



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Bågstam & Johan Ryltenius

Skattetillägget och
Europakonventionen om de
mänskliga rättigheterna

Examensarbete
20 poäng

Handledare Per Ole Träskman

Ämnesområde Straffrätt/Skatterätt

Vårterminen 2001

Innehåll

1	INLEDNING	4
1.1	Bakgrund	4
1.2	Syfte	5
1.2.1	Frågeställning	5
1.3	Avgränsningar	5
1.4	Metod och material	6
1.5	Forskning och Författare	7
2	GÄLLANDE SVENSK SKATTELAGSTIFTNING	10
2.1	Inledning	10
2.2	Skattetillägget enligt Taxeringslagen	10
2.2.1	Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklarationen	10
2.2.2	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna	12
2.2.3	Skattetillägg vid avsaknad av självdeklaration	13
2.2.4	Kvittningsinvändningar	14
2.3	Situationer då skattetillägg inte tas ut	14
2.3.1	Felräkningar och misskrivningar	14
2.3.2	Rättelse med ledning av kontroll uppgift	14
2.3.3	Avvikelse vid bedömning av ett yttrande	15
2.3.4	Frivillig rättelse av oriktig uppgift	15
2.4	Befrielse från särskild avgift	15
2.4.1	Eftergift p.g.a. personliga förhållanden	16
2.4.2	Eftergift med hänsyn till uppgiftens art eller särskild omständighet	17
2.4.3	Skattetillägg som uppenbart oskäligt eller om beloppet är obetydligt	18
2.5	Handlägningsförfarandet	18
2.5.1	Myndigheternas utredningsskyldighet beträffande eftergiftsgrunderna	19
2.5.2	Den skattskyldiges uppgiftsplikt	19
2.6	Motiven bakom 1971-års Taxeringslag och utformningen av skattetillägget	20
2.7	Skattetilläggets utveckling 1971-2001	21
3	SKATTERÄTTENS FÖRHÅLLANDE TILL STRAFFRÄTTEN	23
3.1	Straff och sanktionsavgifter	23
3.2	Straffrätten och skattelagstiftningen	23
3.3	Ansvarsplacering	24
3.3.1	Ansvar i juridiska personer	25

4	EMRK	27
4.1	Inledning	27
4.2	Innehåll	28
4.3	EMRK i Sverige	29
4.4	Konventionstolkningsprinciper	30
4.4.1	Förarbeten	30
4.4.2	Autonoma begrepp	30
4.4.3	Proportionalitetsprincipen	31
4.4.4	”Margin of appreciation”	31
5	ARTIKEL 6 OCH SKATTETILLÄGGET	33
5.1	Inledning	33
5.2	Tillämplighet	33
5.3	Anklagelse för brott	34
5.3.1	Engel m.fl. mot Nederländerna	34
5.3.2	Öztürk mot Tyskland	35
5.3.3	Benedoun mot Frankrike	36
5.3.4	Kadubec mot Slovakien	37
5.4	Svensk praxis	38
5.5	Svensk doktrin	39
6	OSKULDSPRESUMTIONEN	42
6.1	Inledning	42
6.2	Artikel 6.2 tillämplighet	42
6.2.1	Österrike mot Italien	43
6.2.2	Allenet de Ribemount	44
6.3	Rättsliga presumtioner	44
6.3.1	Salabiaku mot Frankrike	45
6.4	Svensk praxis	47
6.4.1	Avgörande från Regeringsrätten	47
6.4.2	Avgöranden från Kammarrätten	47
6.4.3	Avgörande från Länsrätten	48
6.4.4	Sammanfattning av avgörandena	49
6.5	Svensk doktrin	49
6.5.1	Salbiakumålet relevans för skattetillägget	49
6.5.2	Det strikta ansvaret i skattetilläggsregelringen strider inte mot oskuldspresumtionen	50
6.5.3	Det strikta ansvaret i skattetilläggsregleringen strider mot oskuldspresumtionen	51
6.5.4	Konsekvenserna av en omvänd bevisbörda	53
6.6	Utländsk doktrin	56

6.7	Den nya lagstiftningen enligt skattetilläggskommitténs förslag	56
6.7.1	Beviskravet höjs	56
6.7.2	Införande av subjektiva rekvisit	57
7	NE BIS IN IDEM	59
7.1	Inledning	59
7.2	Förfarandet i Sverige	59
7.3	Ne bis in idem i EMRK	61
7.4	Criminal proceedings	62
7.4.1	Gradinger mot Österrike	62
7.4.2	Kommentarer kring begreppet ”criminal proceeding”	63
7.5	The Offence -brottet	63
7.5.1	Oliveira mot Schweiz	64
7.5.2	Kommentarer till <i>Oliveira mot Schweiz</i>	65
7.5.3	Ponsetti och Chesnel mot Frankrike	66
7.5.4	Slutligen frikänd eller dömd	67
7.6	Svensk praxis rörande ne bis in idem	68
7.6.1	Tingsrättsavgörande	68
7.6.2	Hovrättsavgörande	68
7.6.3	HD	69
7.6.4	Länsrättsavgöranden	70
7.6.5	Sammanfattning av domstolsavgöranden	71
7.7	Skattetilläggskommitténs förslag rörande ne bis in idem	72
8	ANALYS	74
8.1	Europakonventionens tillämplighet vid prövning av skattetillägg	74
8.2	Skillnaden mellan fysiska och juridiska personer	75
8.3	Skattetilläggets objektiva straffansvars förenlighet med artikel 6.2 i EMRK	76
8.4	Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet	79
8.5	Sammanfattande slutsats	81
9	BILAGA A SVENSK LAGTEXT	82
9.1	Taxeringslag (1990:324)	82
9.2	Brottsbalken	84
9.3	Rättegångs Balken	84
9.4	Förvaltningslag (1986:223)	85
9.5	Förvaltningsprocesslag (1971:291)	85

9.6	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	85
10	BILAGA B SKATTETILLÄGG ENLIGT ÖVRIGA FÖRFATTNINGAR	87
10.1	Skattetillägg enligt Skattebetalningslagen	87
10.2	Skattetillägg enligt lagen (1984:1511) om punktskatter och prisregleringsavgifter m.m.	87
10.3	Förseningsavgifter	87
10.4	Tull och transporttillägg	88
11	BILAGA C UTLÄNDSK KONVENTIONSTEXT	89
11.1	Vienna Convention on the Law of the Treaties	89
11.2	EMRK	89
	Artikel 6	89
	Artikel 4 i 7:e tilläggsprotokollet	91
	Article 25	91

Sammanfattning

Detta arbete behandlar det svenska skattetilläggets förhållande till, samt förenlighet med EMRK. Främst tar arbetet sikte på artiklarna 6 samt 4 i sjunde tilläggsprotokollet. I artikel 6 kommer oskuldspresumtionen till uttryck och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet rymmer principen om ne bis in idem. Arbetet kommer till slutsatsen att EMRK är generellt tillämplig på skattetillägget eftersom förfarandet i konventionens mening är att betrakta som en anklagelse för brott. Arbetet ifrågasätter varför juridiska personer skall omfattas, som inte kan anses göra sig skyldiga till brottsliga handlingar.

Vad gäller oskuldspresumtionen kommer arbetet till slutsatsen att skattetilläggsregleringen inte ger utrymme för en reell skuldprövning varför bestämmelserna strider mot principen.

Beträffande principen om ne bis in idem i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet kommer arbetet till slutsatsen att principen i artikeln tar sikte på ”samma brott” och inte ”samma gärning”. Även om skattetillägg i Europadomstolens mening utgör straff för brott aktualiseras inte principen om ne bis in idem då överträdelse mot SBL och TL utgör olika brott. Skillnaden ligger i att SBL kräver subjektiva rekvisit. Arbetet konstaterar att principen aldrig kan aktualiseras vad gäller juridiska personer eftersom de i dagsläget inte kan begå överträdelse mot SBL.

I arbetet redovisas också för skattetilläggskommitténs förslag på lagändring med anledning av artiklarna. Kommittén föreslår bl.a. att subjektiva rekvisit införs för påförande av skattetillägg. Ur arbetets perspektiv får detta konsekvensen att skattetilläggsregleringen blir förenlig med oskuldspresumtionen men istället hamnar i strid med principen om ne bis in idem.

Förord

Vi vill rikta ett speciellt tack till Skattedirektören Vilhelm Andersson och Skatteexperten Olle Jonsson, Skattedirektören Gertrud Bågstad och Straffrättsprofessorn Per Ole Träskman, för råd och dåd under arbetets gång. Dessutom vill vi tacka sekreteraren vid EU-kommissionens generaldirektorat för miljö, Charlotta Colliander för hjälp med översättning av material från Europadomstolen. Sist men icke desto mindre Christoph Neymeyr på Tyska Turistbyrån för akut hjälp när hårddisken totalt kraschade.

Stockholm maj 2001

AnnaBågstad Johan Ryltenius

Förkortningar

BrB	Brottsbalken
Dt	Departements tryck
EMRK	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
FL	Förvaltningslagen
FPL	Förvaltningsprocesslagen
HD	Högsta domstolen
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter
NJA	Nytt juridiska arkiv avdelning I
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebrottslagen
SKBL	Skattebetalningslagen
SKM	Skattemyndigheten
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
st	Stycke
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TL	Taxerings Lagen
Yb	Year book

Därjämte har allmänt vedertagna förkortningar använts

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det svenska systemet för inkomstbeskattning bygger sedan seklets början på uppgifter som den skattskyldige själv lämnar genom sin deklaration detta gäller också beskattning av näringsverksamhet. Vid sidan av detta får skattemyndigheterna dessutom in kontrolluppgifter på arbetsinkomster och ränteintäkter och ränteutgifter. Även om beskattningen i stor utsträckning grundar sig på uppgifter från tredje man så är den skattskyldige ansvarig för riktigheten i de uppgifter som han lämnar i sin självdeklaration.

Uppgiftsplikten stannar inte vid deklarationens inlämnande utan fortsätter att gälla vid en eventuell efterföljande skatteutredning. Sanningsplikten fortsätter att gälla även under de efterkommande undersökningarna. Oriktiga skriftliga uppgifter som skattemyndigheten inte kunnat komma tillrätta med genom kontrolluppgifterna kan medföra skattetillägg och i grova fall även leda till att ärendet lämnas över till åklagare för vidare utredning om skattebrott. Antalet skattetillägg är årligen över 100 000 och antalet dömda för brott mot skattebrottslagen (SBL) uppgår till ett par hundra¹.

De svenska reglerna har tillkommit i syfte att skapa en effektiv och likformig beskattning och medger tämligen långtgående kontrollbefogenheter. 1972 infördes de nuvarande reglerna om skattetillägg. Innan dess bestraffades överträdelse mot uppgiftsplikten enligt bestämmelserna i det straffrättsliga sanktionssystemet, något som medförde stor arbetsbörda och som i sin tur ledde till orättvisor då endast ett litet antal överträdelse ledde till åtal för skattebrott². Skattetillägget påförs av beskattningsmyndigheten genom ett administrativt förfarande på huvudsakligen objektiva grunder, d.v.s. strikt ansvar, och kan överklagas till förvaltningsdomstol.

De svenska skattetillägsreglernas förenlighet med Sveriges åtaganden enligt EMRK är inte helt okontroversiellt. Sverige tillträdde EMRK 1950 och den är sedan 1/1-1995 inkorporerad i den svenska rätten. Det är framförallt EMRK:s 6 artikel och dess 7:e tilläggsprotokolls 4:e artikel som eventuellt kommer i konflikt med den svenska skattelagstiftningen.

I december år 2000 kom Regeringsrätten med en dom där det slogs fast att skattetillägget är att anse som ett straff och att skattetillägget därför också omfattas av artikel 6 i EMRK. HD ansåg att skattetillägget inte strider mot artikeln. Domen har ännu inte överklagats till Europadomstolen varför det ännu inte är slutligen fastställt vad Europadomstolen anser i ärendet. Regeringsrättens dom lämnar enligt vårt förmenande öppet för diskussion

¹ Munck, s. 7

² SOU 1996:116 s. 63

om skattetilläggets förenlighet med EMRK på en del punkter. Vi har valt att koncentrera oss på skattetilläggets förenlighet med oskuldspresumtionen och principen om ne bis in idem.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ställa den svenska skatterätten i relation till straffrätten och undersöka skattetilläggets förenlighet med oskuldspresumtionen och principen om ne bis in idem som de utformats i Europakonventionen. Arbetets syfte kan konkretiseras i en rad frågor.

1.2.1 Frågeställning

1. Är Europakonventionen tillämplig vid prövning av skattetillägg?
2. Föreligger det någon skillnad mellan juridiska och fysiska personer när det gäller EMRK:s tillämplighet?
3. Strider ett objektiva straffansvar så som det uttrycks i skattetilläggsreglerna mot EMRK?
4. Innebär det att man bryter mot regeln om "ne bis in idem" i 7:e tilläggsprotokollets 4:e artikel då man i ett brottmål lagför den som ådömts skattetillägg? Har det någon betydelse i vilken ordning lagöverträdelserna prövas?

1.3 Avgränsningar

Vi har i uppsatsen valt att koncentrera oss på skattetilläggsbestämmelserna i TL. Eftersom problemet med överensstämmelsen med EMRK inte kräver ett vidare referensmaterial och för att inte behöva gå in i detalj på skatteteknikaliteter som inte har någon inverkan för arbetets frågeställning har vi valt att endast kortfattat redogöra för skattetillägg enligt andra författningar i en bilaga. De artiklar i EMRK som vi ställt mot skattetillägget är artikel 6 och 4:e artikeln i sjunde tilläggsprotokollet. Valet av dessa två artiklar i EMRK är baserat på tidigare debatt förd i bl.a. Skattenytt rörande artiklarnas tillämplighet och förenlighet med den svenska skattelagstiftningen. Förenligheten har också analyserats i två SOU:er samt varit föremål för både förvaltningsrättsliga och allmänna domstolars prövning. Vidare finns det enligt vår mening ingen självklar koppling till någon av de övriga artiklarna i EMRK. Artikel 6 garanterar en katalog av rättigheter av vilka vi har valt att ställa skattetillägget mot oskuldspresumtionen som kommer till uttryck i 6.2. Eftersom arbetets syfte är att ställa skattelagstiftning i relation till straffrätten valde vi oskuldspresumtionen och principen om ne bis in idem. De är internationellt vedertagna straffrättsliga principer där subjektiva rekvisit kan ha en avgörande betydelse.

Att vi valt att ställa skattetillägget mot just EMRK beror på att den till skillnad från FN-konventionen för de mänskliga rättigheterna inkorporerats i svensk rätt och därmed är gällande svensk lag sedan 1995. Detta innebär således att man i svenska domstolar kan åberopa EMRK.

Arbetet fokuserar på nuvarande lagstiftning men redogör även kort för skattetilläggskommitténs förslag.

1.4 Metod och material

För att kunna besvara frågorna som vi ställt har vi valt att göra kvalitativa studier av doktrin. Vi har främst använt svensk litteratur och svenska artiklar men även en del utländsk litteratur för att se om den utländska doktrinen har en annan syn på problematiken. Utöver litteratur har vi studerat svenska rättsfall och rättsfall från Europadomstolen. Detta för att se hur praxis har behandlat de olika frågorna vilket särskilt är av avgörande betydelse för Europakonventionens tolkning. Vidare har vi analyserat lagtext och förarbeten. Litteraturen är huvudsakligen författad på 1990-talet och framförallt på senare delen då skattetilläggsfrågan blev extra aktuell i samband med att EMRK inkorporerades i svensk lag.

För att få en så allsidig bild som möjligt har vi valt att arbeta utifrån flera böcker som behandlar samma område, framför allt har vi utnyttjat flera olika verk som behandlar den Europeiska konventionen, såväl Danelius svenska bok som ett antal utländska. För att tolka den svenska lagstiftningen har vi framförallt använt KARNOV, litteratur av Rabe, Eklund, Moëll men även SOU 2001:25 samt artiklar av Asp, Leidhammar, Rydberg, Eklund och Johansson, Dessa artiklar samt ytterligare artiklar av bl.a. Munck, Nyquist, Wennergren har legat till underlag för analysen av det svenska systemets förenlighet med EMRK. För att bredda perspektivet har vi dessutom använt material av Träskman och Zila.

Vad gäller rättsfallen har Europadomstolen ett antal intressanta fall som är viktiga för gällande praxis på området. Det gäller bl. a. tolkningen av vissa autonoma begrepp men också mer generellt avgränsningar för artiklarna 6 och 4 i 7:e tilläggsprotokollets tillämpningsområde.

De svenska rättsfall som behandlar de svenska skattetilläggsreglernas förenlighet med EMRK kommer från andra hälften av 1990-talet då EMRK inkorporerades. Rättsfallen som används för att uttolka den svenska skatterätten kommer den av naturliga skäl från 1970-, 80 och 1990-talen då den nuvarande lagstiftningen varit gällande. Viktigt ur källkritisk hänsyn är att vara medveten om att såväl SOU 1996:116 och 2001:25 är utredningar gjorda på uppdrag från regeringen och även om de från officiellt håll sägs vara förutsättningslösa så torde man kunna räkna med att de ger uttryck för den officiella svenska synen.

1.5 Forskning och Författare

Under denna rubrik redogörs för några av de för uppsatsen viktigare författarna och forskarna samt några av de skriftliga källorna.

Stig Alexandersson har skrivit om Europadomstolens betydelse i skattetilläggsfall. Menar att den senaste skattetilläggskommitténs utformning är ett utslag av fiskala intressen och inte alls förutsättningslös. Avsikten torde vara att behålla nuvarande skattetillägg in i det längsta

Petter Asp är docent i straffrätt vid Uppsala universitet. Asp är av uppfattningen att skattetilläggsförfarandet inte uppfyller de krav som ställs genom att oskuldspresumtionen skall tillämpas på skattetillägget.

Ove Bring, professor i internationell rätt vid Stockholms universitet och var dessutom folkrättsrådgivare vid utrikesdepartementet 1987-1993.

Hans Danelius är justitieråd och medlem av Europakommissionen för de mänskliga rättigheterna. Han har skrivit boken "Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna", som både vi och bl. a. Skattetilläggskommittén i SOU 2001:25, Alexandersson, Munck har använt. Danelius torde vara den svensk som har störst auktoritet på området.

Van Dijk, Van Hoof kommer båda från Holland och har skrivit Theory and Practice of the European Convention on Human Rights. Boken har också den använts av bl. a. oss och skattetilläggskommittén.

Hans Eklund och **Anders Johansson**, verksamma som skattejurister vid KPMG-skatt och har publicerat två artiklar i Skattenytt angående artikel 6 tillämplighet på skattetillägget. Deras slutsats är att skattetillägget omfattas av artikeln.

Även **Harris, O'Boyle, Warbrick** författare till ett av de standardverk om EMRK som använts i arbetet har även denna refererats i den senaste SOU:n.

Börje Leidhammar, verksam vid Ernest Young och Stockholms universitet har författat artikeln, "Straff eller avgift? - Skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen", han är kritisk till skattetilläggets förenlighet med oskuldspresumtionen. Han anser att bevisbördan är omvänd vid strikt ansvar.

Christina Moëll, jur.dr. och universitetslektor i finansrätt vid juridicum i Lund. Moëll är medförfattare till en tämligen kritisk redogörelse för den senaste tidens regeringsrättsdomar på området. Bl.a. menar man att

rättssäkerheten måste få gå ut över effektiviteten något som blir resultatet av Regeringsrättens domar.

Justitierådet **Johan Munck** är ordförande för den senast SOU:n och har dessutom författat artiklar på området. Munck menar att såväl domstolar som den skatterättsliga litteraturen gått väl hårt fram i sin kritik av skattesystemet från en konventionsrättslig synpunkt. Han framhåller dock att det finns en hel del problem som bör leda till en reformering av nuvarande sanktionssystem. Bl.a. anser han att tilläggen slår både blint och för hårt.

Kerstin Nykvist är jurist på industriförbundet och har suttit med i både SOU 1996:116 och SOU 2001:25. Hon har i båda dessa utredningar inkommit med särskilt yttrande som i båda fallen visat på en inställning som varit ytterst kritisk till det nuvarande systemet. Hon välkomnar bl.a. ett system som innebär att man inför ett krav på subjektivt ansvar.

Taina Rydberg har skrivit artikeln ”Skattetillägg, tillämpningen av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys” i Skattenytt. Hon är processförare på lokala skattekontoret på Hisingen vid skatteförvaltningen i Göteborg.

Rätts Nytt är den juridiska avdelningen på skattemyndigheten i Stockholms interna informationstidskrift denna behandlar allmänt tillämpningen av skattelagstiftningen. Intressant är deras analys av den i arbetet refererade HD domen, man menar att skattetillägg kan påföras även sedan den tilltalade fällts till ansvar enligt SBL

SOU 1996:116 kommer fram till att skattetillägget inte omfattas av artikel 6. SOU:n har fått utstå en hel del kritik.

SOU 2001:25 som kom under arbetet med denna uppsats kommer till skillnad från sin föregångare fram till att artikel 6 är tillämplig på skattetillägget och att skattetillägget strider mot artikel 6 men även att det är osäkert om principen om *ne bis in idem* respekteras av de nuvarande svenska skattetilläggsbestämmelserna.

Hans Thornstedt har varit professor i straffrätt vid Lunds och Stockholms universitet. Han har haft flera sakkunniguppdrag samt har ett omfattande författarskap bakom sig. Böckerna ”Skattebrott” och ”Skatte- och avgiftstillägg” som han författat tillsammans med **Rabe** och **Eklund** är ofta refererade i den skatterättsliga debatten.

Per Ole Träskman professor i straffrätt med ett gediget författarskap bakom sig på straffrättsområdet. I arbetet har hans artikel om omvänd bevisbörda använts som utgångspunkt för analysen av den omvända bevisbörda skattetilläggets strikta ansvar innebär.

