grundar sig på samma handlande.¹⁸¹

¹⁷⁸ Gradinger v Austria p.12.

¹⁷⁹ Gradinger v Austria p. 36.

¹⁸⁰ Europadomstolen ansåg visserligen att den österrikiska förklaringen var att anse som en reservation men att de inte uppställde de krav på en giltig reservation. Därför ansåg man att förklaringen var rättsligt ogiltig. Se rättsfallet punkt 38, 39 och 55.

¹⁸¹ P. van Dijk & G.J.H. Hoof s. 691 Gradinger v Austria, p. 55.

5.2.3.2 *Oliveira mot Schweiz*

Maria Oliveira hade blivit påförd böter av polismyndigheten med 200 schweiziska franc (CHF) enligt en bestämmelse i vägtrafiklagen för att hon inte haft kontroll över sitt fordon.¹⁸² Vägen hade varit istäckt och Oliveiras bil hade girat över på andra sidan vägen och träffat en bil som sedan kolliderat med en annan bil, vars person blivit allvarligt skadad.¹⁸³

Maria Oliveira påfördes senare av åklagarmyndigheten ett strafföreläggande avseende böter om 2000 CHF, för att hon av oaktsamhet vållat en person skada när hennes bil kolliderade med den andra bilen. Maria Oliveira överklagade beslutet och fick bötesbeloppet nedsatt till 1500 CHF och det första bötesbeloppet som var på 200 CHF undanröjt. Hon överklagade även detta beslut till den schweiziska överrätten som fastställde underrättens beslut, att 200 CHF skulle dras av från det senare bötesbeloppet om 1500 CHF, med motiveringen att Maria Oliveira inte skulle bli strängare straffad än hon skulle ha blivit om båda brottsanklagelserna hade hanterats vid ett och samma tillfälle.¹⁸⁴

Maria Oliveira förde målet till Europadomstolen och gjorde gällande att det innebar ett brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att hon lagförts två gånger för samma händelse.¹⁸⁵ Först blev hon lagförd av polismyndighet då hon inte haft kontroll över sitt fordon och sedan av åklagarmyndighet då hon av oaktsamhet vållat annan person skada.

Schweiz anförde att förfarandet inte stred mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och hävdade att fallet skilde sig från Gradinger målet i tre avseenden. Det fanns för det första ingen motstridighet mellan de två myndigheternas bedömning av omständigheterna. För det andra ansåg Schweiz att polismyndigheten på grund av bristande behörighet inte kunnat ta hänsyn till alla aspekter av Maria Oliveiras handlande. För det tredje hade det processrättsliga förfarandet inte lett till någon nackdel för Maria Oliveira.¹⁸⁶

Europadomstolen ansåg att fallet var ett typiskt exempel på ett handlande som utgör grund för olika brott och där det större straffet absorberar det mindre. Det saknade även enligt Europadomstolen betydelse att en och samma myndighet inte hade bedömt båda brotten i ett och samma förfarande, vilket skulle ha blivit fallet om polismyndigheten hade iakttagit den riktiga proceduren och skickat ärendet till åklagarmyndigheten för handläggning av båda brotten. Enligt Europadomstolen utesluter inte bestämmelsen att skilda brott, även om det är fråga om samma gärning, prövas av olika domstolar.¹⁸⁷

Europadomstolen ansåg att det aktuella målet skilde sig från Gradinger fallet och kom fram till att det inte fanns något i förfarandet som stred mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁸⁸

En skiljeaktig mening förelåg i Oliveiradomen som ansåg att brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet förelåg. Domaren ifråga framhöll att Europadomstolen

¹⁸² Oliveira v Switzerland p. 10.

¹⁸³ Oliveira v Switzerland p. 7.

¹⁸⁴ Oliveira v Switzerland p. 13.

¹⁸⁵ Oliveira v Switzerland p. 18, 22.

¹⁸⁶ Oliveira v Switzerland p. 23.

¹⁸⁷ Oliveira v Switzerland p. 27.

¹⁸⁸ Oliveira v Switzerland p. 28.

hade kommit fram till exakt motsats lösning än den som valdes i Gradinger fallet utan att det egentligen fanns något som motiverade den slutsatsen. Han ansåg att det i de båda fallen var fråga om exakt samma gärning 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.

5.2.3.3 *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*

Detta mål är ett nyligen avgjort mål från Europadomstolen där frågan gäller huruvida den administrativa sanktionen (skattetillägg) och den straffrättsliga sanktionen (dom avseende skattebedrägeri) utgjorde straff för samma brott.¹⁸⁹

Bakgrunden till fallet var att skattemyndigheterna påförde Ponsetti och Chesnel skattetillägg för underlåtenhet att lämna in självdeklarationen. Därefter åtalades såväl Ponsetti som Chesnel för skattebedrägeri.

Ponsetti och Chesnel gjorde båda gällande 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 i den franska taxeringslagen om skattetillägg och skattebedrägeri var desamma.

Europadomstolen fann att de grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri skilde sig från rekvisiten vad gäller skattetillägg. Det avgörande var att det för den administrativa sanktionen inte ställdes krav på uppsåt att undandra skatt, medan ett sådant krav gällde för den straffrättsliga sanktionen. Därigenom fann Europadomstolen att de två aktuella bestämmelserna inte reglerade samma brott och att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte var tillämplig. Domstolen ansåg att klagomålen var ogrundade och meddelade inte prövningstillstånd.¹⁹⁰

Av intresse är att den franska författningsdomstolen aldrig har gett principen om ”ne bis in idem” grundlagsstatus i Frankrike. Istället har domstolen i Frankrike klart uttalat att administrativa sanktioner och särskilt skatteadministrativa sanktioner, kan kombineras med straffrättsliga påföljder.¹⁹¹ Frankrike har också reserverat sig mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Bestämmelsen är begränsad till att endast gälla de överträdelse som enligt fransk lag prövas som brottmålsdomar. Den franska Högsta domstolen har även förklarat att reservationen är ett hinder för att använda bestämmelsen i samband med administrativa skattesanktioner.¹⁹² Huruvida Europadomstolen kommer att bedöma denna reservation, om den anser den vara för vag eller inte, återstår att se.

5.3 Hur skall artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet tolkas?

5.3.1 *Allmänt*

1999 års skattetilläggskommitté konstaterar att, om förbudet mot dubbelbestraffning slår till mot att någon åläggs skattetillägg och döms för

¹⁸⁹ Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, 14/9/1998, No 36855/97 och No 41731/98, genom SOU 2001:25 s. 196.

¹⁹⁰ Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, 14/9/1998, No 36855/97 och No 41731/98, genom SOU 2001:25 s. 196.

¹⁹¹ Guy Gest, Skattensytt nr1-2 /2000, s. 18-19, SOU 2001:25 s118-121, 197.

¹⁹² Se Guy Gest, Skattensytt nr 1-2/2000, s. 19.

skattebrott i skilda procedurer, på grund av att det anses gälla samma brott, är många domar avseende skattebrott konventionsstridiga, sedan det sjunde tilläggsprotokollet trädde ikraft den 1 november 1988. Kommittén hävdar till och med att de sedan konventionen den 1 januari 1995 gäller som svensk lag skulle vara lagstridiga.¹⁹³ Det är därför av stor betydelse för det svenska systemet hur artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skall tolkas.