Bertil Wennergren f.d. regeringsråd framhåller tankar kring den anglosaxiska rättens påverkan på EMRK och dess begrepp och praxis.

Josef Zila, jur.dr. vid Stockholms universitet sedan 1992, numera docent i straffrätt där. Zila har skrivit "Det straffrättsliga påföljdssystemet", en bok som används för att beskriva det straffrättsliga läget. Boken används också som lärobok på juristutbildningen i bl.a Lund.

2 Gällande svensk skattelagstiftning

2.1 Inledning

Fysiska och Juridiska personer kan i Sverige göra sig skyldiga till skatterättsliga överträdelser. Fysiska personer kan göra sig skyldiga till överträdelser på vilka följer både administrativa och straffrättsliga sanktioner. Juridiska personer som inte kan begå ett brott kan bara göra sig skyldiga till förvaltningsrättsliga överträdelser. Förvaltningsrättsliga, administrativa avgifter, förekommer i två former, skattetillägg och förseningsavgifter. De regleras i bl.a. taxeringslagen (1990:324) och straff för skattebrott utdömes enligt regler i skattebrottslagen (1971:69). Skattetillägget påförs av skattemyndigheten och överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Skattebrott handläggs däremot vid allmän domstol. Detta kapitel behandlar taxeringslagen (TL). Skattetillägg kan i vissa fall även påföras enligt andra författningar än TL (se bilaga B). För den straffrättsliga delen redogörs i kapitel 3.

2.2 Skattetillägget enligt Taxeringslagen

Skattetillägg påförs på olika grunder. Det sker vid lämnande av oriktig uppgift (TL 5:1), vid skönsmässig avvikelse från deklaration (TL 5:2 st1) och vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration (TL 5:2 st2). Det finns enligt Moëll två olika motiv till att påföra skattetillägg enligt TL. I de två förstnämnda fallen utgör den administrativa avgiften snarast ett komplement eller alternativ till en straffrättsligpåföljd. Avgiften vid utebliven deklaration däremot skall i första hand ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldiga att avge deklaration.³ Vad gäller påförande av skattetillägg enligt TL är ansvaret strikt.

2.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklarationen

Skattetillägget finns reglerat i 5 kap. TL. I 5 kap. 1 §⁴ anges i första stycket de grundläggande förutsättningarna för påförande av skattetillägg. För att skattetillägg skall kunna påföras krävs:

³ Moëll s. 183.

⁴ Bilaga A.

1. att den skattskyldige avlämnat deklaration eller på annat sätt än muntligen lämnat meddelande till ledning vid taxering eller i mål om taxering
2. att meddelandet innehåller en oriktig uppgift i sak
3. att avvikelse skett från meddelandet på så sätt att den oriktiga uppgiften inte godtagits samt
 - a) att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om avvikelsen inte hade skett
 - b) om felaktigheten avser mervärdesskatt och denna tillgodoräknats med för högt belopp eller
 - c) underskott uppkommit i förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjats under taxeringsåret.

Vad gäller den första förutsättningen, att det är den skattskyldige själv som skall ha lämnat den oriktiga uppgiften, bör uppmärksammas att skattskyldig och deklARATIONSSKYLDIG inte behöver vara samma person. Vad gäller juridiska personer åligger deklARATIONSSKYLDIGHETEN den juridiska personens styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, medan den juridiska personen är den skattskyldiga i sammanhanget.⁵

Inledningsvis innehåller lagtexten ett krav att uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen. Häri innefattas uppgifter lämnade skriftligen och via elektroniska dokument⁶. Den oriktiga uppgiften anses som avgiven till ledning för taxering oberoende av när under förfarandet som den har lämnats. Den kan således ha lämnats t.ex. i en deklaration, i ett svar på en förfrågan, i samband med en taxeringsrevision eller i ett omprövningsärende.⁷

Vidare krävs att uppgiften är oriktig. Med ”oriktig uppgift” avses oriktig sakuppgift. Begreppet torde omfatta såväl felaktiga sifferuppgifter i sak som felaktiga uppgifter om sakförhållanden av betydelse för bedömningen av en taxeringsfråga.⁸ Uttrycket oriktig uppgift avser också de fall då den skattskyldige helt eller delvis förtiger uppgifter. Det senare gäller under förutsättning att den skattskyldige uttryckligen eller underförstått får anses ha gjort gällande att han lämnat alla uppgifter av betydelse.⁹ Har en oriktig sakuppgift lämnats är oriktighetsrekvisitet uppfyllt även om det p.g.a. innehållet i övrigt i den skattskyldiges deklaration funnits anledning för SKM att vidta utredning i det aktuella hänseendet.¹⁰

Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg påförs. Ett oriktigt yrkande eller fallet att den skattskyldige öppet redovisat för de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser utgör inte en situation

⁵ Thornstedt, Eklund, Rabe, Skatte- och avgiftstillägg, s. 26 f.

⁶ SOU 2001:25 s. 85.

⁷ Prop. 1989/90:74 s.409 och Prop. 1991/92:43 s. 80.

⁸ KARNOV 1997/98 del 3, s. 3407, not 127, Thornstedt, Eklund, Rabe, Skatte- och avgiftstillägg, s. 30.

⁹ SOU 2001:25 s. 85 f.

¹⁰ RÅ 1987 ref. 171.

då skattetillägg kan påföras. Skattemyndigheten har bevisbördan för att uppgiften som lämnats är oriktig. Lämnande av oriktig uppgift som kan resultera i ett påförande av skattetillägg kan också lämnas i mål om taxering. För att skattetillägg skall kunna påföras krävs att uppgiften prövats i sak. För det fallet att talan avvisas får skattetillägg inte påföras även om uppgifter lämnade i målet är oriktiga. Vad gäller oriktiga uppgifter lämnade i andra sammanhang än mål om taxering är bestämmelserna i denna del inte tillämpliga.¹¹ I omprövningsärendet uppställs däremot inte något krav på sakprövning vad gäller lämnande av oriktig uppgift¹².

Beräkningen av skattetillägg görs enligt 5 kap 1 § 2st.¹³ Av lagtexten i 5 kap 1 § 2st framgår att beräkningen av skattetillägget görs på olika sätt. Vid beräkning av mervärdesskatt tas skattetillägg ut med tjugo procent av den mervärdesskatt som på ett felaktigt sätt kommit den skatt skyldige tillgodo. För undandragande av bl. a. kommunalskatt, statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt samt fastighetsskatt utgår ett skattetillägg på fyrtio procent. Om den oriktiga uppgiften skulle ha medfört underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret sker beräkningen på ytterligare ett sätt. Då är i stället beräkningsunderlaget en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medför. Ytterligare ett krav för att skattetillägg skall kunna påföras är att det föreligger ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. Detta samband skall verka så att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts¹⁴. Regleringen kräver däremot inte att den oriktiga uppgiften medför några beloppsmässiga ändringar av taxeringen.¹⁵ Detta innebär att skattetillägg inte kan påföras om t ex en rättelse av den oriktiga uppgiften medför att inkomst av näringsverksamhet höjs men, p.g.a. den skattereduktion som den skattskyldige är berättigad till med anledning av redovisat underskott av kapital, inte föranleder att någon slutlig skatt debiteras honom¹⁶.

2.2.2 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna

Vad gäller förutsättningarna för påförande av skattetillägg vid skönstaxering finns regeringar i 5 kap. 2 § TL¹⁷. Med skönstaxering avses här en skönsmässig uppskattning enligt 4 kap 3 § och inte en sådan uppskattning efter skälighet som normalt görs när den skattskyldige inte förmått lämna godtagbar utredning beträffande storleken av t.ex. ett yrkat

¹¹ SOU 2001:25 s.85 f.

¹² KARNOV 1997/98 del 3, s. 3409 not 155.

¹³ Bilaga A.

¹⁴ Prop. 1971:10 s. 266.

¹⁵ SOU 2001:25 s.86 f.

¹⁶ KARNOV 1997/98 del 3, s. 3410 not 156.

¹⁷ Bilaga A.

kostnadsavdrag.¹⁸ När skattetillägg påförs vid skönstaxering görs en skillnad mellan de fall där den skattskyldige lämnat en självdeklaration och de fall då den skattskyldige över huvudtaget inte inkommit med en sådan¹⁹. Skattetillägg påförs om avvikelse skett genom skönstaxering. Beräkningen av tillägget görs utifrån deklarationen såsom den skulle ha sett ut, det vill säga utifrån en rättad deklaration inklusive berättigade avdrag.²⁰ Hänsyn tas till om skönstaxeringen innefattar en rättelse av en konkret oriktig uppgift eller inte²¹.

Enligt huvudregeln i 1§ utgår skattetillägg med 40 procent om en konkret oriktig uppgift innefattas i skönstaxeringen (20 procent för mervärdesskatt). Lägre procentsatser kan dock bli aktuella beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. För fall då skönstaxering inte innefattar oriktig uppgift tillämpas beräkningsgrunderna enligt andra stycket 1§. Skattetillägg kan även tas ut vid skönstaxering i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst om det gäller en minskning av underskott. Skattetillägget beräknas då på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning som underskottet som skönstaxeringen medfört²².

2.2.3 Skattetillägg vid avsaknad av självdeklaration

Enligt 5 kap. 2§ i TL kan skattetillägg påföras om skönstaxering har skett på grund att deklaration inte inkommit till skattemyndigheten under förutsättning att den skattskyldige dessförinnan fått ett föreläggande om inkommande av deklaration²³.

Deklarationen anses utebliven dels då den skattskyldige underlåtit att inkomma med deklarationen, dels då deklarationen i och för sig inkommit till skattemyndigheten men är så bristfällig att den inte uppfyller kraven för en i behörig ordning upprättad deklaration. Detta rör t. ex. de fall då taxeringen bygger på en deklaration som inte undertecknats.²⁴

Skattetillägget beräknas utifrån den skatt som påförs den skattskyldige genom skönstaxeringen. Har den skattskyldige lämnat uppgifter till ledning för taxering skall hänsyn tagas till dessa. Även i skönstaxeringsfall med underskott skall skattetillägg påföras enligt av 5 kap. 2§.

¹⁸ KARNOV 1997/98 del 3, s.3410 not 164.

¹⁹ Bilaga A.

²⁰ Prop. 1977/78:136 s. 198 .

²¹ SOU 2001:25 s.89.

²² Bilaga A.

²³ Bilaga A.

²⁴ KARNOV 1997/98 del 3, s. 3410 not 169.

2.2.4 Kvittningsinvändningar

5 kap. 2a§ reglerar hur underlaget för skattetillägg skall bestämmas i kvittningssituationer. Enbart invändningar som har ett direkt samband med den fråga som föranlett skattetillägget beaktas d. v. s. oäkta kvittningar.²⁵

2.3 Situationer då skattetillägg inte tas ut

Det finns fyra olika situationer då skattetillägg inte skall tas ut. Dessa regleras i 5 kap. 4§ i taxeringslagen.²⁶

2.3.1 Felräkningar och misskrivningar

Felräkningar och misskrivningar regleras i 5 kap. 4§ 1st. Skattskyldig skall inte påföras skattetillägg för en rättelse av en felräkning eller misskrivning om detta uppenbart framgår av deklARATIONEN. Det samma gäller för ett meddelande från den skattskyldige om en rättelse eller misskrivning som inkommer till skattemyndigheten på ett annat sätt än muntligen. Begreppet ”uppenbart framgår” innefattar sådana felräkningar och misskrivningar som direkt framgår av deklARATIONEN eller annat skriftligt meddelande. Uppenbar är den felaktighet som är så iögonfallande att den vid en granskning av deklARATIONEN med normal noggrannhet inte kan undgå upptäckt.²⁷

För att en oriktig uppgift inte skall anses föreligga torde krävas att det p.g.a. den skattskyldiges redovisning i övrigt varit så uppenbart för skattemyndigheten att uppgiften är felaktig att myndigheten kunnat bortse från den.^{28 29}

2.3.2 Rättelse med ledning av kontroll uppgift

Enligt 5 kap. 4§ skall skattetillägg inte tas ut vid rättelse av oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital. Detta gäller för det fall att rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. I 5 kap. 4§ 2st finns ett undantag från denna regel avseende kontrolluppgifter för upplåtelse eller överlåtelse av bostadsrätt och avyttring av finansiella instrument. Undantaget motiveras med att den skattskyldige i dessa fall själv skall redovisa uppgifterna och därför inte

²⁵ Prop. 1991/92:43 s. 70 ff., 122.

²⁶ Bilaga A.

²⁷ Prop. 1971:10 s. 269, RÅ 1989 ref. 40.

²⁸ RÅ 1982 A.a. 38.

²⁹ Praxis angående misskrivningar se, RRK R76 1:56 I-II, RRK R76 1:34 och 1:56 III, RRK R76 1:12, Aa-206/80, RÅ 78 1:48, RRK R75 1:54, RRK R75 1:43.

skall kunna undgå påförande av skattetillägg³⁰. För att en oriktig uppgift skall anses vara rättad med ledning av kontrollmaterial krävs att uppgiftens oriktighet framgår av materialet. En misstanke från skattemyndighetens sida att kontrollmaterialet är felaktigt räcker således inte. Behöver skattemyndigheten vidta utredning är bestämmelsen inte tillämplig. Dock finns inget krav på att felets omfattning skall framgå av kontrollmaterialet.³¹

2.3.3 Avvikelse vid bedömning av ett yttrande

Av 5 kap. 4§ 3st framgår att skattetillägg inte skall påföras vid en avvikelse avseende bedömningen av ett yrkande om avdrag eller värde för naturaförmån eller tillgång, om avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Bestämmelsen ses som ett förtydligande av bestämmelsen i 5 kap. 1§ men saknar självständig betydelse för möjligheten att påföra ett skattetillägg. Däremot har bestämmelsen betydelse för underlaget för skattetillägget³².

2.3.4 Frivillig rättelse av oriktig uppgift

Av lagrummet 5 kap. 4§ 4st förstås att skattetillägg inte heller skall påföras då den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift. Att skattemyndigheten t.ex. särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges meddelande kan utgöra en omständighet som talar för att den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift³³. Då skattemyndigheten har begärt upplysningar av den skattskyldige, går därmed också hans möjlighet att tillbakaträda förlorad. Detta eftersom den skattskyldige innan dess anses ha anledning att tro att den oriktiga uppgiften ännu inte är upptäckt. Är den begärda upplysningen däremot av rutinmässig art bör dock en rättelse som görs därefter kunna anses som frivillig³⁴.

2.4 Befrielse från särskild avgift

Det finns tre olika fall då skattetillägg kan efterges. Dessa fall regleras i 5 kap. 6§³⁵. Den skattskyldige behöver inte framställa något särskilt yrkande om befrielse från skattetillägg utan bestämmelsen härom skall beaktas oavsett enligt 5 kap 7§³⁶. Både omständigheter hänförliga till den

³⁰ Prop. 1991/92:43 s. 112.

³¹ Prop. 1977/78:136 s. 197, RÅ 82 1:79.

³² KARNOV 1997/98 del 3, s. 3411 not 180.

³³ se dep. Chefens uttalande i prop. 1971:10 s. 269 f.

³⁴ KARNOV 1997/98 del. 3 s. 3411 not 181.

³⁵ Bilaga A.

³⁶ Bilaga A.

skattskyldiges personliga förhållanden och omständigheter hänförliga till sakfrågan kan utgöra befrielsegrunder³⁷.

2.4.1 Eftergift p.g.a. personliga förhållanden

Den första grunden för att efterge skattetillägg är om en felaktighet eller underlåtenhet kan antas ha ett samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden och att den därigenom framstår som ursäktlig. Detta regleras i 5 kap. 6§ 1. Det krävs inte full bevisning vad gäller orsakssammanhanget mellan den åberopade omständigheten och den konstaterade felaktigheten eller underlåtenheten för eftergift i dessa fall³⁸. Med ålder förstås inte bara hög ålder utan också den skattskyldiges ungdom kan anses vara en orsak till att den skattskyldige är okunnig i deklaraionsförfaranden och därmed en godtagbar eftergiftsgrund³⁹. Av RSV:s rekommendationer framgår att skattskyldig som under inkomst året fyllt 65 bör befrias från skattetillägg om inte särskilda omständigheter föreligger⁴⁰. Av praxis framgår att en sådan särskild omständighet kan t ex vara att den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv⁴¹. Att den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv i princip bör ha fullt ansvar för felaktigheter vid uppgiftslämnandet framgår av departementschefens uttalande⁴². Avgörande för om den skattskyldige pensionären är att anse som ekonomiskt aktiv är om han har mera betydande inkomster vid sidan av pensionen och han själv deltar i förvaltningen av dem. Enbart höga kapitalinkomster eller betydande förmögenheter vid sidan av pension räknas inte automatiskt som ”ekonomiskt aktiv”. Detta är alltså en fråga som avgörs med utgångspunkt i det enskilda fallet.⁴³ Däremot saknas rättsfall där regeringsrätten prövats eftergiftsgrunden låg ålder.⁴⁴

Begreppet sjukdom avser i första hand den skattskyldiges egen sjukdom men kan i det enskilda fallet och beroende på omständigheterna även innefatta t.ex. en medhjälparens sjukdom⁴⁵. Vad gäller eftergift på grund av skattskyldiges sjukdom skall det visas på samband mellan den skattskyldiges sjukdom och lämnandet av den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten. Det finns inte så många avgöranden hänförliga till denna grund för eftergift. I RÅ 1981 A.a. 60 synes den skattskyldige inte varit sjukskriven vid tidpunkt för deklaraionsens inlämnande. Regeringsrätten eftergav ändå skattetillägget på grund av hennes sjukdom.⁴⁶

³⁷ SOU 2001:25 s. 92.

³⁸ Prop. 1977/78:136 s. 205.

³⁹ Prop. 1971:10 s. 272, prop. 1977/78:136 s. 205.

⁴⁰ RSV:s rekommendationer, RSV Dt 1992:7.

⁴¹ RÅ 78 1:50.

⁴² Prop. 1977/78:136 s. 205.

⁴³ Rättsfall angående ålder: RÅ 1976 ref. 111, RÅ 1976 ref. 135, RÅ 1978 1:26, RÅ 1978 1:50, RÅ 1982 1:30.

⁴⁴ Rydberg, s. 706 f.

⁴⁵ Prop. 1977/78:136 s. 206.

⁴⁶ Rydberg, s. 708, RÅ 1988 ref. 36.

För återopande av bristande erfarenhet som ursäktlighetsgrund⁴⁷ krävs att det rör sig om inkomster som skall beräknas enligt bestämmelser den skattskyldige kan antas sakna erfarenhet av. Som exempel nämns fallet då den skattskyldige deklarerar för första gången eller felaktigheten vid deklarerandet rör en inkomster från en förvärvskälla som den skattskyldige normalt inte har och att reglerna är specifika för den förvärvskällan⁴⁸. Rättsfallen angående den skattskyldiges bristande erfarenhet som grund för eftergift visar att regeringsrätten gör en helhetsbedömning av de olika omständigheter som aktualiserats i målen. Regeringsrätten förutsätter i fråga om bokföringsskyldig verksamhet att det fordras av skattskyldig som driver näringsverksamhet att han inhämtar kunskaper om grundläggande regler beträffande redovisningsprinciper och skatterättsliga regler. Därmed utesluter regeringsrätten inte att vissa bokförings- och skattemässiga frågor kan vara av sådan komplicerad natur att en felaktig tillämpning som förorsakat oriktiga uppgifter i sig kan vara ursäktlig. I sådant fall prövas vad den skattskyldige mot bakgrund av sina personliga förutsättningar och den föreliggande situationen borde haft för kunskaper beträffande den aktuella frågan.⁴⁹

Liknande förhållande som grund för eftergift av skattetillägg inbegriper yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga. Detta kan t ex vara en skilsmässa eller en närståendes sjukdom eller bortgång.⁵⁰

2.4.2 Eftergift med hänsyn till uppgiftens art eller särskild omständighet

Dessa fall regleras i 5 kap. 6§ 2. I första hand avses situationer då den skattskyldige haft att bedöma en skatterättsligfråga som objektivt sett är att betrakta som svår. Enbart okunnighet om lagtextens innebörd är inte tillräckligt för eftergift, dock krävs ej att den skattskyldige har kännedom om lagförarbeten⁵¹. Regleringen omfattar även fall då den skattskyldige besitter särskilda insikter begått ett fel och frågan framstår som svårbedömd med utgångspunkt i hans allmänna insikter. Det ställs större krav på företrädare i ett aktiebolag i fråga om att ta reda på gällande rätt än på enskilda personer. Vilseledande deklarationsblankett har dock kunna medge eftergift på denna punkt.⁵² Departementschefen uttryckte i en specialmotivering i propositionen till lagändringen 1977/78 särskilt att rekvisitet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet, skall få en vidare

⁴⁷ Rättsfall med bristande erfarenhet som grund för eftergift: RÅ 1975 ref.72 I-III, RÅ 1976 ref. 61 III, RÅ 1976 ref. 9, RÅ 1979 1:45, RÅ 1983 1:51 II.

⁴⁸ Prop. 1977/78:136 s. 206.

⁴⁹ Rydberg s. 712.

⁵⁰ Prop. 1977/78:136 s. 206.

⁵¹ RÅ 1977 ref. 4, RÅ 1979 1:43.

⁵² Prop. 1977/78:136 s. 206 f.

tillämpning än i tidigare praxis. Den nuvarande bestämmelsen skall ge utrymme för beaktande av subjektiva element.⁵³ Ursäktlighetsgrunden bristande erfarenhet kan också aktualiseras i dessa fall.⁵⁴

Vad gäller eftergiftsgrunden annan särskild omständighet kan den sammanfattningsvis sägas utgöras av mer skiftande situationer som orsakat en oriktig uppgift.⁵⁵

2.4.3 Skattetillägg som uppenbart oskäligt eller om beloppet är obetydligt

För det fallet att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg skall detta efterges enligt 5 kap. 6§ 3. Denna eftergiftsgrund används som en slasktratt när eftergift inte kunnat medges enligt någon av de övriga eftergiftsgrunderna⁵⁶. Bestämmelsen rymmer de fall då påföljden inte kan anses stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige har gjort sig skyldig till eller om det av någon annan anledning skulle framstå som stötande att ta ut tillägget⁵⁷. Den skattskyldige befrias också från särskild avgift om det belopp som kunde ha undandragits är att anse som obetydligt (tidigare användes begreppet ringa).⁵⁸ Av rekommendationer från RSV framgår att obetydligt belopp maximalt är 5000 kr om det gäller bestämmande av underlag för statlig och kommunal inkomsttaxering och 2500 kr i skattebelopp avseende mervärdesskatt. Vad gäller statlig fastighetsskatt och förmögenhetsskatt är beloppet 100.000 kr vid bestämmande av underlaget för respektive skatt.⁵⁹

2.5 Handläggningsförfarandet

För att uppnå en enhetlig och likformig tillämpning av skattetillägsbestämmelserna ger RSV anvisningar om tillämpningen, s.k. rekommendationer. Rekommendationerna är inte bindande vare sig för domstolar eller myndigheter. Erfarenheten är dock att rekommendationerna följs.⁶⁰

⁵³ A.a. s. 206-297.

⁵⁴ A.a. s. 206.

⁵⁵ Rydberg, s. 721.

⁵⁶ Prop. 1991/92:43s. 88.

⁵⁷ RÅ 1993 ref. 95 (I-III).

⁵⁸ Prop. 1996/97:100 del I s. 653.

⁵⁹ RSV Dt 1992:7.

⁶⁰ Rydberg, s. 698.

2.5.1 Myndigheternas utredningsskyldighet beträffande eftergiftsgrunderna

Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i FL. Den innehåller emellertid inte någon särskild föreskrift om utredningsskyldighet som istället förutsätts bli reglerad i specialförfattningar. 4§ FL⁶¹ anger att myndigheterna skall lämna upplysningar, vägledning, råd eller annan sådan hjälp till enskilda som rör myndighetens verksamhetsområde i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Råden från myndigheterna skall gälla både formella som materiella frågor men de bör inte gå så långt att de står till tjänst med hur gällande formuleringar kan kringgås.⁶² FPL, som reglerar förvaltningsdomstolarnas utrednings- och vägledningsskyldighet, anger i 8§⁶³ att rätten skall se till att mål blir utredda som dess beskaffenhet föranleder. Detta kan sägas vara ett uttryck för den förvaltningsrättsliga officialprincipen. Officialprincipen gäller även vid myndigheters handläggning av ärenden⁶⁴. Angående skattemyndigheternas utredningsansvar uttalade departementschefen i förarbetena till nya TL att en av grundprinciperna i det nya förfarandet är att utredningen skall företas på skattemyndighetsnivå. Ärendet skall i princip vara färdigutrett då det når domstolsnivå. Det finns ingen generell gräns för vad som innebär tillräcklig utredning⁶⁵ utan detta får avgöras från fall till fall.⁶⁶

Huvudregeln är i fråga om skattetillägg att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall kan leda till eftergift. Från denna princip gäller enligt 5 kap. 7§ TL att SKM och domstol har skyldighet att ex officio iaktta bestämmelserna om eftergift om det föranleds av vad som framkommit i ärendet eller målet om särskild avgift. Om SKM finner grund att anta att en viss grund för eftergift föreligger skall SKM höra med den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömning av frågan om eftergift.⁶⁷

2.5.2 Den skattskyldiges uppgiftsplikt

För att ett riktigt taxeringsbeslut skall uppnås är det av grundläggande betydelse att den skattskyldige medverkar eftersom den skatteskyldige har kännedom om de faktiska förhållandena. Enligt regleringarna rörande

⁶¹ Bilaga A.

⁶² Prop. 1985/86:80 s. 60.

⁶³ Bilaga A.

⁶⁴ Strömberg, s. 108 .

⁶⁵ Var gränsen går för tillräcklig utredning anses otydlig. Utredningsskyldighetens omfattning behandlas i litteraturen av bl.a. Jan Sundin SN 1991 s.117-121 och SN 1992 s. 241-244, Bertil Wennergren, Taxering, 1992, s. 41-48, Gunilla Edelstam Förvaltningsmyndigheternas utredningsskyldighet 1995, s. 119-120 och 131-134.

⁶⁶ Prop. 1989/90:74 s. 283.

⁶⁷ RSV Dt 1992:7 s. 7-71, och Prop. 1977/78:136 s. 212.

taxering⁶⁸ och då främst LSK 2 kap. 3§, bör den skattskyldige utöver vad deklarationen föranleder lämna upplysningar till ledning för egen taxering som är av betydelse för åsättandet av en riktig taxering. Hur långt den skattskyldiges upplysningsplikt sträcker sig i det enskilda fallet är svår att avgöra för den skattskyldige. Upplysningspliktens utsträckning beror på flera faktorer som i sin tur beror på skattefrågans innehåll. Det finns ingen formulering i regleringen som beskriver samtliga möjliga situationer. Vad gäller 2 kap. 3§ LSK följer av den rådande tolkningen att deklarationsformuläret inte är fullständigt täckande för samtliga skattskyldiga.⁶⁹ Enligt allmänna regler förutsätts den skattskyldige känna till gällande lagar och författningar.

En genomgång av rättsfall i litteraturen avseende den skattskyldiges uppgiftsskyldighet i eftertaxerings- och skattetilläggs mål, visar att lagstiftaren och skattedomstolarna begär att den skattskyldige skall behärska inte bara gällande skattelag utan även åtminstone mera välkänd praxis. Enligt 4 kap. 1§ LSK krävs att samtliga skattskyldiga i skälig omfattning skall föra räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt se till att underlag finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och kontrollen av den. Inom näringsverksamhet krävs enligt bokföringslagen att löpande noteringar förs över affärshändelserna.⁷⁰ Grundregeln är att en försummelse av bokförings- och anteckningsskyldigheten utgör en presumtion för att eftergift inte ges.⁷¹

2.6 Motiven bakom 1971-års Taxeringslag och utformningen av skattetillägget

Huvudmotivet bakom införandet av skattetillägget 1971 var att garantera att de skattskyldiga uppfyllde sin skattskyldighet på ett korrekt sätt. Det föregående systemet kritiserades för att vara ineffektivt, osystematiskt och för sin brist på likformighet. Av propositionen framgår att de allmänna motiven bakom ett administrativt påföljdssystem var att avhjälpa åklagarmyndigheternas och domstolarnas hårt ansatta arbetssituation. Tanken var också att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisation borde tillvaratas på ett bättre sätt. Det hinder som åklagarmyndighetens handläggande innebar kunde elimineras i de fall där straffåtgärder var kriminalpolitiskt meningslösa. Vissa förfaranden som inte uppfattades som brott av det allmänna rättsmedvetandet kunde på detta vis avkriminaliseras. Målsättningen var ett jämnare och mer rättvist

⁶⁸ Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter LSK, - innehåller en detaljerad uppräkningslista om vad deklarationen skall innehålla, 2 kap. 3§ LSK, finns ett krav på att ytterligare upplysningar bör lämnas.

⁶⁹ Rydberg, s. 699.

⁷⁰ Rydberg, s. 700.

⁷¹ Landerdal, s.969 f.

sanktionssystem där mer bagatellartade överträdelser undgick bestraffning medan grövre förbrytelser skulle sättas åt hårdare.⁷²

Bestämmelserna konstruerades, för enklast möjliga tillämpning, så att om vissa objektivt konstaterbara fakta förelåg skulle skattetillägg påföras. Detta innebar att kravet på subjektiva rekvisit som uppsåt eller oaktsamhet togs bort. Procentsatsen för skattetillägget skulle ta hänsyn till den nya konstruktionen men också samtidigt vara kännbar.⁷³

Av motiven framgår att två undantag från att påföra skattetillägg vid oriktig uppgift medgavs för det första då avvikelser innebar en rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning och för det andra om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften.⁷⁴ För att resultatet av skattetillägget inte skulle bli obilligt infördes befrielsegrunder där de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att ta hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet så som ålder, sjukdom, bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet var att anse som ursäktlig, eller om beloppet var att anse som ringa.⁷⁵

2.7 Skattetilläggets utveckling 1971-2001

Sammanfattningsvis kan sägas att sanktionssystemet bibehållits relativt intakt under de trettio år som det varit i bruk. År 1975 tillsattes en utredning för att överse det nya systemet som resulterade i ett delbetänkande, SOU 1977:6. Utredningen följdes av i vissa lagändringar angående skattetilläggets procentsatser (från 50 till 40 procent och från 25 till 20 procent). Även eftergiftsgrunderna kompletterades genom att en eftergift som inte var kopplad till den skattskyldiges person utan till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet tillkom.⁷⁶ Skattetilläggsutredningens slutbetänkande kom 1982 (SOU 1982:54). Utredningens förslag genomfördes aldrig men innehöll för framtiden viktiga reflektioner. Bl.a. diskuterades maximering av skattetilläggen och en ändring av beräkningsunderlaget. Utredningens ambition var att skapa ett system som skulle uppfattas som mera rättvist och samtidigt enkelt, schabloniserat och likformigt i tillämpningen. Utredningens förslag kritiserades för att vara för detaljerat och svårtillämpat.⁷⁷

1991 företogs ytterligare en reform av sanktionssystemet. Utgångspunkten var att skapa ett sanktionssystem som uppfattades som rättvist av de skattskyldiga samt att den påförda sanktionen stod i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare

⁷² Prop. 1971:10 s. 199 ff.

⁷³ Prop. 1971:10 s. 209.

⁷⁴ SOU 2001:25 s. 71.

⁷⁵ Prop. 1971s. 213.

⁷⁶ SOU 2001:25 s. 73 f.

⁷⁷ SOU 2001:25 s. 75 ff.

uttalades att likartade försummelse skulle innebära likartade tillägg. Detta fick dock inte ske på bekostnad av sanktionssystemets enkla tillämplighet⁷⁸.

1997 trädde SBL i kraft. Den medförde även vissa ändringar vad gällde skattetillägget. Till exempel kom tillämpningsområdet att utvidgas till att gälla även arbetsgivare som inte fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag. Procentsatserna för periodiseringsfel sänktes också. Skattekontrollutredningen kom med ett slutbetänkande (SOU 1998:12) som föreslog en rad lagändringar vilka ännu inte genomförts⁷⁹. Den 23 april 1998 beslutade regeringen att skattetilläggsreglerna skulle ses över, men först i februari året därpå tillsattes den kommitté som skulle göra översynen. Kommitténs förslag som presenterades i SOU 2001:25 är att reglerna om skattetillägg som nu finns i TL, SKBL och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter skall samlas i en särskild lag, "Lagen om skattetillägg". Den nya lagen föreslås träda i kraft 1 januari 2002. Beviskravet vid bedömningen av om oriktig uppgift lämnats höjs något. Att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte är att anse som ursäktlig. Är faran ringa för att ett beskattningsbeslut blir felaktigt tas tillägget inte ut.

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration slopas. Vid skönmässiga avvikelser införs en bevislätnadsregel för beräkning av underlaget. Skattetillägg vid oriktig uppgift vid moms arbetsgivaravgifter m.m. höjs från 20 till 40 procent. Den tid under vilken reglerna om periodisering får tillämpas förkortas betydligt.

En regel införs enligt vilket skattetillägget kan jämkas till hälften eller en fjärdedel. Skattetillägget skall normalt inte överstiga en miljon kronor för fysiska personer och tre miljoner kronor för juridiska personer.

Om skattemyndigheten vägrat anstånd med betalning av skattetillägget, skall den skattskyldige ha ett automatiskt anstånd med betalningen fram till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft eller fastställs av kammarrätten.⁸⁰

⁷⁸ SOU 2001:25 s. 78 f.

⁷⁹ SOU 2001:25 s. 81 f.

⁸⁰ SOU 2001:25 s. 13-33.

3 Skatterättens förhållande till straffrätten

3.1 Straff och sanktionsavgifter

Det materiella innehållet av begreppet straff i juridisk mening brukar karakteriseras av ett lidande eller obehag som tillfogas en person å statens vägnar därför att personen ifråga har begått ett brott. Vilka åtgärder som utgör ett straff i formell mening är fastställt i lagen. Från rättsteoretisk synpunkt är straff en typ av rättslig sanktion, åtgärd eller olägenhet, med vilken det hotas i lagen för den händelse att en rättsskyldighet inte uppfylls eller ett förbud överträds. Generellt sett kan alltså rättsliga sanktioner karakteriseras som ett rättsinstrument i avsikt att säkra att rättsnormerna efterlevs. Det som skiljer straff från andra rättsliga sanktioner är just det faktum att det är en sanktion för brott. Straff i juridisk mening kan inte följa på andra överträdelser än brott. Den omständigheten att en handling förses med straff är konstituerande för brottsbegreppet enligt BrB 1:1 samt 1:3^{81, 82}. Sanktionsavgifter ses i Sverige som en annan sanktion, men av rent repressiv karaktär likt straff. Två huvudsyften kan urskiljas bakom införandet av sanktionsavgifterna:

1. Skenbar avkriminalisering i syfte att effektivisera beivrandet av framförallt bagatellartade massförseelser samt bättre utnyttjande av rättsväsendets resurser. Detta skedde på bekostnad av rätts säkerheten.
2. Tillskillnad från straff kan sanktionsavgifter användas mot juridiska personer.⁸³

Syftet med straff kan kortfattat sägas vara vedergällning, allmän prevention samt individualprevention.⁸⁴

3.2 Straffrätten och skattelagstiftningen

De centrala straffrättsliga bestämmelserna inom skatteområdet har samlats i skattebrottslagen (1971:69). Brott enligt SBL kan beivras samtidigt som skattetillägg utgår. Det är också meningen att den som t.ex. döms till fängelse enligt SBL också ska kunna påföras skattetillägg. Anledningen till en uppdelning på två olika förfaranden är att man ska slippa belasta de allmänna domstolarna med de mer bagatellartade ärendena samt att skona enskilda personer från att behöva stå till svars för bagatellartade misstag inför allmän domstol.

⁸¹ Bilaga A

⁸² Zila, s. 9.

⁸³ Zila, s. 37 f.

⁸⁴ Zila, s. 9.

Som bekant finns de allra flesta straffrättsliga bestämmelserna i BrB. Skattestraffrätten har samlats i en egen lag men när det gäller bestämmelserna om bl.a. medverkan⁸⁵, preskription och vissa påföljder använder man sig av reglerna i BrB⁸⁶.

Skattebrott utgör det centrala brottet i SBL. Skattebrotten brukar hänföras till blankettstraffbuden vilket är ett av skälen till att det inte placeras brottsbalken. Det är konstruerat på samma sätt som bedrägeribrottet i BrB och straffskalan överensstämmer i stort mellan de båda brotten⁸⁷.

SBL omfattar skattebrott, vårdslös skatteuppgift, skatteredovisningsbrott och försvårande av skattekontroll. Skattebrott förekommer i tre former, grovt skattebrott, skattebrott och skatteförseelse. Vårdslös skatteuppgift är inte ett uppsåtligt brott utan kräver grov oaktsamhet.

Det centrala objektiva rekvisitet för skattebrott och vårdslös skatteuppgift är lämnande av oriktig uppgift till ledning för myndighetsbeslut om skatt eller avgift. Både aktiva och passiva förfaranden från den skattskyldiges sida kan utgöra skattebrott. Brotten är konstruerade som farebrott d.v.s. det är tillräckligt att den skattskyldiges agerande eller underlåtenhet att agera ger upphov till att fara för att skatt eller avgift skall undandras det allmänna för att brotten skall anses fullbordade.⁸⁸

3.3 Ansvarsplacering

För att en handling skall anses brottslig måste vissa förutsättningar vara uppfyllda. Detta framgår av det ”allmänna brottsbegreppet”⁸⁹. Straffrättsligt används termen ansvar. Den används i straffrätten så att ansvarsförutsättningar betyder det samma som brottsförutsättningar. Detta innebär dock inte att ansvar är det samma som straffbarhet eftersom straffbarhet kräver att ytterligare betingelser är uppfyllda. Den brottsliga straffbarhet är beroende av:

1. Att alla processuella krav är uppfyllda som att den brottslige lever, åtalsförutsättningarna är uppfyllda, den berörda domstolen är behörig.
2. Att reglerna om preskription inte är tillämpliga BrB 35:1-6
3. Att den brottslige var minst 15 år vid gärningstillfället BrB 1:6.
4. Att allmänt erkända folkrättsliga grundsatser med eller överenskommelser med främmande makt inte utgör hinder mot bestraffning BrB 2:7.

⁸⁵ Den som medverkar till brott enligt SBL i egenskap av anstiftare eller medhjälpare straffas enligt BrB 23:4, 23:5, Varje medverkande skall bedömas efter sitt uppsåt eller sin oaktsamhet.

⁸⁶ Moëll, s. 172.

⁸⁷ Moëll, s. 172 f.

⁸⁸ Moëll, s. 175.

⁸⁹ Jareborg, Straffrättens ansvarslära, s. 25.

5. Att anledning till påföljdseftergift saknas, BrB 2:7, 29:6 eller 30:6⁹⁰

3.3.1 Ansvar i juridiska personer

I svensk rätt kan brott endast begås av människor dvs. fysiska personer och inte juridiska. Detta innebär att straff eller annan brottspåföljd inte kan ådömas en juridisk person. Dessa kan istället drabbas av skattetillägg, företagsbot, förverkande eller annan särskild rättsverkan.⁹¹

För skattebrott som begås inom ramen för en juridisk persons verksamhet uppstår problem när man skall identifiera den som skall hållas ansvarig. I praxis har utvecklats principer för att i vissa fall kunna utkräva ansvar av fysiska personer för brott som begåtts inom verksamheten för den juridiska personen.⁹² Vad man således måste fastslå är vem i aktiebolaget, handelsbolaget, stiftelsen eller föreningen etc. som kan hållas ansvarig. Huvudregeln är att den/de ansvariga skall finnas inom den juridiska personens ledning. I de flesta fall består ledningen av styrelsen samt verkställande direktör som också är ansvarig för den löpande förvaltningen. En konkursförvaltare eller en legal ställföreträdare kan under vissa omständigheter vara att anse som den som leder en juridisk person. Anledningen till att ansvaret placerats på företagsledningen är att denna har de reella möjligheten att påverka den juridiska personens förvaltning och drift. Däremot saknar det betydelse vem som företräder den juridiska personen utåt. Exempelvis är firmatecknare som inte är styrelseledamot eller VD inte normalt att anse som företagsledare.⁹³ Om den faktiska maktpositionen utövas eller intas av en annan än de som vanligen är att anse som ansvariga d v s ledningen finns det en möjlighet att utvidga kretsen av ansvariga till vad som i lagens mening benämns ”specialsubjekt”. Det kan tex. vara fråga om arbetsgivare, ägare eller näringsidkare beroende på vilken lagstiftning som är aktuell.⁹⁴

Som ovan nämnt behöver skattskyldig och deklarationsskyldig inte vara samma person. Vad gäller juridiska personer åligger deklarationsskyldigheten den juridiska personens styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, medan den juridiska personen är den skattskyldiga i sammanhanget.⁹⁵ Därför kan den som har deklarationsskyldighet dömas för skattebrott, medan t ex den juridiska personen istället på förs ett skattetillägg. Den juridiska personen skall emellertid inte åsättas skattetillägg, om det är uppenbart att den som lämnat meddelandet, till grund för taxering, saknat behörighet därtill. En juridisk persons deklarationsskyldighet fullgörs av behörig firmatecknare i egenskap

⁹⁰ Jareborg, Straffrättens ansvarslära, s. 24 och 26.

⁹¹ Jareborg, Straffrättens gärningslära, s. 64.

⁹² Moëll, s. 191.

⁹³ Jareborg, Straffrättens gärningslära, s. 75.

⁹⁴ Jareborg, Straffrättens gärningslära, s. 77.

⁹⁵ Thornstedt, Eklund, Rabe, Skatte- och avgiftstillägg, s. 26 f.

av ställföreträdare enligt de särskilda bestämmelser som finns meddelade i 4 kap. 2§ LSK⁹⁶. Det är dock inte uteslutet att en medhjälpare som förfarit felaktigt, vilket lett till att den skattskyldige påförts skattetillägg, skulle kunna bli skadeståndsskyldig.⁹⁷ För den som ägnar sig åt rådgivning är straffansvaret utvidgat utöver ansvar för medverkan enligt 23 kap. BrB genom lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall m.m. Ansvarsbestämmelsen är subsidiär och konstruerad som ett medverkansbrott⁹⁸.

Som ett resultat av företagsbetsutredningens betänkande ”Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127) kom ett förslag som innebär att juridiska personer skall kunna dömas till straff även om de inte kan anses ha begått ett brott. Straffansvar för juridiska personer skall enligt utredningsförslaget förutsätta att en fysisk person har begått brott i den juridiska personens verksamhet. Straffet för den juridiska personen skall vara företagsböter om lägst 5000 kr och högst 5 miljoner kr. Tillämpningsområdet skall i första hand omfatta vissa ”utvalda” brott, däribland samtliga brott i skattebrottslagen.⁹⁹

⁹⁶ Bilaga A.

⁹⁷ Moëll, s. 190.

⁹⁸ Moëll, s. 191.

⁹⁹ SOU 1997:127 del A s.285.