Motivet bakom principen ”ne bis in idem” i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är att den skall ge medborgarna en personlig trygghet. Det är ett viktigt rättssäkerhetskrav, att den som slutligt dömts eller frikänts skall, vara trygg i den meningen att han är skyddad mot nytt åtal och nytt straff för samma brott. Det förhållandet att ett land har separata förfaranden, behöver dock inte betyda att trygghets- och rättssäkerhetsintressena satts åt sidan.

Utifrån Europadomstolens rättspraxis, juridisk litteratur och officiella kommentaren till det sjunde tilläggsprotokollet kommer de olika rekvisiten i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet att undersökas. Därefter kommer jag att undersöka hur vårt skatterättsliga sanktionssystem förhåller sig till artikeln.

5.3.2 Rekvisiten i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet

5.3.2.1 Allmänt

För att artikel 4.1 skall tillämpas är det inte tillräckligt att någon straffas på nytt för ett brott. Ytterligare rekvisit skall vara uppfyllda, bland annat skall straffet ådömas eller lagföring ske i en ”brottmålsrättegång” och personen ifråga skall ha blivit ”slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat”. Då man konstaterat att straff föreligger enligt konventionen får man således gå vidare i sin bedömning och se om de övriga rekvisiten i artikel 4:1 är uppfyllda.¹⁹⁴

5.3.2.2 Begreppet ”brottmålsrättegång”

”Brottmålsrättegång” (eng ”criminal proceedings”) är ett uttryck som inte har förebild i någon annan artikel i konventionen. Det är som många andra begrepp i konventionen ett autonomt begrepp som skall ges en allmängiltig tolkning. Huruvida konventionsstaterna i sina nationella rättsordningar klassificerar ett förfarande som en brottmålsrättegång eller inte har således ingen avgörande betydelse för tolkningen. Detta framkommer bland annat av Europadomstolens avgörande i fallet Gradinger mot Österrike. Domsolen slog där fast att artikel 6 var tillämplig på det administrativa förfarandet och ansåg det utgöra ett brottmålsförfarande enligt tilläggsprotokollets mening.¹⁹⁵

Det har i den juridiska litteraturen även framkommit (med viss osäkerhet) att man ur Gradinger fallet kan dra slutsatsen att begreppet ”brottmålsrättegång” i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet har samma betydelse som det har i artikel 6 i konventionen.¹⁹⁶ Det man påstår är att ordet ”criminal” i artikel 6 är identiskt med termen ”criminal” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och att tillämpningsområdet för de straffrättsliga rättssäkerhetsgarantierna skall vara

¹⁹³ J.Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, s.10, SOU 2001:25, s.199.

¹⁹⁴ Se kapitel 4, där konstateras att skattetillägg anses utgöra ett straff enligt Europakonventionen.

¹⁹⁵ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s.690f, Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, s. 9.

¹⁹⁶ P. van Dijk & G.J.H. Hoof, s. 690, SOU 2001:25 s. 194.

detsamma. Enligt detta synsätt föreligger ett brottmålsförfarande så snart det kan utmynna i att en person åläggs ett straff enligt artikel 6. Det har dock ifrågasatts om en sådan tolkning är avsedd.¹⁹⁷ I de fall en sådan tolkning är avsedd skulle det innebära att alla åtgärder med repressiv inriktning på grund av en lagöverträdelse, principiellt sett skulle vara tvungna att beslutas av en och samma domstol vid ett och samma tillfälle.¹⁹⁸ Det är ett system, som för många länder, troligtvis, är svårt att åstadkomma. Exempelvis kan nämnas körkortsåterkallelse vid trafiknykterhetsbrott, som i Sverige och i många andra länder åläggs av en annan myndighet än den domstol som ådömer det egentliga straffet.

Av intresse i sammanhanget är att Regeringsrätten nyligen, mot bakgrund av Europadomstolens praxis, bedömt frågan om körkortsåterkallelsen vid trafiknykterhetsbrott strider mot principen ”ne bis in idem” i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet.¹⁹⁹ 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 6.²⁰⁰

Regeringsrätten konstaterade att återkallelse av körkort på grund av brott utgjorde ett straff i den mening som avses i artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. Vad gäller tolkning av begreppet ”brottmålsrättegång” ansåg domstolen, att det inte skulle ha en sådan långtgående tolkning, att det föreligger så snart en rättegång kan utmynna i en brottspåföljd, som utgör ett straff. Domstolen hävdade att en sådan tolkning framstod som ”egendomligt” och menade att bestämmelsen är avsedd för ett mer begränsat tillämpningsområde.²⁰¹ Vidare konstaterade den att domstolen i en rättegång angående körkortsingripande på grund av trafikbrott inte gör någon ny prövning av brottet, i den mening att själva brottet prövas, och ansåg att termen brottmålsrättegång borde begränsas till rättegångar där själva brottet prövas.²⁰²

Mot bakgrund av Europadomstolens praxis kom Regeringsrätten fram till att artikeln inte kunde tolkas på annat sätt än, att ett brott kan föranleda att olika sanktioner påförs av skilda myndigheter och domstolar, om detta är förutsatt i lagstiftningen.²⁰³

Enligt vad ovan konstaterats är att begreppet ”brottmålsrättegång” ett begrepp som skall tolkas autonomt. Det avgörande för tolkningen är således inte om de nationella konventionsstaterna klassificerar ett förfarande som brottmålsrättegång. Hur Europadomstolen bedömer om ett förfarande utgör ett brottmålsförfarande eller inte enligt konventionen är dock oklart. Även om det gjorts uttalanden i den juridiska litteraturen, att termen brottmålsförfarande- ”Criminal proceedings” föreligger så snart det kan utmynna i ett ingripande som enligt artikel 6 utgör ett straff, är en sådan tolkning tveksam. Många länders system för körkortsåterkallelse och andra liknande ingripanden skulle då få göras om från grunden. Det troliga är, så som Regeringsrätten i det ovan nämnda fallet anser, att bestämmelsen är avsedd för ett mer begränsat område och att tolkningen ska göras snävare.

¹⁹⁷ J.Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, s.10f, SOU 2001:25 s. 194.

¹⁹⁸ J.Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, s. 10f.

¹⁹⁹ Regeringsrättens dom den 18 december 2000, mål nr 8071-1999.

²⁰⁰ Malige mot Frankrike, 23/9/1998.

²⁰¹ Regeringsrättens dom den 18 december 2000, s. 7.

²⁰² Regeringsrättens dom den 18 december 2000, s. 7.

²⁰³ Regeringsrättens dom den 18 december 2000, s. 9.

5.3.2.3 ”Finally acquitted or convicted”- ”slutligt frikänd eller dömd”

För att artikel 4:1 skall vara tillämplig krävs att det är fråga om brott för vilket någon blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Uttrycket ”finally acquitted or convicted” är i sitt sammanhang inte autonomt, utan här hänvisas man uttryckligen till den nationella lagstiftningen.