4 EMRK

4.1 Inledning

EMRK tillkom efter andra världskriget och är en kodifiering av västvärldens rättighetsuppfattning, den var en reaktion mot nittonhundratalets nazism, fascism och kommunism och på diktatorernas förtryck av sina undersåtar. Ett förtryck som skyddats av nationalstatstanken och den nationellt gällande rätten.¹⁰⁰ FN-stadgan kom först 1945 men man kunde inte enas om en rättighetskatalog. 1950 kom så den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EMRK). Tanken var att Europarådet skulle ge eftertryck åt det gemensamma ansvar som staterna skulle ta för att skydda individen.¹⁰¹ Konventionen ratificerades av Sverige 1952 samt trädde i kraft 1953. I samband med ratifikationen erkände Sverige som första land dessutom den enskilda individens klagorätt till den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna.¹⁰²

Eftersom få eller inga länder i initialskedet var beredda att helt utelämna sig till den internationella kontrollen blev systemet ganska ineffektivt. Avsikten var emellertid att individen skulle få ett fungerande skydd och ha klagorätt. Resultatet blev att klagomaskineriet i EMRK fick en komplicerad utformning där individen inte kunde klaga direkt hos en domstol. Man skapade två organ, kommissionen och domstolen. Kommissionen upprättades som ett filter som utredde klagomålen och som trädde in som part istället för den enskilde om det blev tal om domstolsförhandlingar.¹⁰³ Ett tredje organ, ministerkommittén, bestående av utrikesministrarna i de anslutna staterna, fick i uppgift att lösa de frågor som inte avvisades men heller inte lämnades till domstolen.¹⁰⁴

Nyligen reformerades dock systemet vilket fick till följd att en permanent domstol skapades som har ansvar för prövning av alla målen, mellanstatliga och mellan individer och stater. Det är fortfarande ministerkommittén som ser till att domstolens beslut efterlevs.¹⁰⁵

EMRK:s rättighetskatalog gäller inte endast medborgarna i en konventionsstat, utan alla individer som befinner sig inom landets gränser och som berörs av medlemsländernas myndighetsbeslut har rätt att väcka talan. Vidare tillkommer klagorätten också organisationer (non-governmental

¹⁰⁰ Bring, Mahmoudi, s. 98.

¹⁰¹ Danelius, s.19.

¹⁰² Bring, Mahmoudi, s. 108.

¹⁰³ Danelius, s. 20.

¹⁰⁴ Danelius, s. 20.

¹⁰⁵ SOU 2001:25 s. 127 f.

organisations) samt grupper av individer förutsatt att kränkningen har drabbat den klagande personligen¹⁰⁶. Av Europadomstolens praxis framgår av bl.a. *Air Canada mot Storbritannien*¹⁰⁷, *AGOSI mot Storbritannien*¹⁰⁸, att även juridiska personer omfattas av klagorätten. Detta framgår också av artikel 25.1¹⁰⁹. Vidare måste den klagande ha uttömt alla inhemska rättsmedel och ha angjort målet inom sex månader från det att saken slutligt avgjorts.¹¹⁰ Efter att ärendet slutligen avgjorts ankommer det på kommittén att tillse att skadestånd betalas, lagstiftning ändras eller andra åtgärder vidtas som ett resultat av avgörandet. Det finns inga formella påtryckningsmedel för att försäkra sig om att medlemsstater fogar sig i besluten men en trolig konsekvens av bristande respekt för besluten är politiskt utanförskap, något som är fullt tillräckligt för få staterna samarbetsvilliga.¹¹¹

4.2 Innehåll

Här följer kort ett urval av EMRK:s materiella innehåll i punktform:

Art. 2 Rätt till liv.

Art. 3 Skydd mot tortyr och omänsklig behandling

Art. 4 Slaveriförbud.

Art. 5 Rätt till personlig frihet

Art. 6 Rätten till domstolsprövning och till en rättvis och offentlig rättegång.

Art. 7 Förbud mot straffrättslig retroaktivitet.

Art. 8 Skydd för privatliv.

Art. 9 Tanke- och religionsfrihet.

Art. 10 Yttrandefrihet.

Art. 11 Församlings- och föreningsfrihet.

Art. 12 Rätten att gifta sig och bilda familj.

Art. 13 Rätten till effektiva rättsmedel vid kränkningar.

Art. 14 Diskrimineringsförbud vid utnyttjandet av rättigheterna.

Art. 15 Undantag vid krig.

Vid sidan av huvudtexten finns s.k. tilläggsprotokoll med materiellt innehåll, bl.a..

Tilläggsprotokoll 1. Rätt till egendom

¹⁰⁶ EMRK artikel 25.

¹⁰⁷ *Air Canada mot Storbritannien* 1995-05-05 mål nr 316-A. Fallet *Air Canada mot Storbritannien* handlade om ett i förvar taget flygplan och rätten till domstolsförhandling enligt Artikel 6.1 i konventionen.

¹⁰⁸ *AGOSI mot Storbritannien* 1986-10-24 Yb 108. Fallet *AGOSI mot Storbritannien* gällde ett förfarande rörande förverkande av olovligt importerade guldmynt. Detta förfarande ansågs inte gälla en anklagelse för brott. Europadomstolen framhöll att det inte var klagandebolaget utan två fysiska personer som hade åtalats för smuggling av mynten och att det förhållandet att dessas handlande också föranlett åtgärder som drabbat klagandebolagets egendom inte kunde anses medföra att en anklagelse för brott hade riktats mot detta bolag.

¹⁰⁹ Leidhammar, s. 830 not 6.

¹¹⁰ EMRK artikel 26.

¹¹¹ Bring, Mahmoudi, s. 112.

Tilläggsprotokoll 4 Förbud mot frihetsberövande p.g.a. oförmåga att fullgöra avtalad förpliktelse, rätt att vistas i sitt hemland, förbud mot kollektiv utvisning m.m.

Tilläggsprotokoll 6 Avskaffande av dödsstraff i fredstid.

Tilläggsprotokoll 7 Utvisningsförbud i vissa fall, Rätt att överklaga straffrättsdomar, Ne bis in idem-förbud.

Skattetilläggsbestämmelserna, som är den lagstiftning som vi skall granska i detta arbete, bör i första hand ställas mot art 6 samt 7:e tilläggsprotokollets 4:e artikel.

4.3 EMRK i Sverige

Sverige undertecknade och ratificerade EMRK 1952. Samma år förklarade Sverige att kommissionen var behörig att ta emot klagomål från enskilda. Sverige var därmed folkrättsligt bundet att följa konventionen även om EMRK inte blev gällande svensk rätt.¹¹² Den officiella ståndpunkten var då att Sverige redan uppfyllde konventionens krav. Det har med tiden visat sig att Sverige ställts inför Europadomstolen vid ett flertal tillfällen och att man också fällts.¹¹³ Sverige är i förhållande till sin folkmängd överrepresenterat när det gäller antalet förlorade mål. Det är främst rätten till en rättvis domstolsprövning i artikel 6 Sverige fällts för. Även om klaganden i Sverige sedan 1988 har rätt till överprövning av administrativa avgöranden i domstol har Sverige fortsatt att fällas för brott mot artikel 6.¹¹⁴

Fri- och rättighetskommittén föreslog i sitt delbetänkande, SOU 1993:40, att EMRK skulle inkorporeras i svensk rätt genom grundlag. Men eftersom många av de rättigheter som redan fanns i RF var inspirerade av EMRK placerades rättighetskatalogen i vanlig lag. Detta gjordes för att undvika en dubbellagstiftning på samma konstitutionella nivå. Regeringen uttalade i förarbetena att den omständigheten att en författning grundas på en internationell bestämmelse inte i sig innebär att den har företräde framför andra författningar av samma konstitutionella valör.¹¹⁵ Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna inkorporerades då den trädde i kraft den 1 januari 1995.

Till skillnad från EG-rätt som har företräde framför svensk lagstiftning har EMRK och TL enligt svensk intern rätt formellt samma ställning. Det är osäkert hur en lagkonflikt skall lösas i en situation då svensk rätt och Europakonventionen inte är förenliga.¹¹⁶ Regeringsrätten har inte yttrat sig om hur konflikter mellan EMRK och svensk intern lag skall lösas. Detta

¹¹² Bring, Mahmoudi, s. 108.

¹¹³ Bring, Mahmoudi, s. 115 ff.

¹¹⁴ Bring, Mahmoudi, s. 112f samt 115 ff.

¹¹⁵ Prop. 1993/94:117 s. 37.

¹¹⁶ Eklund och Johansson, SN 1998, s. 182.

beror enligt Moëll och Persson Österman på de oklara förarbetena.¹¹⁷ De menar vidare att regeringsrätten genom sina uttalanden i de senaste domarna där lagkonflikt varit aktuellt, de facto implicerar att EMRK alltid går före annan lag. Att notera är att vanlig lag inte behöver vara uppenbart oförenlig med EMRK för att kunna åsidosättas, något som ju är fallet med svensk lag jämfört med grundlag enligt RF 11:14.¹¹⁸

4.4 Konventionstolkningsprinciper

Det är Europadomstolen som har ansvaret för tolkningen av den ofta allmänt hållna konventionstexten. Tolkningsprinciperna för internationella konventioner finns sedan 1969 kodifierade i Wienkonventionen om traktaträtten art.31 (general rule of interpretation) och 32 (supplementary means of interpretation)¹¹⁹. Av artikel 31 framgår att en konvention skall tolkas i god tro och i överensstämmelse med ordalydelsen av konventionen men att man också måste ta hänsyn till det sammanhang som texten står, dessutom skall vikt läggas vid det syfte som hela konventionen har för tolkningar¹²⁰.

4.4.1 Förarbeten

Även om förarbeten kan kasta ljus över syftet med en konvention så ska de behandlas som sekundärkällor enligt artikel 32. Europadomstolens praxis skvallrar om det ovanliga i att åberopa förarbetena även om det vid några fåtal tillfällen har hänt. Man vill från domstolen att konventionen skall tolkas dynamiskt, d.v.s. att konventionen skall få utvecklas i samma takt som konventionsstaternas rättsuppfattning. Ju äldre förarbetena är desto mindre säger de om den rådande rättsuppfattningen. EMRK skapades för över femtio år sedan och de äldsta förarbetena är således också så gamla.¹²¹

4.4.2 Autonoma begrepp

För att skapa en minimistandard vad gäller de mänskliga rättigheterna i Europa har domstolen velat ge vissa begrepp en autonom betydelse, vilket innebär att begreppen skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Klassificeringen av begreppet i den nationella lagstiftningen saknar således avgörande betydelse. Särskilt viktigt har den autonoma tolkningen av begreppen ansetts vara för artikel 6 som innehåller flera begrepp som givits

¹¹⁷ Moëll, Persson Österman, 2001, s.264

¹¹⁸ A.a. 265

¹¹⁹ Bilaga C.

¹²⁰ Danelius, s. 57.

¹²¹ Danelius, s. 58.

denna betydelse.¹²² Dessa begrepp kommer att belysas längre fram i uppsatsen.

4.4.3 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är en viktig princip som ger uttryck för den balansgång som alltid blir fallet när samhälleliga intressen möter individuella rättigheter. Denna princip blir således aktuell vid tolkningen av EMRK. Principen innebär ett krav på att staten ska välja en mindre ingripande form av begränsning framför en mer ingripande och att ingreppets styrka ska stå i rimlig proportion till vad som skall åstadkommas. Den konkreta frågeställningen kan t.ex. vara huruvida inskränkningen är proportionerlig, dvs. rimlig i förhållande till det skyddade intresset, och nödvändig i ett demokratiskt samhälle med hänsyn till t.ex. den allmänna säkerheten eller landets ekonomiska välstånd.¹²³

Att principen också har betydelse för 6 artikeln framgår av fallet *Ashingdane mot Storbritannien* från 1985. Fallet handlade om anställda på psykiatriska klinikers skydd mot skadeståndsanspråk från patienterna. Skyddet innebar en inskränkning i patienternas rätt till att få sin sak prövad i domstol. Europadomstolen menade att denna begränsning var acceptabel då den hade ett befogat syfte och det fanns en rimlig relation mellan de medel som använts och det syfte som avsetts. Begränsningarna får dock inte vara så långtgående att de urholkar det centrala innehållet i den av art 6:1 garanterade rättigheten.¹²⁴

4.4.4 ”Margin of appreciation”

Proportionalitetsprincipen hör ihop med Europakonventionens medlemsstaters prövningsrätt enligt den s.k. margin of appreciation. Detta betyder att konventionsstaterna har en viss diskretionär prövningsrätt och att resultatet av deras prövning skall godtas utom när speciella skäl föreligger. De nationella domstolarna är betydligt bättre rustade än den europeiska för att göra vissa bedömningar t.ex. sådana som grundar sig på bevisvärdering eller tillämpning av den interna nationella rätten. Europadomstolen skall alltså inte överpröva de nationella domstolarnas avgöranden och kontrollera om dessa stämmer överens med den nationella rätten. Ärenden som hamnar hos Europadomstolen och som grundar sig på bevisvärdering eller det materiella innehållet i en dom avvisas nästan alltid enligt den s.k. ”fourth instance formula”. Europadomstolens uppgift är inte att fungera som en

¹²² Danelius, s. 58 f.

¹²³ Danelius, s. 61.

¹²⁴ Van Dijk, van Hoof, s. 81.

fjärde instans utan istället att tillse att konventionsstaterna fullgör sina plikter enligt EMRK.¹²⁵

¹²⁵ Daneilus, s. 141.

5 Artikel 6 och skattetillägget

5.1 Inledning

Vilka förfaranden som skall omfattas av artikel 6 har flera gånger prövats av Europadomstolen. I Sverige har rättsläget vad gäller artikel 6 tillämplighet på skattetilläggsförfarandet varit omstritt. Den statliga utredningen som resulterade i SOU 1996:116 fann att skattetilläggsförfarandet inte skulle omfattas av artikel 6 i konventionen. Utredningen gav upphov till en livlig diskussion som kommer till uttryck i en rad artiklar och experterna är i dag eniga om att skattetilläggsförfarandet skall omfattas av artikel 6. De finner stöd för detta i en rad rättsfall från Europadomstolen rörande liknande administrativa förfaranden. I december 2000 kom ett avgörande från Regeringsrätten som också bekräftar detta. Frågan om just det svenska skattetilläggsförfarandet skall omfattas av artikel 6 i EMRK har emellertid ännu inte prövats av Europadomstolen. I detta kapitel kommer vi först att redogöra artikelns tillämplighet samt kortfattat för de centrala rättigheter som artikeln garanterar. I detta kapitel redogörs också för fyra rättsfall från Europadomstolen som är av central betydelse för det svenska skattetillägget. Avslutningsvis redogörs för uppfattningen i svensk praxis och doktrin.

5.2 Tillämplighet

Garantierna i artikel 6 gäller inte alla rättsliga förfaranden. I artikeln skall dessa rättigheter åtnjutas av den enskilde ”när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott”¹²⁶. Rätt till domstolsprövning föreligger dels för prövning av den enskildes civila rättigheter och skyldigheter, dels anklagelser för brott.¹²⁷

Artikel 6 ger garanti för att sådana tvister och anklagelser alltid skall kunna prövas av domstol. Domstolsförfarandet skall vara utformat så att följande krav tillgodoses:

1. Domstolen skall vara oberoende och opartisk.
2. Domstolen skall inrättas enligt lag.
3. Förfarandet skall vara korrekt och rättvist mot den enskilde (fair hearing).
4. Förfarandet skall i allmänhet vara muntligt och offentligt men undantag får göras i vissa fall.
5. Domstolsprövningen skall ske inom skälig tid.
6. Domen skall avkunnas offentligt.

¹²⁶ Danelius, s. 59 f.

¹²⁷ Bilaga A.

Vidare gäller särskilt för brottmål i artikel 6.3:

1. Den åtalade skall ha rätt att bli underrättad om anklagelserna emot honom.
2. Att få tillräckligt tid och möjlighet att förbereda sitt försvar.
3. Att försvara sig personligen eller genom ombud.
4. Att få förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen mot honom.
5. Att vid behov få kostnadsfritt biträde av tolk.

5.3 Anklagelse för brott

Begreppet ”anklagelse för brott” är liksom ”civila rättigheter och skyldigheter” ett autonomt begrepp. Anklagelse för brott åsyftar i första hand de förfaranden som mynnar ut i ett avgörande om en anklagad person är skyldig till ett brott och fastställande av påföljden om han skulle anses skyldig. Straffrättsliga förfaranden som t.ex. häktning, husrannsakan, telefonavlyssning, villkorlig frigivning eller benådning omfattas däremot inte. Vad gäller gränsdragningen mellan vilka förfaranden som är att anse som anklagelse för och som därmed omfattas av artikeln och disciplinära som faller utanför tillämpningsområdet för artikeln slog Europadomstolen fast de första gränsdragningsprinciperna i fallet Engel m.fl. mot Nederländerna.¹²⁸

5.3.1 Engel m.fl. mot Nederländerna

I fallet Engel mot Nederländerna handlade det om militärer som ådömts frihetsstraff av varierande längd och karaktär. Straffet klassificerades enligt Nederländsk inhemsk lag som en disciplinär påföljd.

Domstolen uttalade här att konventionsstaterna är fria att genom lag göra vilken handling som helst till brott. När detta skett blir artikel 6 tillämplig på förfarandet. Länderna kan däremot inte utesluta tillämpningen av artikeln genom att omvandla en handling till en disciplinär förseelse. Vad gäller handlingar som enligt inhemsk rätt behandlas som disciplinära förseelser kan dessa komma att betraktas som brott enligt artikeln och därmed också omfattas vid tillämpningen. Men detta sker under vissa förutsättningar. Gärningens art är då av betydelse, intresse för bedömningen är om gärningen innefattar ett brott som kan begås av vem som helst och om man velat införa ett allmänt förbud mot brottet/gärningen, eller om de rör sig om brott mot förhållningsregler för en viss avgränsad grupp av människor med särskild ställning och särskilda skyldigheter. Av betydelse är också vilken typ av straff som den anklagade riskerar att ådömas. En frihetsberövande påföljd utgör ett skäl som starkt talar för att gärningen bör föras in under artikel 6.

¹²⁸ Danelius, s. 125.

Typiska disciplinstraff som suspension och varning talar däremot för att gärningen inte skall hänföras under artikel 6. Hur handlingen klassificeras i inhemsk rätt utgör således en av tre relevanta omständigheter.¹²⁹

I fallet Engel m.fl. blev utgången olika beroende på straffets stränghet, vissa av militärerna fick endast milda disciplinära påföljder (2 dagars arrest) medan andra riskerade strängare straff och t.o.m. frihetsberövande påföljder (3-4 mån fängelse) och för dessa senare ansågs artikel 6 tillämplig.¹³⁰

De i Engel uttalade kriterier har senare fastslagits i en rad andra rättsfall däribland *Weber mot Schweiz* 1990. Ett fall som är av särskilt intresse för skattetilläggsfrågan är *Öztürk mot Tyskland*.

5.3.2 Öztürk mot Tyskland

Fallet *Öztürk mot Tyskland* rörde visserligen artikel 6:3:e men har betydelse för tolkningen av artikel 6:1. Målet rörde en trafikförseelse som enligt tysk rätt betraktas som en ordningsförseelse och inte som ett brott. Europadomstolen ansåg trots detta att gärningen var att betrakta som ett brott enligt konventionens mening och därmed föll under artikelns tillämplighet. Detta då påföljdens syfte var att avskräcka och bestraffa.¹³¹

För att de grundläggande rättssäkerhetsgarantier som ges i konventionen skall tillförsäkras alla berörda slår domstolen därmed fast att dess prövning inte skall stanna vid en prövning av gärningen eller påföljdens karaktär enligt intern rätt.¹³² Detta mål har sålunda haft betydelse för fall då det varit fråga om gränsdragning mellan brott som faller under artikel 6 och ordningsförseelser eller administrativa förseelser för vilka artikel 6 inte skall gälla.¹³³ Domstolen gör i målet gällande att klassificeringen enligt nationell lagstiftning bara har en relativ betydelse men viktigare är det andra kriteriet brottets beskaffenhet i relation till straffets beskaffenhet.

”In any event, the indication furnished by the domestic law of the respondent State have only a relative value. The second criterion stated above – the very nature of the offence, considered also in relation to the nature of the corresponding penalty – represents a factor of appreciation of greater weight”¹³⁴

Denna gränsdragning har senare bekräftats i rättsfallen *Lutz mot Tyskland* och *Belios mot Schweiz*.¹³⁵

¹²⁹ Danelius s. 136.

¹³⁰ Danelius, s. 136, Jacobs och White s. 134 f.

¹³¹ SOU 1996:116 s. 72.

¹³² Danelius, s.138.

¹³³ Eklund och Johansson, SN 1998, s. 177.

¹³⁴ *Öztürk mot Tyskland*, dom den 21/2-98, § 52.

¹³⁵ Danelius s. 138.

5.3.3 Benedoun mot Frankrike

Den franske mynthandlaren Bendenoun (i fortsättningen kallad B) hade dragit på sig tre utredningar och tre förfaranden parallellt nämligen avseende tull, skatt och skattebrott. Vad gäller tullen förliktes parterna och B ålades att betala 300 000 FRF. Skattemyndigheten reviderade det bolag som ägdes av B, vilket ledde till tilläggstaxeringar för oredovisade intäkter både för bolaget och för B personligen. B ålades att betala ytterligare 841 366 FRF varav 422 534 FRF utgjordes av skattetillägg. B överklagade beslutet och begärde att de administrativa domstolarna skulle inhämta alla handlingar från tullmyndigheten. Domstolarna fick dock inte tillgång till handlingarna. Inspektören som genomförde revisionen upprättade en promemoria som avslutades med en anhållan om att en brottsutredning skulle inledas. B blev senare fälld och dömd till villkorlig dom för skattebrott. B hävdade inför Europadomstolen att han inte fått en rättvis rättegång i de administrativa domstolarna rörande skattetillägget.¹³⁶,¹³⁷

Frankrike genmälde bl.a.:

1. Att det var fråga om skattesanktioner och inte straffsanktioner.
2. Att den franska motsvarigheten till RegR¹³⁸ hänförde överträdelsen till skatteöverträdelser och inte till brott.
3. Tilläggen påfördes av skattemyndigheten under tillsyn av administrativa domstolar.
4. De beräknades med tilläggstaxeringen som underlag och stod i direkt proportion till den undandragna skatten.
5. De var inte ett alternativ till frihetsberövande straff.
6. Skattetillägget avskrevs inte vid dödsfall.
7. De straffrättsliga reglerna om bl.a. konkurrerande straff eller medhjälp var inte tillämpliga på tilläggen¹³⁹

Europadomstolen fann vid en sammanvägning av argumenten att de omständigheter som talade för att det var fråga om en brottsanklagelse övervägde. Ingen av de enskilda argumenten var ensam avgörande för utgången men tillsammans och kumulativt ledde de till att det blev fråga om en anklagelse för brott enligt brottsbegreppet i artikel 6.

De fyra argumenten som talade för att brottsbegreppet uppfyllts var:

1. Skattetilläggsreglerna gällde alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en särskild grupp med viss status.
2. Reglerna uppställde vissa krav vilka knöts till särskilda påföljder om kraven inte uppfylldes.
3. Skattetillägget var inte att anse som ersättning för skada utan snarare ett straff för att avskräcka från nya överträdelser. Allmänpreventivt syfte, tillägget påfördes med stöd av en generell regel vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.

¹³⁶ Danelius, s. 138.

¹³⁷ SOU 1996:116, s. 89-91.

¹³⁸ Conseil d'Etat.

¹³⁹ SOU 1996:116 s. 91 f.

4. Beloppen på skattetillägget var mycket betydande och kunde omvandlas till fängelse om de inte betalades.¹⁴⁰

5.3.4 Kadubec mot Slovakien

Även fallet *Kadubec mot Slovakien* och *Laoko mot Slovakien* är av intresse för frågan om artikel 6 tillämplighet på det svenska skattetillägget.

Klagande Kadubec ålades av den lokala myndigheten ett bötesstraff för att han uppträtt störande och bullersamt samt vägrat att lyda polisen. Bötesstraffet fastställdes av högsta förvaltningsmyndighet. Kadubec försökte överklaga beslutet till författningsdomstolen, som emellertid avvisade överklagandet då han inte hade uppdragit åt en advokat att företräda honom. På samma grunder som i fallet Lauko fann Europadomstolen att artikel 6.1 i konventionen var tillämplig på förfarandet. Domstolen fann också att denna bestämmelse kränkts då det saknas möjligheter till överprövning vid en opartisk och oavhängig domstol.¹⁴¹

Den slovakiska regeringen resonerade på samma sätt i båda fallen. Vi kommer därför att redovisa endast för fallet *Kadubec mot Slovakien*. Regeringen satte sig emot att de lokala och regionala myndigheterna tillämpade artikel 6.1 i detta ärende. De menade att åtal inte fastställdes. De anhöll om att ärendet i fråga skulle urskiljas från andra av rätten beslutade ärendet där artikel 6.1 kunde tillämpas. Detta eftersom det rörde sig om en mindre överträdelse som inte kunde leda till fängelsestraff. Överträdelsen rubricerades dessutom inte som brott enligt slovakisk lagstiftning, dess rättsteori eller i praxis.

Regeringen framhöll även att kommissionen felaktigt framhållit lagöverträdelsen som ett mindre brott medan det i själva verket skulle klassificeras som en administrativ överträdelse. Detta då det alltid lydit under slovakisk administrativ lag.

”The Government disputed the applicability of Article 6§1 to the proceedings before Local and District offices since in their view they did not involve the determination of a criminal charge against the applicant. They submitted that the instant case should be distinguished from the other cases decided by the Court in which article 6§1 was found to be applicable since it involved an offence of a minor nature which could not lead to imprisonment and was not described as criminal by the Slovak legislation, legal theory and practice.

The Government also submitted that the Commission had erroneously described the breach of law of which the applicant had been convicted as a minor offence whereas it should in fact be referred to as an administrative infraction since it had always been treated under Slovak law as a part of a administrative law.”¹⁴²

Europadomstolen avfärdade den slovakiska regeringens argument och uttalade att det faktum att påföljden inte kan omvandlas till fängelse eller

¹⁴⁰ SOU 1996:116 s. 93 f.

¹⁴¹ Danelius Sv JT 1998, s. 782.

¹⁴² Kadubec mot Slovakien, dom 2 sept. 1998, § 47.

medför notering i kriminalregistret inte avgör hur överträdelsen skall klassificeras eller artikel 6.1:s tillämplighet.

“ The Government contended (see paragraph 47 above) that the minor offence at issue had several features which distinguished it from offences within the realm of the criminal law *stricto sensu*. However the elements relied on by the Government such as the fact that the commission of the offence is not punishable by imprisonment and does not give rise to a criminal record are not decisive of the classification of the offence for the purpose of the applicability of Article 6 § 1 (see the above-mentioned Öztürk judgement, pp. 20-21, § 53).”¹⁴³

I fallen *Lauko mot Slovakien* och *Kadubec mot Slovakien* nämner domstolen även hur en prövning skall företas gällande huruvida en påföljd skall omfattas av artikel 6 eller inte. Först företas en prövning om huruvida handlingen utgör en överträdelse mot en straffrättslig bestämmelse enligt den nationella lagstiftningen. Därefter provas handlingens beskaffenhet, och till sist påföljdens stränghet och beskaffenhet.

”The Court recalls at the outset that in order to determine whether an offence qualifies as criminal for the purpose of the Convention, the first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence belongs, in the legal system of the respondent state, to the criminal law; next, the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring must be examined, having regard to the object and purpose of Article 6, to the ordinary meaning of the terms of that Article and to the laws of the Contracting States (see, among other authorities, the *Garyfallou AEBE v. Greece* judgment of 24 September 1997, Reports 1997-V, p.1830, § 32).”¹⁴⁴

Eftersom europarätten är dynamisk och under ständig utveckling får *Kadubec mot Slovakien* ses som en bekräftelse på att gränsdragningsprinciperna som slås fast i Engel och Öztürk gäller.

5.4 Svensk praxis

Frågan om skattetillägg omfattas av artikel 6 har avgjorts i Regeringsrätten dom 15 december 2000 mål nr 1900-1998, det s.k. Volvomålet. Regeringsrätten utgick i sin bedömning från bl.a. Öztürk, Benedoun och Engel. Vad gäller de tre kriterier som uttalades i Engelmålet, gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens natur, påföljdens karaktär och stränghet säger regeringsrätten att rekvisiten är alternativa och inte kumulativa men att en kumulativ metod kan användas när en analys av de tre kriterierna var för sig inte leder till någon säker slutsats.¹⁴⁵ Regeringsrätten fann efter en samlad bedömning att det svenska skattetillägget faller in under artikel 6 i EMRK.¹⁴⁶ Denna slutsats stöds också av Regeringsrättens dom samma dag mål nr 2922-1999 saken gällde

¹⁴³ Kadubec mot Slovakien, dom 2 sept. 1998, §52.

¹⁴⁴ A.a. § 50.

¹⁴⁵ RegR dom 2000-12-15, mål nr 1900-1998, s. 9.

¹⁴⁶ A.a. s, 10.

anstånd med betalning av skattetillägg.¹⁴⁷ Även andra svenska domstolar har tidigare gjort bedömningen att skattetillägget omfattas av Europakonventionen. Detta framgår av kammarrättens dom 1998-11-17 Mål nr 221-1997. Kammarrätten fann i det aktuella målet att domstolen vid bedömningen om skattetillägg skulle påföras eller ej hade att beakta de rättssäkerhetsgarantier vilka framgår av Europakonventionen artikel 6.¹⁴⁸ Det vill säga att konventionen är tillämplig på skattetillägg.

Kammarrätten i Stockholm har i två fall haft frågan om skattetilläggets förhållande till Europakonventionen och artikel 6 uppe till bedömning. Domstolen konstaterade i det första fallet att artikel 6 är tillämplig på skattetillägget, men att tillämpningen av regleringen i det enskilda fallet inte kunde anses strida mot artikeln. I det aktuella målet var det fråga om underlåtenhet att redovisa en viss försäljningsintäkt. Domstolen uttalade att beskaffenheten av den oriktiga uppgiften i detta fall inte var sådan att påförandet av skattetillägg kunde anses strida mot artikel 6 i Europakonventionen. I det andra målet konstaterade domstolen bara att tillämpningen av reglerna i det fallet inte kunde anses strida mot Europakonventionen.¹⁴⁹

5.5 Svensk doktrin

I Sverige har frågan om skattetillägget faller under artikel 6 varit föremål för en utredning som gjordes av skattekontrollutredningen och resulterade i SOU 1996:116. Utredningen kom fram till att artikel 6 inte var tillämplig på skattetillägget. Denna slutsats grundades huvudsakligen på en genomgång av praxis från Europadomstolen och tog särskilt fasta på tre punkter som ansågs tala för att det svenska skattetillägget inte faller under artikel 6. Det första kriteriet till detta ansåg utredningen vara att skattetilläggen inte formellt utgör ett straff enligt svensk rätt. Det andra kriteriet var enligt utredningen att skattetilläggen påförs utan hänsyn till huruvida det föreligger uppsåt eller oaktsamhet och det tredje att skattetilläggen inte kan omvandlas till fängelsestraff.¹⁵⁰

Börje Leidhammar verksam vid Ernest Young och Stockholms universitet uppger i en artikel från 1998 nio skäl till varför skattetillägget är att anse som anklagelse för brott enligt konventionens mening och därmed också skall omfattas av artikel 6.

1. Skattetilläggen är generellt verkande,
2. De utgör inte skadestånd,
3. De syftar till att sanktionera lämnandet av oriktiga uppgifter,
4. Det kan vara beloppsmässigt synnerligen betydande utan gräns uppåt,

¹⁴⁷ RegR dom 15/12 2000 mål nr 2922-1999, s. 2.

¹⁴⁸ Eklund, Johansson, SN 1998, s. 175 ff.

¹⁴⁹ Kammarrätten i Stockholm, dom 17/11 1998, och 14/6 1999.

¹⁵⁰ Asp, s. 703, SOU 1996:116 framförallt s. 119.

5. De ersatte 1972 straff,
6. De beaktas vid den vanliga straffmätningen,
7. Omröstningsreglerna i brottmål tillämpas,
8. De får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit,
9. I princip ovillkorlig rätt till muntlig förhandling föreligger.¹⁵¹

Även i samband med företagsbottsutredningen från 1997 har frågan om artikel 6 tillämplighet på skattetillägget varit uppe för diskussion. Utredningen framhåller att det viktigaste tolkningsmomentet för bedömningen av vad som enligt Europakonventionen är att anse som en ”anklagelse för brott” är lagöverträdelsens beskaffenhet. Sanktionens hårdhet är ytterligare ett viktigt tolkningsdata. Utredningen poängterar att det i detta sammanhang är viktigt att hålla i minnet att begreppen ”civila rättigheter och skyldigheter” samt ”anklagelse för brott” i konventionen skall ges en vid tolkning och att Europadomstolen har slagit fast att en restriktiv tolkning av artikel 6.1 strider mot principerna för ett demokratiskt samhälle i konventionens mening.¹⁵²

Hans Eklund och Anders Johansson, verksamma som skattejurister vid KPMG skatt har publicerat två artiklar i Skattenytt¹⁵³ angående artikel 6. tillämplighet på skattetillägget. Deras slutsats är att skattetillägget omfattas av artikeln. De skriver att rättsutvecklingen efter det att skattekontrollutredningen lade fram sitt betänkande SOU 1996:116, har visat att de kriterier som låg till grund för bedömningen i betänkandet var felaktiga. De menar vidare att denna slutsats också vinner stöd i Europakonventionens uttalande i fallen Lauko mot Slovakien och Kadubec mot Slovakien. Enligt Eklund och Johansson står det numera klart att huruvida en påföljd kan omvandlas till ett frihetsberövande straff inte är avgörande för bedömningen. Även omständigheter som att lagöverträdelsen kan medföra notering i kriminalregistret saknar betydelse. Inte heller den omständigheten att påföljden påförs i ett administrativt förfarande har avgörande betydelse.¹⁵⁴

Experterna Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist, som var knutna till skattekontrollutredningen 1996 reserverade sig. De uttalade bl. a att det förhållandet att skattetillägg utdöms på grundval av ett strikt ansvar inte är en omständighet som undantar skattetilläggen från tillämpningen av artikel 6. Tvärtom kan denna omständighet utgöra brott mot artikel 6:2 (oskuldspresumtionen)¹⁵⁵

¹⁵¹ Leidhammar, s. 836 f.

¹⁵² SOU 1997:127 Del A s. 338.

¹⁵³ Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen!, 1998 s. 276, Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, 1999 s. 174.

¹⁵⁴ Eklund, Johansson, SN 1998, s. 175 ff.

¹⁵⁵ SOU 1996:116 s. 167 ff.

Petter Asp docent i straffrätt vid Uppsala universitet skriver i en artikel i Skattenytt¹⁵⁶ att en viss omständighet som till exempel ett krav på uppsåt eller oaktsamhet inte kan vara en förutsättning för artikel 6:s tillämplighet och samtidigt vara ett krav som följer av att artikel 6 är tillämplig. Asp anser däremot att det kan förhålla sig så att denna omständighet varken är avgörande eller ett krav som följer av artikeln. Vidare skriver Asp att det finns mycket som talar för att artikel 6 är tillämplig på skattetilläggen, men att detta inte är en självklarhet och att frågan är komplex. Asp anser att vilka faktorer som tillmäts avgörande betydelse i Europadomstolens domar inte är alldeles klart eftersom den metod som används vid Europadomstolen är närmast topisk. Med topisk menas att domstolen beaktar en lång rad av faktorer som talar i olika riktning medan den slutliga sammanvägningen eller slutsatsen inte kan anges i någon formel.¹⁵⁷

Skattetilläggskommittén som tillsattes i februari 1999 utgår i sitt arbete från att artikel 6 är tillämplig och att de nya svenska reglerna bör utformas så att de uppfyller de rätts säkerhetsgarantier som föreskrivs.¹⁵⁸

Det torde därmed inte råda någon som helst tvekan om att skattetillägget skall omfattas av artikel 6 i EMRK. Vad som därefter är intressant är huruvida Sverige uppfyller de krav som uppställs i konventionen då ett skattetillägg påförs.

¹⁵⁶ Skattetillägget och oskuldspresumtionen, Skattenytt 1999 s. 702.

¹⁵⁷ Asp, s. 703f

¹⁵⁸ SOU 2001:25 s. 159 samt Munck s. 8

6 Oskuldspresumtionen

6.1 Inledning

Oskuldspresumtionen kommer till uttryck i artikel 6.2 i EMRK. Den innebär förenklat att ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att domstol fastslagit skuldfrågan i ett förfarande som uppfyller kraven för en rättvis rättegång i vilken den anklagade givits tillfälle att försvara sig mot anklagelsen. Av detta anses följa att bevisbördan i princip skall falla på åklagaren och den tilltalade skall ges rätt att anföra motbevisning. Det tvivel som kan komma att uppstå skall vara till den tilltalades fördel och domstolen skall verkligen behandla den tilltalade som oskyldig till dess att motsatsen har bevisats¹⁵⁹. Att bevisbördan i brottmål ligger hos åklagaren är en gammal hävdvunnen självgiven regel som stammar ur ideologiska, rättspolitiska och människorättsliga skäl.¹⁶⁰

Oskuldspresumtionen ger upphov till en rad frågeställningar. Fråga är om rättsliga presumtioner i syfte att befria åklagaren från en del av bevisbördan är förenliga med oskuldspresumtionen? Är skattetillägget som bygger på strikt ansvar att jämföras med en sådan rättslig presumtion? En tredje fråga av vikt är hur begreppet skuld skall tolkas enligt konventionen? Har begreppet samma innebörd enligt svensk nationell rätt?

6.2 Artikel 6.2 tillämplighet

Av ordalydelsen i artikel 6.2 framgår att oskuldspresumtionen endast är tillämplig på den som är ”anklagad för brott”. Förfaranden om personers civila rättigheter och skyldigheter omfattas således inte av artikeln.

Tanken bakom bestämmelsen är att ge en garanti åt personer som står åtalade eller misstänkta för brott så att de inte blir behandlade som skyldiga förrän förfarandet slutförts och resulterat i en fällande dom. Att stå åtalad eller misstänkt för brott torde av de flesta uppfattas som en ytterst prekär situation. Flera mål vid Europadomstolen har gällt uttalanden av nationell domstol, vilka kunnat uppfattas som uttryck för att denna domstol ansett en person skyldig till ett visst brott. Exempel på sådana fall är: *Engel m fl. mot Nederländerna*, *Adolf mot Österrike*, *Minelli mot Schweiz*, *Lutz, Enlert och Nölkenbockhoff samtliga mot Tyskland*, *Leutscher mot Nederländerna och Sekania mot Österrike*. I samtliga av dessa fall är den åtalade eller misstänkte en fysisk person. I fallet *Engel m fl. mot Nederländerna* gjordes gällande att vissa personer dömts till straff vilka påverkats av att de deltagit i publicering av förbjudna skrifter, trots att de inte åtalats eller dömts för

¹⁵⁹ Asp. s. 704.

¹⁶⁰ Träskman, *Omvänt eller bakvänt?* s. 352.

sådana handlingar. Europadomstolen fann att artikel 6.2 inte hindrade en domstol att vid straffmätning beakta omständigheter som hade att göra med den tilltalades personlighet. Det ansågs alltså inte vara fråga om ett konstaterande av att personerna i fråga hade begått brottsliga handlingar.

Vad gäller personer som är åtalade för brott kan garantin i artikel 6.2 ses som en del av den allmänna rätten till en rättvis rättegång som artikel 6.1 ger skydd för. Därför kan också vissa avgöranden som gäller artikel 6 beröra artikel 6.2. Det som då har störst betydelse för tolkningen är då främst avgöranden angående rätten för den tilltalade att inte yttra sig samt avgöranden om hur rättegången påverkas av att sakkunniga eller andra tillkännager en förutfattad mening om den tilltalades skuld.^{161 162}

6.2.1 Österrike mot Italien

Angående oskuldspresumtionens principiella innebörd har Europakommissionen gjort följande uttalande i rättsfallet *Österrike mot Italien*:

”Artikel 6.2, enligt vilken envar som är anklagad för brott skall betraktas som oskyldig tills hans skuld lagligen fastställts, kräver för det första att domstolen vid fullgörandet av sina uppgifter inte är från början övertygad om eller utgår från att den tilltalade har begått den gärning som han anklagats för. Med andra ord faller bevisbördan i skuldfrågan på åklagaren, och varje tvivel skall verka till den tilltalades förmån. Dessutom måste domstolen tillåta den tilltalade att anföra motbevisning. I sin dom får den finna honom skyldig endast på grundval av direkt eller indirekt bevisning som i lagens ögon är tillräckligt stark för att fastställa hans skuld.

Eftersom artikel 6.2 sålunda främst tar sikte på den anda i vilken domstolen skall fullgöra sin uppgift, kan man fråga sig om bestämmelsen också är tillämplig på hållningen hos andra personer som deltar i rättegången, t.ex. åklagaren, målsägande, sakkunniga och vittnen. Om sådana personer gentemot den tilltalade hänger sig åt sådana uttryckssätt som genom sin våldsamt eller sin förolämpande natur kan störa den lugna atmosfären i domstolen, kan detta inte enligt artikel 6.2 ge anledning till kritik mot domstolen annat än om domstolens ordförande genom underlåtenhet att reagera mot sådana uppföranden ger intryck av att domstolen delar den negativa inställningen mot den tilltalade och betraktar honom som dömd på förhand.

Detsamma gäller om den tilltalade under förundersökningen har blivit utsatt för misshandel som syftat till att framtvunga en bekännelse från honom. Artikel 6.2 kan i ett sånt fall anses kränkt enbart om domstolen därefter som bevis godtar medgivanden som framtvings på detta sätt (jfr särskilt orden ”lagligen fastställts”).

Ett liknande problem uppkommer i mål som handläggs i flera domstolar. Om den lägre domstolen inte har respekterat principen om oskuldspresumtionen men den högre domstolen i sitt avgörande har eliminerat följderna av detta fel under det tidigare förfarandet; har artikel 6.2 inte blivit kränkt. Däremot kan en sådan kränkning föreligga, om den lägre domstolens underlåtenhet att iakta principen om oskuldspresumtionen har snedvridit

¹⁶¹ Danelius, s. 200-204.

¹⁶² Detsamma gäller för de i artikel 6.3 uppräknade minimirättigheter som alltid skall tillkomma den som är anklagad för brott enligt konventionen. Eftersom det är fråga om typiska och lättdefinierade rättigheter inom ramen för brottmålsprocessen, har dessa element brutits ut och gjorts till föremål för särbehandling i artikel 6.3. Danelius, 209.

förhandlingarna i sådan grad att den högre domstolen inte kan anses ha rättat till situationen, trots att denna domstol inte själv har brutit mot artikeln i fråga.”¹⁶³

Europakommissionen uttalar därmed att innebörden av oskuldspresumtionen är att ge ett allmänt skydd för medborgarna mot att utan rättslig grund, som vilar på ett domstolsavgörande, utpekas som brottslingar av myndighetspersoner. Vid domstolsavgörandet skall domstolen pröva huruvida motpartens framlagda bevisning är tillräckligt stark för att kunna fastställa den tilltalades skuld. Denna prövning skall ske förutsättningslöst. Endast på detta sätt motbevisas också den oskuldspresumtion som den tilltalade skall vara tillförsäkrad.¹⁶⁴ Denna uppfattning har senare konfirmerats av Europadomstolen i målet *Alenet de Ribemont mot Frankrike*.