Av den officiella kommentaren framgår det, att med uttrycket ”finally acquitted or convicted” skall det föreliggande lagkraftvunnen dom i saken, d vs. rättskraft.²⁰⁴ Frågan är om man utifrån kommentaren kan utläsa att ett beslut om skattetillägg har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande. Varken artikeln eller kommentaren ger någon klar vägledning i denna fråga. Viss vägledning kan man dock få av Europadomstolens uttalanden i fallet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike. I fallet hade klagandena först blivit påförda skattetillägg, en sanktion som beslutats av administrativ domstol men som tidigare av Europadomstolen bedömts utgöra ett straff. Ett par år senare ådömdes de böter i brottmålsrättegång för de felaktiga uppgifter som låg till grund för skattetillägget. Europadomstolen ansåg att detta inte stred mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet, då det administrativa förfarandet inte ställde krav på uppsåt att undandra skatt, medan ett sådant krav gällde för den straffrättsliga sanktionen.²⁰⁵

Detta beslut talar för att brott som förutsätter uppsåt skall kunna åtalas och föranleda påföljd utan hinder av om skattetillägg ålagts. Visserligen är det osäkert om man ur fallet kan ge stöd för den slutsatsen, då fallet inte utgjorde en dom, utan endast ett beslut i frågan om prövningstillstånd och att Frankrike gjort ett förbehåll mot artikeln.²⁰⁶

5.3.3 *Det svenska skatterättsliga sanktionssystemets förhållande till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet*

Enligt vad som ovan anförts är det oklart vilken räckvidd som skall ges åt artikel 4:1 och principen ”ne bis in idem”. En hel del frågor uppkommer således hur denna artikel skall tolkas.

Att skattetillägg utgör ett straff enligt Europakonventionen har redan konstaterats. Det faktum att skattetillägget i princip kan bestämmas utan någon begränsning uppåt och att det ersatt ett tidigare straffrättsligt förfarande talar bland annat för att skattetillägget utgör ett straff enligt konventionen.²⁰⁷

Vad beträffar rekvisitet ”brottmålsrättegång” är det enligt min mening svårt att avgöra hur Europakonventionen kommer bedöma det skatteadministrativa förfarandet. Den officiella kommentaren som utfärdats med avseende på det sjunde tilläggsprotokollet ger inte något klart besked om hur gränsdragningen skall göras mellan brottmålsförfaranden och förfaranden som faller utanför artikeln, s.k. ”action of a different character”. Det mesta talar för att brottmålsförfarande föreligger om det till sin natur utgör ett brottmålsförfarande.

²⁰⁴ Explanatory report p. 29.

²⁰⁵ Se mer om fallet kap. 5.2.3.3.

²⁰⁶ SOU 2001:25 s. 200, se även Guy Gest, Skattenytt nr1-2/2000, s. 18-19.

²⁰⁷ Se kapitel. 4.

När det sedan gäller förutsättningen att personen i fråga skall ha blivit ”slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” framgår det av kommentaren att det skall föreligga en lagkraftvunnen dom i saken, res judicata. Detta kan innebära att det endast är avgöranden, som fattas i enlighet med nationella straffrättsliga rättegångsreglerna som hindrar nya straff. Ett beslut om skattetillägg skulle i sådana fall inte utgöra något hinder mot att någon senare åtalas för skattebrott enligt skattebrottslagen. Av kommentaren får man även den uppfattningen att artikeln inte lägger hinder i vägen för parallella förfaranden.

Utifrån vad som ovan anförts, talar övervägande skäl för att Europadomstolen inte kommer att betrakta någon som påförts skattetillägg som slutligt dömd för skattebrott, då skattetillägg påförs i ett administrativt förfarande. Helt säkert kan man dock inte vara. Det är emellertid inte otänkbart att artikel 4:1 utgör hinder att påföra någon skattetillägg efter det att åtal väckts för samma gärning, eller då frågan om straffansvar redan har prövats i allmän domstol. Viktigt att observera, är att man vid svårtolkade situationer inte får glömma att se på ändamålet och syftet med regeln. En utgångspunkt vid bedömningen om det skatterättsliga förfarandet strider mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är således att de rättssäkerhetsgarantier som Europakonventionen uppställer inte får åsidosättas.

Hur det svenska skatterättsliga systemet förhåller sig till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är utifrån vad som ovan anförts enligt min mening inte alldeles säkert. Ordalagen, den officiella kommentaren, praxis och juridisk litteratur m.m. ger inte någon klar vägledning i frågan om det skatterättsliga sanktionssystemet strider mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Jag kommer därför i nästa avsnitt undersöka hur några svenska domstolar tolkat och tillämpat artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

5.4 Betydelsen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och Europadomstolens praxis för svenska domstolar

5.4.1 Inledning

Förhållandet mellan det svenska skattetilläggsystemet och Europakonventionen har berörts i tillämpningen i många fall. Några domstolar har under senare tid, mot bakgrund av Europadomstolens praxis, funnit att det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott enligt Europakonventionen artikel 6. I samband härmed har även prövats om det svenska skattetillägget är förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Nedan kommer några svenska underrättsdomar och avgörande från Högsta Domstolen att undersökas. Det skulle föra för långt för denna uppsats att redogöra för alla underrättsdomar som har behandlat frågan, huruvida det skatterättsliga sanktionssystemet förhåller sig till artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. Jag har därför endast valt ut några underrättsdomar, vars resonemang jag tycker kan vara av intresse vid tolkningen och tillämpningen av artikeln.

5.4.2 Några underrättsdomar

Länsrätten i Göteborg har i en dom den 1999-06-24²⁰⁸, undanröjt ett beslut om skattetillägg som påförts av skattemyndigheten 1996. Den skatteskyldige hade dömts av Göteborgs tingsrätt 1998 för skatteförseelse. Enligt länsrätten aktualiserades frågan om tillämpning av principen ”ne bis in idem” först i länsrätten, eftersom skattemyndigheten inte utgör en domstol i Europakonventionens mening.²⁰⁹

Länsrätten konstaterade i ifrågavarande fall att skattemyndigheten hade åberopat samma sakomständigheter som åklagaren hade gjort i brottmålet. Den enda skillnaden var att det var taxeringslagen som åberopades som tillämplig lagstiftning och att skattemyndigheten inte gjort gällande att den anklagade lämnat den oriktiga uppgiften uppsåtligt. Länsrätten fann att såväl bestämmelserna i skattebrottslagen som skattetilläggsbestämmelserna i taxeringslagen avser att skydda samma intresse, statens intresse av att avskräcka från att lämna oriktiga uppgifter. Det var därför fråga om samma förseelse. Länsrätten kom fram till att en dom enligt skattebrottslagen utesluter en lagföring enligt taxeringslagen. Det förelåg därför hinder att påföra skattetillägg eftersom det skulle strida mot såväl 30 kap. 9§ 1st rättegångsbalken som artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet.