6.2.2 Alenet de Ribemount

Alenet de Ribemont stod anhållen som misstänkt för mordet på parlamentsledamoten Jean de Broglie. Vid en presskonferensen som hölls angående brottet förklarade den franske inrikesministern och chefen för den franska kriminalpolisen att Alenet de Ribemont var en av personerna som låg bakom mordet. Alenet de Ribemont frigavs dock senare och förfarandet mot honom lades ned eftersom han inte kunde binda honom vid brottet. Domstolen förklarade här med att polismaktens högsta företrädare brutit mot Alenet de Ribemonts rättigheter enligt artikel 6.2. I och för sig är det tillåtet för myndigheterna att informera allmänheten om en pågående brottsutredning men det måste ske inom oskuldspresumtionens ramar och inte på det sättet att myndigheter utan reservation pekar ut en person som anstiftare till mord.¹⁶⁵

6.3 Rättsliga presumtioner

En principiellt viktig fråga är om en rättslig presumtion, med innebörden att en person som befinner sig i en viss situation därmed också anses ha begått ett brott, kan accepteras enligt artikel 6.2. Denna fråga uppkommer i fallet *Salabiaku mot Frankrike*, som är det centrala avgörandet i detta sammanhang. Frågan behandlas även i rättsfallet *Pham Hoang mot Frankrike*.

¹⁶³ Danelius s. 200

¹⁶⁴ Eklund och Johansson 1999 s. 181

¹⁶⁵ Danelius s. 201

6.3.1 Salabiaku mot Frankrike

I målet var det fråga om en man, Salabiaku, som skulle hämta ett paket som kommit med Air Zaire till en flygplats i Paris. När Salabiaku kom för att hämta paketet fanns det inte att finna varför han kontaktade en anställd på flygbolaget. Denna visade honom den outhämtade väskan och varnade Salabiaku för att ta väskan eftersom den kunde innehålla otillåtna varor. Salabiaku tog väskan och förde den genom den gröna filen i den franska tullen. Detta eftersom han, enligt egen utsaga trodde att väskan skulle innehålla prover av afrikansk mat. Väskan befanns innehålla 10 kg narkotika gömt under en falsk botten. Salabiaku dömdes för narkotikasmuggling. Salabiaku gjorde dock gällande att han inte känt till väskans innehåll. Enligt fransk lag gällde vid detta tillfälle att den som är i besittning av förbjudet gods under nyss nämnda omständigheter presumeras vara skyldig till smuggling. Detta innebar också att uppsåt inte behöver styrkas av åklagaren. Enligt fransk praxis fanns det endast en möjlighet att undgå straffansvar och det var om den tilltalade lyckas visa att situationen står helt utanför dennes kontroll d.v.s. att det förelegat force majeure. Salabiaku lyckades inte visa att situationen låg utanför hans kontrollområde varför han fälldes. Salabiaku förde ärendet vidare till Europadomstolen.¹⁶⁶

I sitt avgörande började Europadomstolen med att uttala att det i princip ligger på konventionsstaterna att bestämma förutsättningarna för straffansvar. Domstolen påpekade vidare att nationella regler bara under särskilda förhållanden får kriminalisera en handling oberoende om den företagits uppsåtligt eller oaktsamt (strikt ansvar). Detta uttrycktes enligt följande:

”In particular, and again in principle, the Contracting States may, under certain conditions, penalise a simple or objective fact as such, irrespective of whether it results from criminal intent or from negligence. Examples of such offences may be found in the laws of the contracting States.”¹⁶⁷

Europadomstolen konstaterade att Salabiaku inte enbart hade fällts till ansvar p.g.a. narkotika innehav utan också till följd av att fransk lag presumerar uppsåtlig smuggling. Vidare uttalade domstolen att rättsliga presumtioner förekommer i alla rättssystem. I princip är rättsliga presumtioner inte förbjudna enligt Europakonventionen. Förutsättningen vad gäller den straffrättsliga bedömningen är dock att de rättsliga presumtionerna hålls inom vissa gränser. Domstolen måste också ha möjlighet att pröva presumtionens hållbarhet.¹⁶⁸ Europadomstolen uttalade med anledning av gränsdragningen för en tillåten presumtion följande:

”Faktiska och rättsliga presumtioner förekommer i alla rättssystem. Det är tydligt att konventionen inte i princip förbjuder sådana presumtioner. Den kräver emellertid att

¹⁶⁶ Asp s. 705, SOU 2001:25 s. 178f

¹⁶⁷ Salabiaku mot Frankrike A141-A, 1988 pt 27

¹⁶⁸ Asp s. 705, SOU 2001:25 s. 179

konventionsstaterna i detta hänseende, såvitt gäller den straffrättsliga bedömningen, håller sig inom vissa gränser. Om (...) artikel 6.2 bara innehöll en garanti som skulle respekteras i rättegångsförfaranden, skulle de krav som bestämmelsen ställer i praktiken sammanfalla med plikten till opartiskhet i punkt 1. Framförallt skulle det stå den nationelle lagstiftaren fritt att beröva den dömande domstolen all verklig prövningsrätt och oskuldspresumtionen dess reella innehåll, om ordet "lagligen" tolkades så att, det uteslutande avsåg inhemsk lag. En sådan situation vore inte förenlig med ändamålet och syftet med artikel 6 som, genom att skydda rätten till en rättvis rättegång och särskilt rätten att presumeras oskyldig, är avsedd att innefatta den grundläggande principen om rättssäkerhet. (...)

Artikel 6.2 betraktar därför inte faktiska eller rättsliga presumtioner inom straffrätten med likgiltighet. Den kräver att staterna håller dem inom rimliga gränser med beaktande av vad som står på spel och med bevarande av rätten att försvara sig".¹⁶⁹

Domstolen tog sedan ställning till huruvida de franska reglerna i det konkreta fallet tillämpats på ett sätt som var förenligt med konventionen. Domstolen fann att lagstiftaren d.v.s. Frankrike inte hade överskridit dessa angivna gränser. Europadomstolen fäste betydelse vid att de franska domstolarna varit försiktiga vid tillämpningen av presumptionsregeln. Regeln hade inte automatiskt tillämpats utan de franska domstolarna hade utnyttjat sin möjlighet att göra en bedömning och beaktat omständigheter som tytt på att personen i fråga handlat med uppsåt. Europadomstolen uttryckte detta på följande vis: de franska domstolarna "were careful to avoid resorting automatically to the presumption", "they exercised their power of assesment". Europadomstolens slutsats blev därför att den franska presumtionen rörande uppsåt i smuglingsmål inte hade tillämpats på ett sådant sätt att oskuldspresumtionen hade kränkts.¹⁷⁰

I rättsfallet *Pham Hoang mot Frankrike*, som är nära besläktat med Salabiakumålet kom domstolen till följande slutsats:

"It therefore appears that the Court of Appeal duly weighed the evidence before it, assessed it, carefully and based its finding of guilt on it. It refrained from any automatic reliance on the presumptions created in the relevant provisions of the Customs Code and did not apply them in a manner incompatible with article 6 paras. 1 and 2."¹⁷¹

Sammanfattningsvis ger praxis från Salabiaku och *Pham Hoang* att användandet av presumtioner strider mot artikel 6 om presumptionerna fråntar domstolen dess reella prövningsrätt vad gäller fastställandet av sakförhållandena i målen.

¹⁶⁹ Danelius s. 203 f.

¹⁷⁰ Danelius, s. 204, Asp, s. 705, SOU 2001:25 s. 179.

¹⁷¹ *Pham Hoang mot Frankrike* A.243 pt 36.

6.4 Svensk praxis

6.4.1 Avgörande från Regeringsrätten

I Regeringsrättens dom 15 december 2000 (mål nr 1900-1998) som ovan nämnts kom även frågan om det i skattetilläggsregleringen strikta ansvarets förenlighet med oskuldspresumtionen upp till bedömning. Regeringsrätten inledde med att poängtera att fråga i det svenska målet gällde strikt ansvar, i den meningen att uppsåt eller oaktsamhet inte fordras för ansvar. I Salabiakumålet däremot var fråga om huruvida det från konventionssynpunkt kunde godtas att man från ett visst styrkt faktum, innehav av förbjudna varor, presumerade att fråga var om ett i och för sig uppsåtskrävande smugglingsbrott. Regeringsrätten grundade dock sitt ställningstagande på Salabikudomen och hänvisade till att Europadomstolen även uttalat sig om strikt ansvar. Europadomstolen framhöll att konventionsstaterna i princip under vissa villkor äger rätt att låta endast objektiva faktorer som sådana leda till straff och att exempel på detta också finns i de olika konventionsstaternas rättssystem. Regeringsrätten menade att det får hållas för troligt att Europadomstolen när det gäller tillåtligheten från konventionssynpunkt av ett strikt ansvar för en handling kommer att uppställa i huvudsak samma krav som den uppställde i Salabiakumålet för att godta ansvar som grundas på presumtioner. Detta innebär enligt Regeringsrättens slutsatser av Salabiakudomen att ansvaret inte får utkrävas helt automatiskt när de objektiva rekvisiten är uppfyllda utan att den enskilde måste, för att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte skall uppkomma, ha möjlighet till någon form av försvar som grundas på subjektiva förhållanden.¹⁷²

Regeringsrätten fäster vikt vid att skattetillägg inte påförs med automatik när oriktig uppgift föreligger. Detta eftersom myndigheter och domstolar utan särskilt yrkande beaktar om förutsättningar finns för eftergift av tillägget samt att vissa typer av felaktigheter undantas innan tillägget påförs.

Regeringsrätten kommer efter en samlad bedömning fram till att det svenska skattetilläggsförfarandet inte står i konflikt med oskuldspresumtionen. Som en allmän förutsättning för detta gäller att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningarna finns för att undanröja eller efterge skattetillägget.¹⁷³

6.4.2 Avgöranden från Kammarrätten

I två avgöranden från kammarrätten i Göteborg konstateras att skattetilläggen principiellt eller generellt inte kan anses strida mot artikel 6.

¹⁷² RegR dom 2000-12-15, mål nr 1900-1998, s. 15.

¹⁷³ A.a. s. 16.

Däremot uttalar kammarrätten att beslut om skatte- eller avgiftstillägg i vissa fall kan anses strida mot konventionen. Detta är fall då den skattskyldige varken har varit vårdslös eller haft uppsåt vad gäller lämnandet av den oriktiga uppgiften. Detsamma gäller fall då skattetilläggets storlek skulle strida mot den så kallade proportionalitetsprincipen.¹⁷⁴

Även kammarrätten i Jönköping har avgjort två fall då fråga varit om skattetilläggets förhållande till oskuldspresumtionen i Europakonventionen. I dessa mål menar kammarrätten att de ”subjektiva inslag som må finnas” visserligen inte beaktas vid påförande av skattetillägg, men att detta inte strider mot Europakonventionen eftersom ”ytterligare en sida av saken finnes, nämligen att ett påfört skattetillägg kan efterges med tillämpning av regler som inte är så ogynnsamma för den skattskyldige”.¹⁷⁵

6.4.3 Avgörande från Länsrätten

I en dom från länsrätten i Göteborg 12 maj 1999 drar domstolen med utgångspunkt i Salabiakumålet och Pham-Hoangmålet, slutsatsen att skattetillägget i den utformning som nu gäller för påföring, d v s strikt ansvar strider mot artikel 6.2. Länsrätten i Göteborg konstaterar att det ”får (...) anses framgå att en nationell domstol, för att uppfylla kraven i artikel 6.2 i Europakonventionen, måste kunna ta hänsyn till den enskildes uppsåt eller vårdslöshet”. I domen citeras också domstolens uttalande i Salabiakudomen. Länsrätten konstaterar att det alltid finns möjlighet att motbevisa en presumtion genom att ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I målen Salabiaku och Pham Hoang fanns möjlighet för de franska domstolarna att fria den enskilde med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Någon sådan möjlighet föreligger enligt länsrätten emellertid inte enligt 5 kap. TL eftersom skattetillägg påförs även om den enskilde visar att vare sig uppsåt eller vårdslöshet har förekommit. Detta är en konsekvens av det strikta ansvaret som är oberoende av uppsåt eller oaktsamhet. Länsrätten påpekade att eftergiftsgrunderna i taxeringslagen inte ger ett tillräckligt utrymme för en domstolsprövning, eftersom den inte tar hänsyn till faktorer som uppsåt och oaktsamhet. Därför ansåg länsrätten att utdömandet av skattetillägg sker i strid med artikel 6.2. Länsrätten i Göteborg tolkade därför in ett krav på oaktsamhet i den svenska regleringen för att skattetilläggen skulle anses stå i överensstämmelse med oskuldspresumtionen. Därmed gjorde domstolen också en prövning av huruvida den oriktiga uppgiften kunde anses ha lämnats uppsåtligt eller genom oaktsamhet. Länsrätten fann att den skattskyldige i vart fall hade handlat oaktsamt.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Kammarrätten i Göteborg, dom 1999-06-21.

¹⁷⁵ Kammarrätten i Jönköping, dom 1999-02-18.

¹⁷⁶ Länsrätten i Göteborg, dom 1999-05-12, mål nr 1155-99 s. 10 ff. .

6.4.4 Sammanfattning av avgörandena

Sammanfattningsvis framgår av den redovisade praxisen att Regeringsrätten och länsrätten kommer till rakt motsatta slutsatser vad gäller den svenska skattetilläggsregleringen förenlighet med oskuldspresumtionen i artikel 6. Regeringsrätten sätter i princip likhetstecken mellan rättsliga presumtioner och strikt ansvar och anser att den praxis som Europadomstolen utvecklar i Salabiakumålet går att tillämpa på skattetillägget. Länsrätten däremot skiljer på rättsliga presumtioner som enligt länsrätten alltid går att motbevisa med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och den svenska skattetilläggsregleringen där enligt länsrätten den möjligheten saknas. Därför anser länsrätten också att Salabiakumålet inte direkt går att applicera på skattetilläggsförfarandet.

Domarna från kammarrätten i Göteborg kan tolkas så att kammarrätten stödjer sig på Europadomstolens uttalande i Salabiakudomen och menar att strikt ansvar så som det ser ut vid påförandet av skattetillägg inte står i strid med oskuldspresumtionen och artikel 6 så länge skattetilläggsregleringen likt den franska regleringen tillämpas med försiktighet och ger utrymme för en bedömning i domstol. Detta torde inte vara fallet då skattetillägg påförs i fall då den skatteskyldige varken varit oaktsam eller haft uppsåt varför dessa fall kan anses stridiga mot konventionen. Uttalandena ur domen från kammarrätten i Jönköping kan tolkas som att kammarrätten menar att strikt ansvar kan vara konventionsstridigt men tillskillnad från länsrätten i Göteborg finner kammarrätten att eftergiftsgrunderna ger tillräckligt utrymme för att beakta den tilltalades skuld. Poängteras bör att frågan ännu inte har avgjorts av Europadomstolen.

6.5 Svensk doktrin

Inom doktrinen har frågan om strikt ansvar och rättsliga presumtioner samt dess förenlighet med oskuldspresumtionen givit upphov till en uppsjö av artiklar och böcker. Nedan följer en redogörelse för Petter Asps artikel om presumtioner och strikt ansvar, Bertil Wennergrens artikel om skuldbegreppet i oskuldspresumtionen samt Per Ole Träskmans artikel om omvänd bevisbörda samt ytterligare kommentarer om bl.a. Salabiakudomen och skattetilläggets förenlighet med oskuldspresumtionen.

6.5.1 Salbiakumålet relevans för skattetillägget

Kerstin Nyquist gör gällande i sin artikel "Skattetillägg –straff eller avgift" från september 1999 att omständigheterna i Salabiakumålet på flera punkter skiljer sig från svenska skattetilläggsfall i allmänhet. För det första är det fråga om två helt olika brottstyper. Narkotikasmuggling ses som ett mycket

svårt internationellt problem och den allvarliga brottstypen i kombination med bevisproblematiken har fått återverkningar på bedömningen av bevisfrågor i flera länder, så även i Sverige. I skattetilläggs mål handlar det däremot ofta om att den skattskyldige begått någon form av misstag eller missförstått gällande rätt. Nyquist hävdar att Sverige är det enda land som påför skattetillägg utan tillämpning av subjektiva rekvisit. För det andra hävdar Nyquist att de skyddsintressen som aktualiseras är olika vad gäller Slabiakumålet jämfört med de svenska skattetillägget. Vid en tillämpning av proportionalitetsprincipen måste en avvägning göras mellan de allmännas möjligheter att bekämpa allvarlig brottslighet och individens möjlighet att försvara sig. Vid en sådan bedömning framstår avgörande skillnader.¹⁷⁷

6.5.2 Det strikta ansvaret i skattetilläggsregelningen strider inte mot oskuldspresumtionen

Efter en samlad bedömning av argumenten för och emot, finner Asp att strikt ansvar sannolikt inte generellt sett står i strid med oskuldspresumtionen. Han hänvisar till utländsk doktrin samt Europadomstolens uttalande i Salabiakumålet. Dock poängterar Asp att strikt ansvar inte nödvändigtvis skulle vara tillåtet i alla sammanhang, gränsdragningen för när ett strikt ansvar kan vara konventionsstridigt kan bero på vilken typ av sanktion som skall påföras.¹⁷⁸ Strikt ansvar torde sålunda vara tillåtet enligt oskuldspresumtionen om det tillämpas med försiktighet av konventionsstaterna och domstolen ges visst utrymme för prövning. Det är i princip upp till konventionsstaterna att bestämma förutsättningarna för straffansvar. Asp hävdar att länsrätten i Göteborgs sätt att lösa frågan genom att i sin prövning tolka in ett uppsåt i och för sig är praktiskt men kan ifrågasättas. Om oskuldspresumtionen verkligen kräver att uppsåt eller oaktsamhet verkligen fastställs är det då tillräckligt att det sker ex officio av en domstol i andra instans? Asp framhåller att detta förfaringssätt i praktiken för den enskilde innebär att denne inte ges möjlighet att argumentera och försvara sig mot anklagelsen i den del anklagelsen gäller uppsåtligt eller oaktsamt handlande.¹⁷⁹

Johan Munck poängterar i en artikel i Sveriges Domares Förbunds Tidskrift att det inte uttryckligen av något avgörande från Europadomstolen följer att straff som åläggs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet strider mot artikel 6 i konventionen. Munck menar vidare att nationell lagstiftning med innebörden att straff åläggs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet inte kan sägas bygga på en presumtion samt att det inte heller medför en omkastning av bevisbördan. Munck hänvisar till Salabiakudomen av vilken det framgår att det är upp till konventionsstaterna att bestämma förutsättningarna för straffansvar samt att det centrala är om domstolen ges en verklig skuldprövningsrätt. Munck är osäker på om det strikta ansvaret i

¹⁷⁷ Nyquist, s. 3 f.

¹⁷⁸ Asp, s. 713 f.

¹⁷⁹ Asp, s. 705-707.

skattetilläggen klarar en prövning enligt Europakonventionen.¹⁸⁰ För skattetilläggskommitténs ställningstaganden samt förslag redogörs i kapitel 6.7.

6.5.3 Det strikta ansvaret i skattetilläggsregleringen strider mot oskuldspresumtionen

Kerstin Nyquist och Cecilia Gunne som reserverade sig i skattekontrollutredningen SOU 1996:116 hävdar i sin reservation att krav på uppsåt eller oaktsamhet inte är en förutsättning för att artikel 6 skall vara tillämplig på skattetillägg. Om däremot artikeln på andra grunder skulle finnas vara tillämplig är subjektiva rekvisit ett krav som följer av oskuldspresumtionen¹⁸¹. Nyquist påpekar vidare i artikeln ”Skattetillägg – straff eller avgift” från 1999 att i fallet Salabiaku presumerades uppsåt under vissa omständigheter medan det i skattetilläggsfall varken presumeras uppsåt eller oaktsamhet. Nyquist poängterar att det centrala i skattetilläggsfall är huruvida rekvisitet oriktig uppgift är uppfyllt och att det saknar betydelse huruvida den skattskyldige är oskyldig eller inte eftersom skattetillägg utgår, om det inte finns skäl till eftergift.¹⁸²

Eklund och Johansson drar i en artikel från 1998 slutsatsen att den svenska regleringen inte kan anses uppfylla konventionens krav vad gäller oskuldspresumtionen i artikel 6.2.¹⁸³ I en artikel av Eklund och Johansson som kom 1999 skriver de att Salabiakufallet förutsätter att domstolen har frihet att företa en skuldprövning. Detta kan tolkas som att de anser att strikt ansvar, en presumtion som bygger på objektiva rekvisit, i och för sig inte behöver vara konventionsstridigt enligt 6.2 om bara domstolen ges möjligheten att företa skuldprövningen. Dock anser Eklund och Johansson att de svenska domstolarna inte ges möjlighet att vidta en sådan skuldprövning vid påförandet av ett skattetillägg. De anser inte heller att eftergiftsgrundernas utformning på något sätt kan anses implicera att en sådan prövning kan företas. Därför är deras slutsats att den svenska skattetilläggsregleringen med strikt ansvar strider mot artikel 6.2 i Europakonventionen.¹⁸⁴

Denna åsikt delas också av Stig Alexandersson vilket framgår i en artikel publicerad i Juridisk Tidskrift. Alexandersson poängterar att enbart existensen av eftergiftsgrunder inte är tillräckligt för att en verklig skuldprövning skall anses företagen. Vad som är av betydelse är hur eftergiftsgrunderna tillämpas vid påförande av skattetillägg. Möjligheterna till eftergift enligt svensk lagstiftning är begränsade. Enligt Alexandersson

¹⁸⁰ Munck s. 12 ff.

¹⁸¹ SOU 1996:116 s. 167 ff.

¹⁸² Nyquist, s.3 f.

¹⁸³ Eklund och Johansson, 1998, 282 ff.

¹⁸⁴ Eklund och Johansson, 1999, s. 181.

ges inte svenska domstolar och myndigheter utrymme för den verkliga skuldprövning som fordras enligt Salabiaku domen.¹⁸⁵

Före detta regeringsrådet Bertil Wennergren skriver i en replik till Muncks artikel i Tidskrift för Sveriges domare förbund om objektivt ansvar och dess relation till oskuldspresumtionen. Förekomsten av ett brott med enbart objektiva rekvisit bedöms vara förenligt med artikel 6.2 vilket också framgår av *Hubert mot Schweiz*. Vad som hör till en domstols prövning av den enskildes skuld överläts till nationell lagstiftning att bestämma.

Wennergren menar att detta inte är hela sanningen. Den nationella lagstiftningen är inte helt enväldig. Den enskildes skuld måste kunna bestämmas på ett sätt som Europakonventionen angett. Den intressanta frågan är då om begreppet skuld har samma innebörd enligt EMRK som i konventionsstaterna eftersom konventionsrätten är autonom. Internationella konventioner som FN:s deklaration om mänskliga rättigheter och EMRK anger dock inte vad som är att förstå med ”skuld” respektive ”oskuld”. Wennergren lyfter fram common law med sina rötter i den romerska rätten som ett ledande rättssystem som ofta är till hjälp när det gäller att utfinna meningen hos allmänt använda juridiska begrepp, inte minst då begrepp som förekommer i internationella sammanhang. Common law urskiljer två grundelement i begreppen brott och straffbar gärning, *actus reus* och *mens rea*. *Actus reus* gäller den tilltalades handlande (det fysiska) och *mens rea* står för den korresponderande psykiska aktiviteten. Wennergren framhäver att existensen av *mens rea* i common law systemet inte ansetts hindra existensen av ett strikt, objektivt, ansvar för vissa gärningar. Den svenska straffrätten däremot har en kluven inställning till strikt ansvar. Anglosaxisk rätt kopplar fall med strikt, objektivt, ansvar till principer i rättspraxis eller lag och till processen och bevisfrågorna då hänsyn tas till brottets struktur.

Detta ger att skuldbegreppet blir pragmatiskt. Wennergren poängterar att det inte är brottets konstruktion som skall bedömas av Europadomstolen utan om tillämpningen av brottet omfattar element som tillgodoser kraven på en skuldprövning. Detta efter ett anglosaxiskt mönster. Betraktar man det svenska skattetillägget som ett brott ger detta i sig inte att det på den grunden är oförenligt med konventionen. Det oförenliga ligger i avsaknaden på en sådan skuldprövning som Europadomstolen beskrivit i *Österrike mot Italien* och *Salabiaku mot Frankrike*. Ur Europakonventionens synvinkel kan begreppet skuld inte ges den förenklade innebörden att det sägs syfta enbart till att den anklagade gjort det den anklagas för. Skuld kan nämligen aldrig vara beroende enbart av de nationella lagstiftningens regler. Det skall tolkas autonomt och därmed avse vad som är skuld enligt konventionens mening då den klassiska distinktionen mellan *actus reus* och *mens rea* är gällande.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Alexandersson s. 262

¹⁸⁶ Wennergren s. 7-9

Den företagsbottsutredning som resulterade i SOU 1997: 127, del A, s. under ledning av justitierådet Dag Victor uttalade sig också i frågan om skattetilläggets förenlighet med artikel 6. ”Det finns flera skäl som talar mot ett system med sanktionsavgifter (skattetillägg reds anm.) av svensk modell på områden som ligger nära det som normalt är kriminaliserat, bl. a. torde kravet i Europakonventionen på en presumtion om oskuld innebära svårigheter i förhållande till ett system med strikt ansvar.”¹⁸⁷

Även Börje Leidhammar ifrågasätter i en artikel i Svensk Skattetidning 1998, angående skattetilläggets förhållande till Europakonventionen, om inte det svenska skattetillägget i sin utformning med strikt ansvar kan anses strida mot oskuldspresumtionen. Leidhammer hävdar främst att skattetilläggsregelringen som den ser ut i dag innebär att bevisbördan omvänds och läggs på den skattskyldige.¹⁸⁸ Det är den skattskyldige som skall visa att förutsättningarna för ett påförande av skattetillägg inte föreligger genom att bevisa förekomsten av eftergiftsgrunder. Det föreligger en viss utredningsskyldighet hos skattemyndigheten beträffande just förekomsten av eftergiftsgrunder. Utredningsskyldigheten inträder om det under handläggningen av ett ärende kommer fram omständigheter om den skattskyldiges förutsättningar att fullgöra sin deklarations- och eftergiftsskyldighet som tyder på att eftergiftsgrunder kan föreligga. Leidhammar anser att rättspraxis och doktrin angående frågan när skattemyndighetens utredningsskyldighet bör initieras för prövning av eventuella eftergiftsgrunder och när grund för eftergift skall anses föreligga på grund val av den skattskyldiges förebringade bevisning är synnerligen omfattande och svåröverskådlig för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Vidare påpekar Leidhammar att den omkastade bevisbördan avseende eftergiftsgrunder för skattetillägg inte har någon motsvarighet i straffrätten, åklagarens bevisbörda omfattar också till exempel att bevisa att nödvärn inte förelegat eller att preskription inte inträtt.¹⁸⁹

6.5.4 Konsekvenserna av en omvänd bevisbörda

Oskuldspresumtionen innebär att bevisbördan för den åtalades skuld ligger på åklagarsidan.

Per Ole Träskman skriver att kärnfrågan i Salabiakufallet och i Pham-Hoangfallet är hur långt lagstiftaren kan gå då det gäller att formulera brottsbeskrivningar som, genom att uppställa faktiska och rättsliga presumtioner, begränsar (eller kanske i praktiken helt utplånar) den hävdvunna regeln att bevisbördan i brottmål ligger på åklagaren¹⁹⁰. Träskman använder i artikeln för att konkretisera problematiken ett

¹⁸⁷ SOU 1997:127 Del A s. 337 f.

¹⁸⁸ Leidhammar, s. 837.

¹⁸⁹ Leidhammar, s. 832.

¹⁹⁰ Träskman, Omvänt eller bakvänt? s. 352 .

tillspetsat exempel, en brottsbeskrivning som lyder: ”Prostitution bestraffas med xx-straff. En människa som bevisas vara en kvinna är prostituerad, om hon inte förmår göra det sannolikt att hon inte begått någon otuktig handling.”¹⁹¹ Detta skulle också kunna uttryckas:

”Genom att en viss påföljd, straff, inte kan påföras en person, utan att denna person i ett rättsligt förfarande (i en straffprocess) har bevisats ha begått ett brott, gäller frågan samtidigt möjligheten att använda `straff´ som en påföljd mot vissa människor på grund av gärningar som de har gjort. Frågan blir alltså också om vissa påföljder kan användas mot vissa personer, som karakteriseras av vissa egenskaper, som befinner sig i en viss livssituation, eller som annars lever under vissa förhållanden som på något sätt `kan ifrågasättas´ utgående från en normal livserfarenhet”.¹⁹²

Anledningen till artikeln är en bestämmelse om förverkande av utbyte av ”oidentifierad brottslighet” som intogs i den danska strafflagen¹⁹³ 1997. Bestämmelsen infördes av den danska regeringen i syfte att stärka polisens möjligheter att efterforska allvarlig kriminalitet och effektivisera bekämpningen av organiserad brottslighet. En förutsättning för det ansågs vara att staten ges en möjlighet att förverka utbytet av sådan brottslighet som förblir oidentifierbar samt att bevisbördan omvänds och lägga på den tilltalade. Det ligger på den tilltalade att visa att den mystiska förmögenheten har tillkommit på ett lagligt vis. Vad den danska regeringen också ville fastslå genom bestämmelsen var att brott inte skall löna sig. Dessa mål skall uppnås genom att när man upptäcker att en person har allt för mycket pengar eller annan egendom misstänker man också att denna härstammar från kriminalitet men man saknar dock bevis för detta.

Problematiken anser Träskman ligger i att man aldrig med rimlig säkerhet kan speciebestämma pengar och egendom som härstammar från brottslig verksamhet och inte. Liknande bestämmelser har också införts i England, Nederländerna och Tyskland. Framförallt förespråkas en omvänd bevisbördasom ett viktigt led i kontrollen av ekonomisk och organiserad brottslighet. Detta kommer till uttryck t ex i FTAF:s¹⁹⁴ rekommendationer för hur man skall komma åt olaglig pengatvätt och den vinning som personer drar därur. Där sägs den omvända bevisbördan kunna bli nödvändig innebärande att den misstänkte skall bevisa att han fått pengarna på laglig väg. Samma

¹⁹¹ Träskman, Omvänt eller bakvänt? s. 356.

¹⁹² Träskman, Omvänt eller bakvänt? s. 356

¹⁹³ 76a§ strafflagen, bestämmelsen om förverkande har innebörden att en tilltalad person som blir fälld för ett brott av sådan karaktär att det ger ett stort ekonomiskt utbyte, som enligt lagen kan bestraffas med 6 års fängelse eller mer, (det handlar då om grova vinningsbrott, grov stöld eller speciellt narkotikabrott), kan dömas till både ett vanligt straff samt till förverkande. Då gäller det dels förverkande av medlen för brottets begående, förverkande av brottsobjektet, samt den förmån som personen haft av brottet. Det samma gäller för de förmåner som hans hustru eller sambo har av brottet eller en juridisk person som den dömda har bestämmanderätten för. Med förmån avses främst ekonomisk förmån.

¹⁹⁴ Financial Action Task Force on Money laundering, en arbetsgrupp som bildades i den s.k. G7 gruppen 1989.

rättspolitiska stöd återfinns också i FN:s narkotikabrottskonvention¹⁹⁵ artikel 5:7¹⁹⁶ från 1988.¹⁹⁷ Denna konventionsartikel har dock inte fått något genomslag i de nordiska länderna. I en promemoria¹⁹⁸ från justitiedepartementet poängteras att artikel 5:7 inte är tvingande och att någon ändring i den svenska lagstiftningen inte bör ske till följd av Sveriges tillträde till konventionen.¹⁹⁹

Extensivt förverkande av en misstänkt förmögenhet och en omvänd bevisbörda vid beslut av ett sådant förverkande motiveras med att det är förenligt med det allmänna rättsmedvetandet och leder till en effektiv brottsbekämpning. Som juridiskt argument till detta anförs att det inte är fråga om ett ingripande som innebär att en person döms för ett brott till ett straff. Juridiskt sett klassificeras förverkande som en skyddsåtgärd. Utöver det kan förverkande vid misstänkt brottslighet och omvänd bevisbörda motiveras av kontroll skäl. Det nordiska samhället kan sägas kännetecknas av att staten har en tradition av att utöva stark kontroll över de olika penningströmmarna i samhället, och därmed snabbt upptäcka transaktioner som inte stämmer in²⁰⁰.

De juridiska argumenten kan bemötas med att oskuldspresumtionen bara tillåter rättsliga presumtioner som innebär en omkastad bevisbörda inom vissa mycket snäva gränser. Det framgår av Salabiakufallet att detta får ske med försiktighet. Invändningar kan också göras mot den rättsliga klassificeringen av förverkande som ett straff om man ser till de faktiska konsekvenserna av ett förverkande. Ett förverkande kan sägas ha en klart bestraffande innebörd för den drabbade. Invändningar kan också göras att förverkandet och omvänd bevisbörda ger konsekvenser som strider mot kraven på en rättvis proportionalitet. Detta följer av att beloppen och värdet av en förmögenhet som förverkas kan bli mycket höga och därför stå i helt orimlig proportion till det brott som den tilltalade kan fällas för. Detta speciellt då förverkandet gäller en förmögenhet som besitts av den brottslige hustru eller sambo eller som finns i en juridisk person vari den brottslige har bestämmanderätten.²⁰¹

Träskman kommer i artikeln till slutsatsen att en bestämmelse som den danska är ytterst tveksam i förhållande till oskuldspresumtionen i

¹⁹⁵ Förenta Nationernas konvention mot olaglig hantering av narkotika och psykotropa ämnen.

¹⁹⁶ Av artikel 5:7 framgår att varje part kan ”överväga att tillämpa omvänd bevisbörda i fråga om huruvida egendom som misstänks vara vinning eller annan egendom som kan förverkas är förvärvat på ett lagligt sätt, i den utsträckning detta är förenligt med principerna i den nationella lagen och med arten av de rättsliga och andra förfaranden som kan gälla”.

¹⁹⁷ Träskman, *Omvänt eller bakvänt?* S. 359 ff.

¹⁹⁸ Ds 1990:53, Justitiedepartementets promemoria Sveriges tillträde till FN:s narkotikabrottskonvention.

¹⁹⁹ Träskman, *Omvänt eller bakvänt?* s. 360

²⁰⁰ Träskman, *Omvänt eller bakvänt?* s. 362.

²⁰¹ Träskman, *Omvänt eller bakvänt?* s. 364.

Europakonventionen. Europadomstolen har konstaterat att förverkandet hade så starka punitiva drag att det var att jämställa med ett straff²⁰². För straff gäller att det bara kan utdömas om den tilltalade bevisats vara straffrättslig ansvarig för de brott som åtalet gäller. Vad gäller fastställande av ansvar ligger bevisbördan på åklagaren.²⁰³

6.6 Utländsk doktrin

Harris m.fl. drar av Salabiakufallet slutsatsen att under förutsättningen att en stat respekterar rättigheterna i konventionen står det staten fritt att straffbelägga vilken handling som helst och efter egen bedömning bestämma kriterierna för brottet. Vidare hävdar Harris m.fl. att det bara är presumtioner som kan strida mot konventionen. Artikel 6.2 förbjuder inte användandet av strikt ansvar.²⁰⁴

Vagn Greve professor i straffrätt vid universitetet i Köpenhamn har angående Salabiakumålet uttalat att detta bör innebära att ett fullständigt strikt ansvar står i strid med oskuldspresumtionen.²⁰⁵

6.7 Den nya lagstiftningen enligt skattetilläggskommitténs förslag

6.7.1 Beviskravet höjs

Enligt den nuvarande lagstiftningen ligger beviskravet för påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift vid ”mycket sannolikt”. I författningskommentaren uttrycks detta enligt följande:

”Vad som krävs är att myndigheten och domstolen är övertygad i aktuellt hänseende och har fog för att bedöma det utrymme för tvivel som kan finnas som så obetydligt att det i betraktande av den fråga som saken gäller inte behöver tas i beräkning.”

Skattetilläggskommitténs förslag är att höja beviskravet. I betänkandet föreslås att vid bedömningen om en uppgift är oriktig skall samma beviskrav som gäller för fällande dom i brottmål tillämpas. Detta innebär att det skall vara ställt utom rimlig tvivel att uppgiften är oriktig.²⁰⁶

²⁰² Welchfallet 9/2 1995 A.307-A.

²⁰³ Träskman, Omvänt eller bakvänt? s. 365.

²⁰⁴ Harris, O’Boyle, Warbrick, s. 244.

²⁰⁵ Greve, s. 196.

²⁰⁶ SOU 2001:25 s. 351.

6.7.2 Införande av subjektiva rekvisit

Kommittén föreslår att skattetillägg skall tas ut endast om den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller oaktsamhet och inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. Detta innebär motsatsvis att skattetillägg inte skall tas ut om den skattskyldige som lämnat den oriktiga uppgiften varken haft uppsåt att lämna den oriktiga uppgiften eller varit oaktsam vid dess lämnande. Anledningen till den föreslagna lagändringen är att det är oklart och omstritt huruvida artikel 6 i Europakonventionen är förenlig med den nuvarande svenska regleringen. I utredningen framhävs att det i och för sig är sannolikt att den nuvarande svenska regleringen är förenlig med konventionen men att eftersom det inte kan hållas för säkert och att Sverige bör avhålla sig från att balansera på en gränslinje till vad som eventuellt strider mot grundläggande mänskliga rättigheter. I utredningen framhävs också att strävan är att sanktionerna upplevs som rättvisa och rimliga.

Kommittén anser att skattetillägget är en ingripande sanktion. Skattetillägg har också en utpräglat bestraffande karaktär. Därför skall en förutsättning för tillämpning vara att det i någon mening föreligger skuld på den skattskyldiges sida att en oriktig uppgift lämnats. Det innebär att det enligt kommitténs mening bör finnas fog för antagandet att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Som en hjälpregel föreslås att skattetillägg inte skall tas ut om oriktigheten beror på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna på ett sätt som inte kan anses som oförsvarligt och det inte skäligen kan begäras att han skulle ha lämnat mer underlag för beskattningsbeslutet. Införandet av subjektiva rekvisit innebär dock inte att eftergiftsgrunderna skall tas bort utan kommittén anser att dessa skall tillämpas mer liberalt. Liksom för närvarande bör förutsättningen för att påföra skattetillägg sålunda vara att eftergiftsgrunderna inte föreligger.

Experterna från RSV skriver i sitt yttrande att de delar uppfattningen att skattetillägg inte skall tas ut om den skattskyldige vare sig haft uppsåt att lämna den oriktiga uppgiften eller varit oaktsam när han lämnade uppgiften. Experterna anser däremot att principen om strikt ansvar skall bibehållas. De framhäver dock att en regleringen då den skattskyldige kan befrias från skattetillägg såväl på objektiva som subjektiva grunder medför att principen delvis urholkas. De föreslår att för de fall den skattskyldige inte ens varit oaktsam skall det istället finnas en möjlighet att jämka tillägget eller att underlåta att ta ut det med stöd av oskälighetsrekvisitet. Experterna menar att samma resultat skulle uppnås som följer av utredningens förslag men att ett systemet med strikt ansvar och jämnings- och undantagsmöjligheter har den fördelen att det är mer lätthanterligt och leder till färre överklaganden. De anser dessutom att en sådan lagstiftningsmodell inte står i strid med Europakonventionen. De finner även stöd för detta i Regeringsrättens uttalande i Volvomålet dom den 15 december. Experterna menar vidare att om ett subjektivt rekvisit införs för påförandet av skattetillägg bör också avgiftsbeloppet differentieras innebärande att uppsåtligt lämnade av oriktig

uppgift medför ett högre skattetillägg jämfört ett oaktsamt. Detta är enligt experterna mer rättvist och innebär att den ordning som gäller på straffrättens område kopieras in i skattetilläggslagstiftningen fullt ut. Dessutom påpekar experterna att om regleringen utformas på så sätt att ett förhöjt skattetillägg endast kan tas ut om det är uppenbart att den skattskyldige med uppsåt lämnat en oriktig uppgift finns inga hinder mot att skattemyndigheten får fatta ett sådant beslut. En alternativ lösning om skattemyndigheten inte anses berättigad är att RSV ges rätt att yrka en förhöjning av det av skattemyndigheten påförda skattetillägget hos länsrätten.²⁰⁷

²⁰⁷ SOU 2001:25 s. 402-406.

7 Ne bis in idem

7.1 Inledning

Ovan redovisade uppgifter talar för att skattetillägget är att anse som ”ett brott” enligt konventionens artikel 6. I Sverige kan en person för skatteundandraganden straffas enligt två parallella system. Ett straffrättsligt vad gäller skattebrott och ett förvaltningsrättsligt där påföljden utgörs av bl.a. skattetillägg. Grunden för detta kan i båda fallen utgöras av samma oriktiga uppgifter som lämnats av den skattskyldige. Den fråga som då aktualiseras är hur Europakonventionen ser på fallet då den skattskyldige döms för skattebrott enligt SBL och påförs ett skattetillägg enligt TL.

Artikel 6 innebär inget uttryckligt förbud mot lagföring två gånger i samma sak. Däremot behandlas denna problematik i artikel 4 i 7:e tilläggsprotokollet²⁰⁸. Bestämmelsen i EMRK är inspirerad av artikel 14.7 i FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter, som ger uttryck för ne bis in idem principen och föreskriver att ingen får rannsakas eller straffas på nytt²⁰⁹.

I detta kapitel kommer först att redogöras för ne bis in idem problematiken enligt interna svenska regler, enligt rättegångsbalken och brottsbalken och därefter Europakonventionens regleringar samt Europadomstolens praxis på området.

7.2 Förfarandet i Sverige

Enligt nuvarande lagstiftning kan brott enligt SBL beivras parallellt med att den administrativa sanktionen utgår. Tanken är att den som ådrar sig ett fängelsestraff för skattebrott därmed inte slipper den ekonomiska påföljden av ett skatte- eller avgifts tillägg.²¹⁰ Om någon drabbas både av en administrativ och en straffrättslig påföljd för samma gärning uppstår det som brukar kallas sanktionskumulation. En sådan kumulation tillhör de omständigheter som kan beaktas vid straffmätning och påföljdsval enligt brottsbalken, närmast då med stöd av 29 kap. 5 § första stycket 8²¹¹. Detta uttalade HD bl. a. i NJA 1974 s. 198: ”Vid straffmätning bör hänsyn tas till att U (den tilltalade, reds. Anm.) får antas bli påförd skattetillägg”. Man har även senare givit betydelse åt skatteförhöjning vid straffmätning vid sidan av andra omständigheter, varvid ytterligare en kännbar skattehöjning har kunnat leda till att man inte förenat den villkorliga domen med

²⁰⁸ Bilaga B.

²⁰⁹ Danelius, s. 359.

²¹⁰ Moëll, s. 171.