*Helsingborgs tingsrätt*²¹⁰ har i en dom funnit att ett av skattemyndigheten påfört skattetillägg inte utgjorde hinder mot att den tilltalade i brottmålsrättegången ådömdes en påföljd för samma gärning. Tingsrätten ansåg att det enligt svensk rätt är genom en brottmålsprocess som straff skall utdömas för skattebrott. Enligt tingsrätten är skattetillägget inte huvudsakligen brottspåföljd utan en avgift i ett administrativt sanktionssystem. De framhöll att det förhållandet att en person redan påförts skattetillägg för samma gärning som han redan fällt till ansvar för i en brottmålsprocess får korrigeras genom resning i skattetilläggsfrågan än genom att underlåta att utdöma den egentliga brottspåföljden.²¹¹

*Göteborgs tingsrätt*²¹² har också i en dom funnit att beslutet om skattetillägg inte är något slutligt laga kraftärende avgörande och därför inte kunde utgöra en sådan tidigare dom som enligt artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet hindrar ny lagföring. Tingsrätten fann att 30kap. 9§ rättegångsbalken inte heller var tillämplig eftersom bestämmelsen behandlar lagkraftvunna brottmålsdomars rättskraft.

Mölnads tingsrätt kom dock i en dom 1999-09-16 till en annan slutsats. Tingsrätten konstaterade först att skattetillägg utgör anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Därefter fann tingsrätten att eftersom beslutet inte vunnit laga kraft föreligger inte en sådan situation att artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet gäller. Tingsrätten ansåg dock att 45 kap. 1§3st. rättegångsbalken skulle tillämpas. Nytt åtal får inte väckas för gärning för vilken den tilltalade redan står under åtal. Då skattetillägg inte har vunnit laga kraft skall, enligt tingsrätten, den som påförts detta jämföras med en person som står under åtal för den gärning skattetillägget avser. Åtalet avvisades. Åklagaren överklagade emellertid avvisningsbeslutet till Hovrätten för Västra Sverige.

²⁰⁸ Länsrätten i Göteborg, mål nr. 1390-99.

²⁰⁹ Länsrätten i Göteborg, mål nr. 1390-99, s. 8.

²¹⁰ Helsingborgs tingsrätt den 30 september 1999, mål nr B 663-98.

²¹¹ Se Helsingborgs tingsrätt den 30 september 1999, mål nr B 663-98, s. 11.

²¹² Göteborgs tingsrätt dom 1999-09-15, mål nr. B 3068/99.

Hovrätten för Västra Sverige undanröjde tingsrättens avvisningsbeslut och återförvisade målet till tingsrätten.²¹³ Hovrätten framhöll att även om skattetillägg skall anses som straff i Europakonventionens mening så medför det inte att samtliga de regler som enligt den svenska rättegångsordningen gäller vid ådömande av straff måste tillämpas.²¹⁴ Det är endast de rättssäkerhetsgarantier, som enligt Europakonventionen gäller vid brottmålsrättegångar, som måste uppfyllas beträffande handläggningen av skattetilläggsärenden. Någon skyldighet att infoga begreppen på visst sätt i regelsystemet för brottmål och handläggningen av dessa förelåg enligt hovrätten inte.

Hovrätten ansåg vidare att frågan om skattetilläggets rättsliga karaktär inte påverkar tolkningen och tillämpningen av rättegångsbalken. Bestämmelserna om åtal reglerar endast de fall där fråga är om åtal i enlighet med reglerna i rättegångsbalken. Hovrätten konstaterade därmed att prövning av skattetillägg inte är att anse som åtal för brott i den mening som avses i rättegångsbalken. En analogisk tillämpning av den aktuella regeln bör inte heller förekomma. Hovrätten kom således fram till att skattetillägget i det aktuella fallet inte utgjorde något hinder mot att åtalet mot den anklagade prövades.

5.4.2.1 Sammanfattning av rättsfallen

Av ovan nämnda fall kan man se att det inte råder enighet om hur man skall tolka artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Majoriteten av domarna anser dock skattetillägg inte utgöra något hinder mot att åtalet mot den anklagade prövas. Visserligen ansåg Mölndals tingsrätt att skattetillägg utgjorde straff och att rättegångsreglerna för brott skulle tillämpas. Emellertid överklagades den domen till Hovrätten för Västra Sverige som undanröjde tingsrättens beslut och återförvisade målet till tingsrätten.

Frågan om förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4: i sjunde tilläggsprotokollet innebär ett hinder mot att ålägga någon skattetillägg som fällts till ansvar för skattebrott är mera osäkert. Av ovan nämnda fall är det bara länsrätten i Göteborg som avgjort den frågan. Länsrätten kom fram till att bestämmelserna i taxeringslagen och skattebrottslagen var till för att skydda samma intresse och att det därför var fråga om samma förseelse, samt att en dom enligt skattebrottslagen utesluter en lagföring enligt taxeringslagen. Det är en slutsats som enligt min mening är helt rimlig. Länsrätten påförde således aldrig skattetillägg då den ansåg att det skulle strida mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet.

5.4.3 Avgörande av Högsta domstolen i november 2000

I det fall som Högsta domstolen (HD) prövade hade en person lämnat oriktiga uppgifter för sin taxering. För detta påfördes han skattetillägg. Han dömdes vidare till ett års fängelse för skattebedrägeri.

I överklagandet till Högsta domstolen hävdade han att skattetillägget var ett straff och att det är en grundläggande rättslig princip att ingen ska kunna straffas två gånger för samma brott. Han ansåg att han genom skattetillägget redan hade ådömts ett straff och att detta var ett hinder för prövning av åtalet för skattebedrägeri. Den anklagade åberopade dock inte 30 kap. 9§ eller 45 kap 1§

²¹³ Hovrätten för Västra Sverige mål nr. Ö 4898-99, dom den 14 juni 2000.

²¹⁴ Rättsfall från hovrätterna ,RH, utgåva nr. 5, 2000, s. 26.

rättegångsbalken utan artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Frågan i målet var om ett beslut om skattetillägg kan tillmätas rättskraftsverkan i förhållande till ett senare åtal.

Efter en analys av artikel 6 i Europakonventionen och de svenska reglerna om skattetillägg kommer Högsta domstolen fram till att starka skäl talar för att artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet. HD framhöll emellertid att, även om det svenska skattetilläggsförfarandet skall innefatta "criminal charge" i den mening som avses i artikel 6, det inte innebär att ett beslut om skattetillägg också har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålförfarande.²¹⁵

HD hänvisar till den juridiska litteraturen där man gjort gällande att uttrycket "criminal" i bestämmelsen om "ne bis in idem" torde vara att uppfatta på samma sätt som i artikel 6. Därefter säger HD att ordet "criminal" ingår i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i uttrycket "criminal proceedings" och avser där ett förfarande varigenom någon lagförs eller straffas på nytt efter det att ett avgörande som enligt konventionen har rättskraft redan meddelats.

HD konstaterar att om ett avgörande skall vinna rättskraft krävs att det meddelas "in accordance with the law and penal procedure of that State". Vidare anför HD; "I motsats till vad som i fallet i artikel 6 innehåller alltså konventionen i detta avseende en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning. Ordalagen lämnar således inte utrymme för en autonom tolkning. För att ändå med hänvisning till konventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör krävas att det finns klart stöd för detta i Europadomstolens praxis. Något sådant föreligger inte."²¹⁶

Vidare anmärker HD att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Vad detta innebär är att det inte föreligger hinder enligt konventionen att ett nytt åtal väcks för vad som enligt 30 kap 9§ rättegångsbalken skulle anses vara samma gärning om det nya åtalet avser annat brott än det som prövats i det tidigare förfarandet. Här hänvisar HD bland annat till fallet Oliveira mot Schweiz.

I fortsättningen av sin dom hänvisar HD till det förut berörda beslutet av Europadomstolen i fallen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike. Där uttalade Europadomstolen, som ovan nämnt, att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för underlåtenhet att avlämna deklARATIONEN, eftersom det i det förra fallet, men inte i det senare fallet förutsattes uppsåt.

HD konstaterar att påförande av skattetillägg varken förutsätter uppsåt eller oaktsamhet men att det för att någon skall dömas för skattebedrägeri krävs att han har haft uppsåt. De brott som den tilltalade i det aktuella fallet hade dömts för var alltså enligt Europakonventionen inte samma överträdelser som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Högsta domstolen kom således fram till att det inte finns något hinder mot att döma en person till ansvar för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

²¹⁵ Högsta Domstolens dom, den 29 november 2000, mål nr B 868-99 s.8.

²¹⁶ Högsta Domstolens dom, den 29 november 2000, mål nr B 868-99 s.9.

6 Förslag till ändringar av gällande rätt

6.1 Allmänt

Efter att ha redogjort för det skatterättsliga sanktionssystemet och de krav Europakonventionen med tilläggsprotokoll ställer på systemet, skall jag i det följande kapitlet redogöra för de förslag till ändringar som presenteras av 1999 års skattetilläggskommitté.

1999 års skattetilläggskommitté har haft till uppgift att göra en genomgripande översyn av reglerna om skattetillägg. Den har haft till uppgift att utforma ett sanktionssystem, som på ett bättre sätt än det nuvarande systemet, uppfyller de krav på förfarandet som Europakonventionen kan ställa. Utredningen blev klar i slutet av mars 2001.

6.2 Förslag från 1999 års skattetilläggskommitté²¹⁷

6.2.1 Inledning

Skattetilläggsutredningen har i sin utredning haft som utgångspunkt att följa de principer som enligt konventionen gäller för straff.²¹⁸

Kommittén anser det inte vara aktuellt att återgå till ett system som påminner om det gamla skattestrafflagens system, där sanktionerna anförtros åt allmän domstol, åklagare och polis. Den ordningen anser kommittén ha fungerat orättvist och det var bara en liten del av felaktigheterna som ledde till åtal. Kommittén anser också att den gamla ordningen var en onödig påfrestning för de skatteskyldiga, då de behövde stå till svars för något som ofta var rena slarvfel, på talan av en åklagare i en brottmålsprocess.²¹⁹

Även av praktiska skäl anser kommittén det inte vara aktuellt att återgå till en ordning som påminner om den gamla. Detta hänger samman med att skattetillägg i de flesta fall är den enda reaktion från samhällets sida och tillämpningen har anförtrots skattemyndigheterna, som har den bästa utgångspunkten för de materiella skatterättsliga omsändigheterna. Att låta frikoppla besluten om skattetillägg från skattemyndighetens deklarationsgranskning skulle enligt kommittén leda till mycket merarbete och till ett system som skulle bli svåröverskådligt.²²⁰ Utredningen anser därför att reglerna om skattetillägg måste finnas även i fortsättningen, men att man skall försöka åstadkomma ett system som inte slår alltför hårt och blint. Kommittén föreslår därför att en ny lag om skattetillägg införs.

Då kommittén har stannat för att beakta skattetillägg som ett straff har den valt att i större utsträckning än tidigare låna drag från det vanliga straffrättsliga systemet. Detta gäller framförallt rättssäkerhets- och rättviseaspekterna, som ett system måste ha för att få allmänt förtroende.

²¹⁷ Se SOU 2001:25.

²¹⁸ SOU 2001:25 s. 14.

²¹⁹ SOU 2001:25 s. 204.

²²⁰ SOU 2001:25 s. 205.

Nedan följer en kort redogörelse över de förslag som kommittén lägger fram i sitt betänkande. Tyngdpunkten kommer att ligga vid hur kommittén ser på dubbelbestraffningsproblematiken. För mer ingripande redogörelse se SOU 2001:25.

6.2.2 Nya regler om skattetillägg

Som en grundförutsättning för att skattetillägg skall kunna tas ut skall i fortsättningen krävas att en oriktig uppgift ha lämnats. Kommittén föreslår dock att det bör föreligga någon form av skuld på den skatteskyldiges sida för att en oriktig uppgift skall ha lämnats. Skattetillägg skall således enligt utredningen bara tas ut när det kan *antas* att en oriktig uppgift har lämnats uppsåtligen eller av oaksamhet, som inte kan anses ursäktlig.²²¹ Som hjälpregel för den praktiska tillämpningen föreslår kommittén att skattetillägg inte skall utgå om oriktigheten kan antas bero på att den skatteskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållandena som haft samband med uppgiften. Detta gäller bara om felbedömningen inte är oförsvarlig och den skatteskyldige har lämnat det underlag som man skäligen kan begära.²²²

Skattetillägg skall inte heller tas ut om faran för ett felaktigt beslut varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet också varit tillgängligt för skattemyndigheterna.²²³

Vad gäller skattetillägg till följd skönstaxering anser kommittén att det under nuvarande förhållanden är alldeles för drastisk sanktion för de fall självdeklarationen inte lämnats av ett eller annat skäl. Detta gäller framförallt då förseningsavgift utgår i de fall då en deklarationsskyldig inte har kommit in med självdeklarationen i tid eller endast lämnat en självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den inte kan ligga till grund för taxering. Kommittén föreslår därför att automatiska påföranden av skattetillägg till följd av skönstaxering inte längre skall göras.²²⁴

En enhetlig uttagsnivå om 40% av den undandragna skatten föreslås för skattetillägg över hela fältet, således även för mervärdesskatte- punktskatte- och socialavgiftsområdena. Vad gäller periodiseringsfel, skall de behandlas förmånligare i fortsättningen. Skattetillägg skall tas ut med 2% alternativt 10% av den undandragna skatten. Skälet till att procentsatsen är lägre i de senare fallen är att det som regel inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna.

Kommittén inför en möjlighet till jämkning av skattetillägget. Sådan jämkning kan förekomma bland annat om skattetillägget skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art. Exempelvis kan jämkning ske när ärendet har tagit alltför lång tid.²²⁵

²²¹ Se SOU 2001:25 s. 16.

²²² Se SOU 2001:25 s. 16, 212ff.

²²³ Se SOU 2001:25 s. 17, 218ff.

²²⁴ SOU 2001:25 s. 17.

²²⁵ SOU 2001:25 s. 23.

Även reglerna om anstånd vill man ändra. Idag kan skattetillägg drivas in omedelbart och alltså utan beslut av domstol. Möjligheterna att erhålla anstånd är idag mycket begränsade för den som saknar medel att betala skattetillägget, då han måste ställa säkerhet. Enligt förslaget skall den som påförs skattetillägg, på begäran få ett automatiskt anstånd med betalning av skattetillägget, dock längst till dess att frågan om anstånd har prövats av kammarrätt. Säkerhet skall inte längre krävas som förutsättning för anstånd.²²⁶

Kommittén föreslår att de grundläggande reglerna i ämnet samlas i en ny lag om skattetillägg. Lagen skall ersätta de regler om skattetillägg som idag finns i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Kommittén föreslår att lagen träder ikraft den 1 januari 2002.

6.2.3 Dubbelbestraffningsproblemet

6.2.3.1 Allmänt

Då skattetilläggskommittén betraktar skattetillägget som en bestraffande sanktion, ställer den sig frågan, om det är lämpligt att ett straff för vad som kan synas vara samma sak åläggs både av administrativ myndighet och av allmän domstol.

Kommittén anser att den svenska ordningen inte står i strid med artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, i varje fall inte när skattetillägget åläggs före en brottmålsprocess, men att det inte är idealiskt från de synpunkter som ligger till grund för konventionsregleringen. Kommittén har därför i sin utredning, oavsett konventionsåtaganden, försökt eliminera det moment av dubbelbestraffning som ligger i det nuvarande systemet.

6.2.3.2 Uppgift om skattetillägg i mål om skattebrott vid allmän domstol²²⁷

Den omständigheten att den tilltalade har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall vid bestämmandet av påföljd för skattebrott beaktas. Detta följer av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken. Enligt kommittén är det tveksamt om denna omsändighet beaktas inom ramen för rådande straffmättingspraxis. Kommittén föreslår därför att i mål om straffansvar för skattebrott, skall det ankomma på åklagaren att sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats. Enligt kommitténs mening behövs ingen bestämmelse i författning om detta, men man vill att Riksåklagaren på något lämpligt sätt fäster åklagarmyndigheternas uppmärksamhet på förhållandet.

6.2.3.3 Vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse²²⁸

Enligt vad kommittén har föreslagit skall skattetillägg 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. Rekvisiten kommer då enligt kommittén att likna dem som gäller för vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen (SBL). Kommittén anser att det vore riskabelt att i dessa fall behålla en ordning, där skattetillägg och brott för vårdslös skatteuppgift påförs för samma uppgift. Vårdslös skatteuppgift kräver inte uppsåt utan endast oaktsamhet och kan i ursäktliga fall undgå sanktion. Ur denna synvinkel vore det enligt

²²⁶ SOU 2001:25 s. 267ff.

²²⁷ SOU 2001:25 s.266f.

²²⁸ SOU 2001:25 s. 331ff.

kommittén tveksamt om inte Europadomstolen skulle se det som samma gärning och ett brott. De anser också det vara obefogat att den skatteskyldige skall drabbas av både skattetillägg och straffansvar för vårdslös skatteuppgift, då det i praktiken blir fråga om en ekonomisk sanktion i båda fallen. Visserligen hävdar de att detta inte förekommer så ofta i praktiken, då bestämmelsen vårdslös skatteuppgift tillämpas väldigt sällan.

Vad som sagts om vårdslös skatteuppgift anser kommittén också skall gälla för skatteförseelse, 3 § SBL, d vs. ringa fall av uppsåtligt skattebrott, som bara har böter i straffskalan. Den bestämmelsen tillämpas inte heller så ofta i praktiken. Det rör sig enligt kommittén om några enstaka fall om året. Skälet är att skatteillägget anses vara tillräcklig sanktion och att anmälningarna från skattemyndigheterna om skatteförseelse är ytterst få. Dessutom gäller enligt 13 § SBL att åtal får väckas endast om det föreligger särskilda skäl.

Skattetilläggskommittén föreslår med hänsyn till vad som ovan anförts att de som påförts skattetillägg inte därefter skall åtalas för skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift. Den föreslår även att den åtalsprövningsregeln som gäller för skatteförseelse skall utvidgas till att även omfatta vårdslös skatteuppgift. Vidare anser de att åtalsprövningsregeln skall förtydligas så att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte får väckas mot den som ålagts skattetillägg.

6.2.3.4 Uppsåtliga brott²²⁹

Vad gäller de uppsåtliga skattebrotten avseende större belopp anser kommittén att frågan om skattetillägg och straffansvar för skattebrott inte skall handläggas i samma procedur. De anser inte eller att någon av dessa sanktionsformer ska slopas. Kommittén menar att skattetillägg inte är en tillräcklig sanktion för dessa uppsåtliga fall som rör allvarlig brottslighet, där fängelsestraff ofta förekommer. Skattetillägget är avpassat för de fall då oriktig uppgift lämnas av vårdslöshet liksom ringa fall av uppsåtligt uppgiftslämnande.

Kommittén ansluter sig till Högsta domstolens uppfattning att det inte kan betraktas som stridande mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet, om någon efter att ha påförts skattetillägg döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift. Den är mer osäker på, om det inte anses som konventionsbrott, i de fall skattetillägg åläggs efter det att frågan om straffansvar har prövats i allmän domstol. Kommittén föreslår därför att en regel skall införas, om att skattetillägg inte får åläggas, om åtal har väckts för den oriktiga uppgiften eller underlåtenhet som är i fråga.

6.2.3.5 Särskilt yttrande²³⁰

Två experter gav särskilt yttrande över dubbelbestraffningsproblematiken. De ansåg att frågan inte utretts tillräckligt och att man borde ha föreslagit ett generellt system mot dubbelbestraffning. De framhöll att man borde försöka samordna skattetilläggs- och skattebrottsprocessen för att undvika dubbelbestraffning.²³¹ De ansåg också att ett beslut om straff inte kan fattas av myndighet, utan måste fattas av domstol. De föreslår därför att skattetillägget skall prövas av länsrätt efter yrkande från skattemyndigheten.

²²⁹ SOU 2001:25 s.334ff.

²³⁰ SOU 2001:25 s. 416, 421.

²³¹ SOU 2001:25 s. 413,416, 421.

7 Avslutning

Det är av stor vikt för det svenska skatterättsliga sanktionssystemet hur artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet skall tolkas. Om förbudet mot dubbelbestraffning slår till mot att någon åläggs skattetillägg och döms för skattebrott i skilda procedurer på grund av att de anses gälla samma brott, måste man ändra på det nuvarande systemet. Eventuellt skulle man behöva skapa ett system där alla straffrättsliga reaktioner beslutas av domstol vid ett och samma tillfälle. Visserligen är det ett system som är önskvärt men troligtvis svårt att åstadkomma i alla sammanhang.

Kommittén ger i sitt betänkande förslag till lösningar för ett system där alla straffrättsliga reaktioner bestäms i ett sammanhang. Som exempel föreslår de ett system, där den allmänna domstolen skulle ha befogenhet att vid sidan av straffet, ålägga ett utvidgat bötesstraff, som skulle bestämmas i relation till det skattetillägg som skulle ha utgått om inte åtal hade väckts. Kommittén kommer dock fram till att en sådan ordning skulle innebära en betydande risk för splittring av praxis och mycket besvärande hanteringssvårigheter. Dessutom anser den att ett sådant system skulle vara förenad med vanskligheter för rättssäkerheten och varken skatteskyldiga eller myndigheterna skulle göra någon vinst.²³²

Högsta domstolen tolkade artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, att övervägande skäl talade för att det inte skulle kunna betraktas som stridande mot förbudet mot dubbelbestraffning, om någon efter att i administrativ ordning ha ålagts skattetillägg, döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift som den som har legat tillgrund för skattetillägget. HD byggde sin slutsats till stora delar på vad Europadomstolen kommit fram till i Ponsetti och Chesnel mot Frankrike. Där hade Europadomstolen kommit fram till att den administrativa sanktionen och den straffrättsliga sanktionen inte utgjorde samma brott, då de subjektiva rekvisiten skilde dem åt. Detta synsätt, i tolkningsfrågan, ansluter sig även 1999 års skattetilläggskommitté till i sitt betänkande.²³³

HD:s avgörande rör visserligen bara den situationen att skattetillägg påförs innan åtal väcks mot den skatteskyldige. I en sådan situation utgör enligt HD den omständigheten att skattetillägg påförs inte något hinder för att väcka åtal mot vederbörande för skattebrott. Vad gäller den omvända situationen, då skattetillägg påförs efter det att frågan om straffansvar har prövats av allmän domstol, kan man enligt min mening tolka uttalanden från HD rörande Europadomstolens avgöranden i fallen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, så att det inte skulle föreligga något hinder enligt Europakonventionen mot ett sådant förfarande.

Hur Europadomstolen kommer bedöma om vårt skatterättsliga sanktionssystem strider mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är enligt min mening svårt att förutse. Mycket talar för det som Högsta domstolen och 1999 års skattetilläggskommitté har kommit fram till, att det inte skulle anses strida mot förbudet mot dubbelbestraffning om någon efter ha blivit påförd skattetillägg, döms för straffansvar för samma oriktiga uppgift. Helt säker kan man inte vara då det är svårt att förutse hur Europadomstolen kan komma att resonera då konventionstexterna inte är helt tydliga. Viktigt att påpeka är att man nog inte utifrån omnämnda fallet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike kan dra för många

²³² SOU 2001:25 s. 337.

²³³ SOU 2001:25 s. 199.

slutsatser. Detta gäller framför allt med hänsyn till att fallet endast utgjorde ett beslut i frågan om prövningstillstånd och att Frankrike har gjort ett förbehåll mot regeln.

Sannolikheten för att ett förfarande kommer att anses som konventionsstridigt är dock enligt min mening större i de fall skattetillägg åläggs efter det att frågan om straffansvar har prövats i allmän domstol. Domstolen har nämligen i dessa situationer svårare att beakta regeln i 29 kap. 5§ första stycket 8 brottsbalken, om sanktionskumulation. Enligt bestämmelsen skall den allmänna domstolen ta hänsyn till att den tilltalade ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg vid bestämmande av påföljd. Detta gör eller kan domstolen onekligen inte om skattetillägget påförs efter det att någon blivit straffad enligt skattebrottslagen. Vidare anses ett förfarande där någon av allmän domstol blir påförd straff enligt skattebrottslagen utgöra ett brottmålsförfarande som typiskt faller in under artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet. En dom enligt skattebrottslagen utesluter i sådana fall en lagföring enligt taxeringslagen. Risken är därmed stor att detta förfarande kommer att strida mot artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet, då den enskilde först blir påförd ett straff enligt skattebrottslagen och sedan blir påförd ett straff i form av skattetillägg. Detta har man även beaktat i betänkandet av 1999 års skattetilläggskommitté och föreslagit att en regel skall införas, som säger att skattetillägg inte får åläggas om åtal redan har väckts för den oriktiga uppgiften som är i fråga.²³⁴

Uppfattningen att skattetillägget bör ses som ett straff för brott kommer förhoppningsvis att leda till att man kommer vara återhållsam vid påförandet av skattetillägg. De förslag som 1999 år skattetilläggskommitté lägger fram bör leda till betydligt mer rättsäker tillämpning på skattetilläggsområdet än vad vi har idag. Om skattetilläggskommitténs förslag att subjektiva rekvisit skall införas, går igenom kommer det troligtvis att leda till att skattetilläggsregleringen framstår som mer legitim och rimlig. Detta kommer möta Europakonventionens krav på ett bättre sätt. Skuldprövningen kommer då att likna den som sker inom straffrätten för att någon skall dömas till ansvar för brott. Detta innebär att skattemyndigheterna får större krav på sig, att göra en noggrann prövning av omständigheterna i varje enskilt fall. Frågan om skattemyndigheterna har den kompetens eller tid som krävs för att göra noggrann skuldprövning av den enskilde individen, är något som måste beaktas då man inför de nya reglerna.

Tilläggas här är att Nederländerna, som tidigare haft ett system som liknar Sveriges, har funnit att sanktionssystemet inom skatteområdet inte var förenligt med artikel 6 i Europakonventionen och därför infört subjektiva rekvisit.²³⁵ Nederländerna har också omarbetat skattetilläggsförfarandet och nya bestämmelser i skattelagstiftningen har införts som i större utsträckning motsvarar regler som gäller inom straffrätten. Exempelvis har principen ”ne bis in idem” slagits fast i dess skattelagstiftning. En sanktion kan således inte längre påföras om det straffrättsliga förfarandet har kommit till ett viss stadium och ett straffrättsligt förfarande kan inte påbörjas om en administrativ sanktion har påförts.²³⁶

Om de förslag som skattekontrollutredningen har givit i dubbelbestraffningsfrågan är tillräckliga för att inte vårt skatterättsliga sanktionssystem skall strida mot

²³⁴ Se SOU 2001:25 s. 36, 338,362.

²³⁵ SOU 2001:25 s.123-124.

²³⁶ SOU 2001:25 s.122ff.

artikel 4:1 i sjunde tilläggsprotokollet är svårt förutsäga. Kanske borde man som i Nederländerna införa principen ”ne bis in idem” i skattelagstiftningen. I sådana fall vore man nog tvungen att ändra skattesanktionssystemet ytterligare, genom att göra ett generellt system mot dubbelbestraffning, och låta samordna skattetilläggs- och skattebrottsprocesserna.

Käll- och litteraturförteckning

Böcker

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje och Wallerson, Frank: *Sveriges Rikes Lag , Kommentarer, Skatteförfarande och Skattebrott*, Uppl.2, Stockholm 2000

Cameron, Iain: *An Introduction to the European Convention on Human Rights*, Uppl.3, Uppsala 1998

Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Stockholm 1997

Ekelöf, Per-Olof, Bylund, Torleif och Boman, Robert: *Rättegång, tredje häftet*, Uppl. 6, Stockholm 1994 [cit. Ekelöf m fl.]

Gomien, Donna, Harris David och Zwaak, Leo: *Law and practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter, Council of Europe publishing*, Strasbourg 1996 [cit. Gomien m fl.]

Grosskopf, Göran och Haglund, Erik: *Skattebrott och administrativa avgifter*, Lund Studentlitteratur, 1982

Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Peter, Melz, Silberberg; Christer; *Inkomsskatt- en läro- och handbok i skatterätt, Del II*, Uppl. 6, Lund 1997 [cit. Lodin m fl.]

Thornstedt, Hans, Eklund, Erik och Rabe, Gunnar: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994 [cit. Thornstedt m fl. Skatte- och avgiftstillägg]

Thornstedt, Hans, Eklund, Erik och Rabe, Gunnar: *Skattebrotten*, Stockholm 1994 [cit. Thornstedt m fl. Skattebrotten]

P. van Dijk & G.J.H van Hoof: *Theory and Practice of the European Convention in Human Rights*, Uppl.3, Haag 1998

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, NSFS nr 36. *Skatte- och avgiftskriminalitet* Nordstedt. 1998 [cit. NSFS nr 36, Skatte och avgiftskriminalitet]

Tidskrifter

Alexandersson, Stig: *Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg*, Juristtidningen, 1998-1999 Nr.1 s. 251ff

Asp, Petter: *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen*, SN 1999 s. 702ff

Bernitz, Ulf: *Europakonventionens införlivande med svensk rätt- en halvmesyra*, Juristtidningen 1994/1995 Nr.2

Hane, Stig: Europarättsintegrationen och fallet Stallnecht, Juridisk Tidskrift 1995/1996 Nr 3

Ehrenkrona, Carl Henrik: *Europakonventionens betydelse för den svenska rättegångsordningen*, Svensk Juristtidning 1999, s. 486-495

Ehrenkrona, Carl Henrik: *Nytt övervakningssystem enligt Europakonventionen*, Svensk Skattetidning 1995, s. 439-453

Eklund; Hans & Johansson, Anders: *Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg*. Skattenytt 1999, s.174-185

Eklund; Hans & Johansson, Anders: *Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen*, Skattenytt 1998, s.276-284

Gest, Guy: *The "criminalisation" of administrative tax penalties in French law*, Skattenytt Nr 1-2 2000

Leidhammar, Börje: *Straff eller avgift? Skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen*, Svensk skattetidning 9/98, s.829-840

Nyqvist, Kerstin: *Skattetillägg- Straff eller avgift? Industriförbundets rättsinformation nr 4/99 genom*
<http://www.industriforbundet.se/www/nyck.../03F8A4797A8C52EEC12567F40048052> 2001-01-20

Munck, Johan: *Skattetillägg och Europakonventionen*, Tidskrift för Sveriges Domareförbund nr 1/2000
<http://www.algonet.se/~domarefb/tidskr/tfsd200012.html>. 2001-01-24

Rydberg, Taina: *Skattetilläggets tillämpning av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys*, Skattenytt 1996, s.696- 731

Warning-Nerep, Wiveka: *Behövs sanktionsavgifter under 1990-talet? Tillika en kritisk granskning av Åklagareutredningens betänkande. (SOU 1992:61)*, Juristtidningen 1993-1994 Nr 4

Offentligt tryck

Prop. 1971:10
Prop. 1975/76: 209
Prop. 1974:158
Prop. 1977/78: 136
Prop. 1978/79:195

Prop. 1993/94:117 [ur. Proparkiv rixlex internet
...thw?%247BHTML%7D=PROP_LST&%24%7BOOHTML%7D=PROP_DOK&%24%7BSNHTML%71 2001-02-02] [cit. Prop.1993/1994: 117 (proparkiv via internet)]

Prop. 1995/1996: 170 [ur. Proparkiv rixlex internet
...thw?%247BHTML%7D=PROP_LST&%24%7BOOHTML%7D=PROP_DOK&%24%7BSNHTML%71 2001-01-09] [cit. Prop. 1995/1996:170 (proparkiv via internet)]

Dir. 1998:34 Utredningsdirektiv avseende översyn av skattetilläggsinstitutet

SOU 1969:42 *Betänkande av skattestrafflagutredningen*

SOU 1993:40 Del A och Del B *Fri- och Rättighetsfrågor*

SOU 1995:10 *Översyn av skattebrottslagen*

SOU 1996:116 *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen*

SOU 2001:25 *Skattetillägg m. m.*

Folkrättsliga lagar och källor

Vienna Convention on the law of Treaties (1969) [ur: Bring, Ove & Lysén, Göran: Materialsamling i folkrätt, Uppl. 2 Göteborg 1996.]

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

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

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

Svenska författningar

Skattestrafflagen (1943:313)

Brottsbalken (1964:700)

Skattebrottslagen (1971:69)

Regeringsformen (1974:152)

Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Fordonsskattelagen (1988:327)

Taxeringslagen (1990:324)

Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

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

Skattebetalningslagen (1997:483)

RSV Dt 1992:7 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering

SÖ 1952:35

SÖ 1975:1

Övriga källor

Brottsförebyggande rådet, BRÅ: *Översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet, Skattebrott och skattemål, Ett snabbare och effektivare förfarande*, PM 1982:1, Stockholm 1982 [cit. PM 1982:1]

Riksskatteverket: Statistisk årsbok 2000, RSV 2000 [ur.
<http://val.rsv.se/broschyler>]

Rättsfallsförteckning

Fall från Europadomstolen

A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, dom den 29 augusti 1997, Reports 1997_V No.45

Bendenoun v. France, dom den 24 februari 1994, A No. 284

Deweert v. Belgium, dom den 27 februari 1980, A No. 35

E.L.,R.L,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

Golden v. United Kingdom, dom den 24 februari 1975, A No. 18

Gradinger v. Austria, do den 23 oktober 1995, A.328-C

J.J v. Netherlands, dom den 27 mars 1998, Reports 1998-II No. 88

Kadubec v Slovakia, dom den 2 september 1998 Reports 1998-VI No.88

Lauko v. Slovakia, dom den 2 september 1998, Reports 1998- VI No.88

Malige v. France, dom den 23 september 1998, Reports 1998-VII No.93

Oliveira v. Switzerland, dom den 30 juli 1998, Reports 1998-V No.83

Ponsetti and Chesnel v France den 14 september No 36855/97 och No 41731/98

Özturk v. Federal Republic of Germany, dom den 21 februari 1984, A No. 73

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

Svenska rättsfall

Länsrätten i Göteborg dom 1999-06-24, Mål nr 1390-99

Länsrätten i Göteborg dom 1999-05-12 Mål nr 1155-99

Länsrätten i Stockholm Mål nr 1695-96

Göteborgs tingsrätt dom 1999-09-15, Mål nr B 3068-99

Helsingborgs tingsrätt dom 1999-09-30, Mål nr B 663-98

Mölnåls tingsrätt dom 1999-09-16, [ur. Rättsfall från hovrätterna RH, utgåva nr. 5 2000 s. 23]

Hovrätten för Västra Sverige dom 2000-06-14, Mål nr Ö 4898-99

Högsta Domstolen dom 2000-11-29, Mål nr B 868-1999

Regeringsrätten dom 2000-12-18, Mål nr 8071-1999

Regeringsrätten dom 2000-12-15, Mål nr 1900-1998

RÅ 1987 ref. 42

NJA 1974 s. 194

NJA 1987 s. 201

NJA 1984 s. 520

NJA 1984 s. 384