²¹¹ Bilaga A.

bötesstraff.²¹² Detta framgår också av NJA II 1988 s.192. Dock förekommer det knappast i praktiken att en domstol som dömer till ansvar för skattebrott uttryckligen i domskälen åberopar att skattetillägg ålagts. Detta kan ses som en naturlig konsekvens av att domstolen har anledning att räkna med att sådant tillägg har eller kommer att påföras eftersom skattetilläggen på de områden där de förekommer i princip är obligatoriska. Hade det bedömts som oskäligt att ta ut skattetillägg är det föga troligt att något åtal skulle ha väckts.²¹³

Bestämmelserna om ne bis in idem finns införda i RB 30:9 1st samt 45:1 3st.²¹⁴ Kort sagt kan stadgandet i 30:9 1st sägas innebära att frågan om en persons skuld till viss gärning och den därmed sammanhängande straffrättsliga påföljden ej kan tas upp till förnyad prövning, sedan frågan en gång slutgiltigt prövats inför rätta. Denna följdverkan inträder mot envar, målsägande eller åklagare, oberoende av om vederbörande fört talan i den tidigare rättegången. Ett nytt åtal skall i enlighet härmed avvisas under förutsättning att åtalet riktar sig mot samma person. Även av 45:1 3st följer att nytt åtal inte får väckas för en gärning under vilken den tilltalade redan står åtalad. Som framgår av 30:9 1st gäller domens rättskraft "samma gärning" och gärningsbegreppet är det samma i båda lagrummen.²¹⁵ Den stora svårigheten blir att avgöra vad som utgör "samma gärning". I svensk doktrin har anförts att det aldrig kan vara fråga om en ny gärning enbart på den grund att åklagaren åberopar ett annat straffstadgande.²¹⁶ Inte heller det faktum att ett subjektivt rekvisit görs gällande medför att det blir fråga om ny gärning.²¹⁷ Om gärningsbeskrivningarna inte kan sägas vara identiska är i stället frågan om skillnaderna är tillräckligt väsentliga för att nytt åtal skall tas upp till prövning. Rättskraften av en lagakraftvunnen brottmålsdom täcker inte endast den s.k. åtalscirkeln (som begränsas av gärningsbeskrivningen) utan träffar även den s.k. res judicata-cirkeln. Problemet blir att fastställa res judicata-cirkelns omfattning för att kunna avgöra om ne bis in idem är tillämpligt i det konkreta fallet.²¹⁸

Motivet bakom bestämmelserna i RB torde vara medborgarnas personliga trygghet. Skulle man inte ha denna trygghet skulle en frikännande dom inte vara till så stor hjälp, den sociala omgivningen runt den misstänkte och myndigheterna fäster inte lika stor vikt vid en dom som inte är definitiv. Inte ens en frikänd som egentligen är skyldig skall behöva leva i ständig oro för att få sin sak prövad igen. Undantaget är resningsinstitutet, som är mer generöst utformat då fråga är om den misstänktes oskuld än resning som är

²¹² Thornstedt, Rabe, Eklund, Skattebrott, s. 54 ff.

²¹³ SOU 1995:10 s. 293.

²¹⁴ Bilaga A.

²¹⁵ KARNOV 1997/98 s. 2664 not 1331, Karl Olivecrona, Rättegången i brottmål, 1 uppl. 1953, s.133.

²¹⁶ Ekelöf, s. 159, Fitger, 30:24.

²¹⁷ Fitger, 30:27.

²¹⁸ KARNOV 1997/98, s.2636 not 950, Karl Olivecrona, Rättegången i brottmål, 1 uppl. 1953, s.133.

till men för den misstänkte²¹⁹. Möjligheten att erhålla resning till men för den misstänkte är mer omfattande i Sverige än i de allra flesta moderna kulturländer. Resningsinstitutet till men för den misstänkte är ytterst motiverat av allmänpreventivt syfte.²²⁰ Processkommissionen uttryckte saken; ”det måste vara för rättskänslan stötande, om en person, som genom lagakraftvunnen dom dömts till böter för vållande till annans död, ej skulle kunna ånyo åtalas, därest bevis komma i dagen, som otvivelaktigt angiva, att hans brott varit mord.”²²¹.

7.3 Ne bis in idem i EMRK

Artikel 6 behandlar som bekant rätten till en rättvis rättegång och i denna rättighet skulle också kunna sägas ingå ett skydd mot att man blir prövad på nytt i en rättegång när man väl en gång blivit frikänd eller dömd. Även om denna ståndpunkt tidigare ibland har diskuterats så finns vid sidan av artikel 6 en artikel som tar direkt sikte på denna problematik, artikel 4 i EMRK:s 7:e tilläggsprotokoll.²²² I artikel 4.1 begränsas användningsområdet av artikeln till att omfatta endast straffrättsliga förfaranden mot en individ. Detta innebär att artikel 4.1 inte hindrar att den dömda utsätts för ett förfarande av en icke straffrättslig karaktär.²²³ Därför är det av avgörande betydelse att först utreda vad som är ett straffrättsligt förfarande enligt artikeln.

Rent faktiskt var frågan om de svenska skattetilläggsreglerna aktuella i fallet *von Sydow mot Sverige*²²⁴. Fallet slutade dock med förlikning mellan parterna vilket inneburit att man från svenskt håll fått förlita sig på rättsfall från andra länder när det gäller skattetilläggets förenlighet med EMRK. Flera konventionsstater tillämpar administrativa sanktionssystem vid överträdelse mot skattelagstiftning.

I detta kapitel diskuteras begreppet ”criminal proceedings” som först kommer till uttryck i fallet *Gradinger mot Österrike*. Därefter den brottsliga gärningen ”the offence” som också aktualiseras i fallet *Gradinger mot Österrike* men utvecklas *Oliveira mot Schweiz*. Av intresse är vidare målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* som gällde frågan huruvida den administrativa sanktionen skattetillägg och den straffrättsliga sanktionen skattebedrägeri utgjorde straff för samma brott. Ytterligare ett rekvisit av stor vikt är ”finally acquitted or convicted” med betydelsen slutligt frikänd eller dömd. Vad gäller det senare rekvisitet saknas avgöranden från Europadomstolen. Kring detta finns däremot en diskussion i svensk praxis.

²¹⁹ RB 58:2 jämfört 58:3.

²²⁰ Ekelöf 154 ff.

²²¹ Processkommissionen II s. 236 f.

²²² Danelius, s. 359.

²²³ A.a.

²²⁴ Mål 11464/85, von Sydow mot Sverige, Yearbook, 30, s.57.

7.4 Criminal proceedings

Som tidigare nämnts, spelar den svenska tolkningen av ordet criminal proceeding²²⁵ inte någon avgörande roll eftersom det enligt doktrin är fråga om ett autonomt begrepp.²²⁶ Det rättsfall som Sverige haft som utgångspunkt från officiellt håll är *Bendenoun mot Frankrike* från 1994.²²⁷ För detta rättsfall redogörs vidare under 5.3.3 ovan. Europakonventionen kom i fallet *Bendenoun mot Frankrike* efter en sammanvägning fram till att det franska skattetillägsförfarandet utgjorde en anklagelse för brott i artikel 6:s mening. Frågan om hur begreppet criminal proceedings i artikel 4 skall tolkas behandlas i *Gradinger mot Österrike* från 23 oktober 1995.

7.4.1 Gradinger mot Österrike

Gradinger hade åtalats för att han under bilkörning vållat en annan persons död. Som försvårande omständighet lades därtill att han gjort detta under alkoholpåverkan. De österrikiska domstolarna dömde Gradinger till ansvar för vållande till annans död enligt bestämmelserna i den österrikiska strafflagen. Domstolarna ansåg däremot inte att misstanken om alkoholpåverkan styrkts. Senare fick emellertid Gradinger böter enligt vägtrafiklagen av en förvaltningsmyndighet för att han framfört ett fordon alkoholpåverkad.

Gradinger förde ärendet till Europadomstolen där han menade att Österrike brutit mot bestämmelserna i artikel 4 i det 7:e tilläggsprotokollet när det administrativa beslutet om böter fattades efter det att han fällts för vållande till annans död. Gradinger menade dessutom att Österrike brutit mot artikel 6 då han vid det administrativa beslutet inte givits tillfälle att få saken konventionsenligt prövad vid domstol. Österrike framförde till sitt försvar att det senare administrativa beslutet inte utgjorde ett brottmålsförfarande (criminal proceeding) enligt österrikisk rätt och att man dessutom reserverat sig mot denna bestämmelse.

Europadomstolen slog först fast att artikel 6 var tillämplig på det administrativa förfarandet.²²⁸ Vidare ansåg domstolen att trots att det rörde sig om två bestämmelser av olika art att det var *samma gärning* som legat till grund för bedömning två gånger och att detta stred mot artikel 4.²²⁹

²²⁵ Den svenska lydelsen av criminal proceedings är brottmålsrättegång. Se bilaga B.

²²⁶ Danelius, s. 136.

²²⁷ SOU 1996:116, s.10.

²²⁸ SOU 2001:25, s.193 f.

²²⁹ Danelius, s.360.

Vad gäller reservationsinvändningen ansåg Europadomstolen att Österrikes reservation var för vag.²³⁰

7.4.2 Kommentarer kring begreppet ”criminal proceeding”

I den litteratur som kommenterar *Gradinger mot Österrike* framkommer en mer eller mindre samstämmig bild av den betydelse som domstolen ger det autonoma begreppet ”criminal proceedings” i artikel 4. Van Dijk och van Hoof menar att begreppet givits samma betydelse i artikel 4 som det har i artikel 6 och att domstolen tagit detta för givet.²³¹ Harris, O’Boyle och Warbrick uttrycker sig lite mer försiktigt och menar att man förmodligen bör se på saken som att art 6 och 4 har samma betydelse av brott, på engelska ”criminal”.²³²

Danelius framhåller angående *Gradinger mot Österrike* att påförande av två straff för samma brottsliga handling inte strider mot artikeln under förutsättning att handlingen i sig kan anses utgöra två skilda förfaranden.²³³

Munck menar att om termen brottmålsförfarande, ”criminal proceedings”, ges den tolkningen att ett sådant förfarande föreligger så snart det kan utmynna i ett ingripande som enligt artikel 6 skall bedömas som straff skulle detta få ingripande konsekvenser. Både vårt och många andra länders system för t.ex. körkortsåterkallelse skulle få göras om från grunden. Munck är tveksam till att en så långtgående tolkning verkligen är avsedd eftersom han anser att artikel 4 då kunde ha avfattats enklare och mer pregnant. Den nya termen ”criminal proceedings” skulle över huvud taget inte ha behövt införas.²³⁴

Om man förutsätter att en brottmålsrättegång följer på ett brott, är det av intresse att undersöka vad som menas med begreppet ”brott”, ”the offence”, enligt artikeln.

7.5 The Offence -brottet

Med begreppet ”the offence” förstås den brottsliga gärningen eller brottet. Domstolen har i fallet *Oliveira mot Schweiz* från 1998 diskuterat kring skilda brott och brottsligt handlande.

²³⁰ SOU 2001:25 s. 194.

²³¹ Van Dijk, van Hoof, s.690

²³² Harris, O’Boyle, Warbrick, s.569.

²³³ Danelius, s. 359 f..

²³⁴ Munck, s.18f.

7.5.1 Oliveira mot Schweiz

Maria Oliveira hade först av *polismyndigheten* ålagts böter på 200 CHF enligt en bestämmelse i vägtrafiklagen för att hon inte haft kontroll över sitt fordon, eftersom hon inte anpassat hastigheten till vägförhållandena. Vidare konstaterades att Oliveiras bil hade girat över på mötande körbana och där kolliderat med en annan bil. *Åklagarmyndigheten* hade även utfärdat ett strafföreläggande om böter på 2000 CHF för att Oliveira av oaktsamhet tillfogat en person fysisk skada vid detta tillfälle. Oliveira accepterade inte strafföreläggandet och fick bötesbeloppet nedsatt till 1500 CHF samt det första av polisen ålagda bötesbeloppet undanröjt av en kantonal underrätt. Oliveira överklagade beslutet till en kantonal överrätt som i sin tur inte ansåg att polismyndighetens beslut behövde undanröjas, fastställde underrättens beslut att 200 CHF avseende det första bötesbeloppet skulle dras av från det senare bötesbeloppet om 1500 CHF med motiveringen att Oliveira inte skulle bli strängare straffad än om båda brottsanklagelserna hade handlagts i samma förfarande.

Oliveira gjorde emellertid gällande att domstolen härigenom brutit mot 4:e artikeln i det 7:e tilläggsprotokollet då hon lagfördes två gånger för samma händelse.

Schweiz anförde att fallet skilde sig från fallet *Gradinger mot Österrike* på tre punkter:

1. Det fanns ingen motstridighet mellan de två myndigheternas bedömning av omständigheterna.
2. Polismyndigheten skulle inte p.g.a. bristande behörighet kunnat ta hänsyn till alla aspekter av det ifrågasatta handlandet.
3. Resultatet av de separata förfarandena medförde inte någon nackdel för Oliveira.

Europadomstolen ansåg att Oliveiras handlande var ett typiskt exempel på när ett och samma handlande som utgör grunden för två olika brott och där det strängare straffet borde absorbera det lindrigare. Domstolen menade vidare att det inte fanns något i Schweiz agerande som stred mot artikel 4 eftersom artikelns huvudsyfte var att motverka att människor lagförs två gånger för samma brott. Det hade, fortsatte domstolen, varit mer förenligt med god rättsskipning om en och samma myndighet hade bedömt båda brotten i ett enda förfarande. Detta hade ju också blivit fallet om polismyndigheten iakttagit den riktiga proceduren och i stället för att utfärda böter skickat ärendet till åklagarmyndigheten för handläggning av såväl vårdslöshet i trafikbrottet som vållande till fysisk skada. Att detta ej blev fallet saknar betydelse för bedömningen av förfarandets förenlighet med artikel 4. Domstolen förklarade nämligen att artikel 4 inte utesluter att skilda brott, även när de alla är del av ett och samma brottsliga handlande prövas av olika domstolar. Detta gäller speciellt när straffen, som i det aktuella fallet, inte är kumulativa utan det lindrigare straffet absorberas av det strängare.

En domare avgav en skiljaktig mening och menade att brott mot artikel 4 förelåg. Han påpekade att Europadomstolen kommit till ett motsatslut jämfört med fallet *Gradinger mot Österrike* utan att det egentligen fanns några skillnader som motiverade detta. Han ansåg att det i båda fallen var fråga om exakt samma gärning och att det endast berodde på ett misstag från polismyndigheten att alla aspekter inte beaktats från början.²³⁵

7.5.2 Kommentarer till *Oliveira mot Schweiz*

Det måste förstås som att Europadomstolen i *Oliveira mot Schweiz* anser att det som har betydelse är om det rör sig om samma brott eller två olika. Är brotten samma strider det mot artikeln. Som nämnts inledningsvis och vilket också framgår av *Oliveira mot Schweiz* hindrar inte Artikel 4 att skilda brott, även om det är en del av samma gärning, prövas av olika domstolar. Den skiljaktiga meningen är här av intresse. Han hävdar att situationen är den samma i fallet *Oliveira mot Schweiz* som fallet *Gradinger mot Österrike* men att Europadomstolen kommer till ett motsatt slut i Oliveirafallet.

Van Dijk och van Hoof kommenterar huruvida det var fråga om samma brott "offence" som Gardinger straffats för i de två på varandra följande processerna, (vållande till annans död i brottmålsrättegången och rattfylleri i den administrativa processen). De framhåller att de två aktuella lagarna, strafflagen och vägtrafiklagen skiljer sig i både i syfte och art. Därför anser de också att det i fallet *Gradinger* var fråga om två olika brott. Van Dijk och Van Hoof påtalar att vad Europadomstolen tar fasta på är att det är samma gärning/handlande "conduct" som ligger till grund för både brottmålsdomslutet som det administrativa beslutet varför också Österrike fälls för brott mot ne bis in idem i artikel 4.²³⁶

Danelius hävdar att döma någon till ett straff två gånger p.g.a. samma gärning strider enligt Europadomstolens praxis mot artikel 4.1 även om det rör sig om två förfaranden av olika art.²³⁷ Detta är en slutsats som Danelius drar av fallet *Gradinger mot Österrike* innan det att Oliveiras mål prövats av Europadomstolen.

Diskussionen om samma brott utvecklas ytterligare i *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*.

²³⁵ SOU 2001:25 s. 194 ff.

²³⁶ Van Dijk, van Hoof, s.691.

²³⁷ Danelius, s. 359 f..

7.5.3 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike beslut från den 14 september 1999, gällde frågan huruvida den administrativa sanktionen (skattetillägg) och den straffrättsliga sanktionen (skattebedrägeri) utgjorde straff för samma brott. De två klaganden gjorde gällande att de straffats två gånger för samma gärning då de påförts såväl skattetillägg som straff för skattebedrägeri. Förutsättningarna var att P och Ch. under vissa år underlåtit att lämna in självdeklarationen respektive momsdeklarationen. De franska skattemyndigheterna påförde därför skattetillägg, 336 405 FRF resp. 1 021 894 FRF, på grund av underlåtenhet att komma in med deklARATIONEN. Vidare inleddes, efter att skattetillägget påförts, ett straffrättsligt förfarande i vilket både P och Ch dömdes till ansvar för att bedrägligen ha undandragit staten skatt genom att avsiktligen ha underlåtit att lämna in självdeklarationen inom föreskriven tid. De båda klagande hävdade hos Europadomstolen dels,

1. beträffande skattetilläggsförfarandet, att ne bis in idem-principen var tillämplig eftersom skattetilläggen utgjorde en brottslig anklagelse i konventionens mening, dels
2. att de grundläggande rekvisiten i bestämmelserna om skattetillägg och skattebedrägeri var desamma i den franska lagstiftningen.

P och CH menade att det räcker att man undandrar sig skatt på ett bedrägligt sätt d.v.s. är i ond tro för att ett skattebedrägeri skall anses begånget. Enligt praxis är det inte nödvändigt att den anklagade gör sig skyldig till en bedräglig handling.

Europadomstolen konstaterade följande:

”...den tillämpliga bestämmelsen om skattebedrägeri innebär att den som bedrägligt undandrar eller försöker undandra, helt eller delvis, taxering eller betalning till staten av sådana skatter som behandlas i Taxeringslagen, genom att avsiktligt underlåta lämna självdeklarationen inom föreskriven tid kan påföras, oberoende av tillämpliga administrativa skattesanktioner, böter på 250 000 FRF och fängelse i högst fem år.”²³⁸

Vidare hänvisade Europadomstolen till den franska högsta domstolens²³⁹ rättspraxis. Av praxis följer, för att en gärning skall passa in i gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri krävs att den anklagade ”frivilligt” har underlåtit att lämna in deklARATIONEN i tid. Att handlingen begås med bedrägligt uppsåt har dock inte ansetts vara ett krav. Domstolen menade att de grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri på detta sätt skilde sig från de som gäller för en överträdelse som leder till skattetillägg. För att en överträdelse som leder till skattetillägg skall anses vara begånget krävs enligt domstolen endast att självdeklarationen inte ingivits inom de angivna tidsfristerna. Skillnaden ligger således i att det för skattebedrägeri tillkommer ett krav på frivillighet d.v.s. ett subjektivt rekvisit.²⁴⁰

²³⁸ SOU 2001:25 s.196.

²³⁹ Cour de Cassation

²⁴⁰ SOU 2001:25 s. 196 f.

Domstolen drog av detta sammantaget slutsatsen att artikel 4 i tilläggsprotokollet inte var tillämplig eftersom de två aktuella bestämmelserna i Taxeringslagen inte reglerar samma brott. Domstolen ansåg dessutom att klagomålen var uppenbart ogrundade och avvisade dem.²⁴¹

7.5.4 Slutligen frikänd eller dömd

Ett intressant rekvisit i artikeln är ”slutligt frikänd eller dömd” som på engelska har lydelsen ”finally acquitted or convicted”. Rättskraft torde vara ett nyckelord för att principen om ne bis in idem skall vara aktuell. Van Dijk och van Hoof menar att ett beslut slutligen fattats om det är oåterkalleligt, d.v.s. om inga ordinarie rättsmedel återstår eller om den dömde underlåtit att agera inom tidsfristen för ett överklagande. Beslutet har då vunnit res judicata och principen om ne bis in idem tar över.²⁴²

Artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet behandlar resning. Det finns inget i artikeln som hindrar att ett mål tas upp igen om nya bevis eller nya eller nyuppdagade omständigheter tillkommit efter att målet avgjorts i enlighet med den ordinarie instansordningen. Detta gäller oavsett om de nya eller nyuppdagade omständigheterna är till den tilltalades nackdel eller fördel. Även grova rättegångs fel kan leda till att ett mål öppnas efter att det slutligen avgjorts. Enligt förarbetena inbegriper ”nya eller nyuppdagade omständigheter” även sådana bevismedel som har med gamla kända fakta att göra. Här ser van Dijk och van Hoof ett problem då denna relativt generösa avgränsning skulle kunna innebära att mål som avslutats åter öppnas efter att nya tekniker för att ta fram bevis som tidigare antingen varit omöjliga eller rent av förbjudna nu kommit i bruk.²⁴³

Även Danelius understryker möjligheten att ett fall återupptas till ny prövning enligt 4.2 om det framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller om det i den tidigare rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt.²⁴⁴

Munck skriver att uttrycket ”finally acquitted or convicted” i sitt sammanhang inte är autonomt, det hänvisas uttryckligen till den nationella rätten. Vad man velat markera med detta uttryckssätt är att avgörandet skall ha tagit åt sig rättskraft. Munck hävdar att även med en extensiv tolkning är det svårt att läsa artikeln med den innebörden att den som gjort sig skyldig till skattebrott skall betraktas som slutligt frikänd eller dömd för brottet i enlighet den svenska lagen och den svenska straffrättsliga rättegångsordningen genom att frågan om skattetillägg avgjorts. Därtill skall

²⁴¹ SOU 2001:25, s.197.

²⁴² Van Dijk, van Hoof, s. 691.

²⁴³ Van Dijk, van Hoof, s. 692.

²⁴⁴ Danelius, s. 359.

läggas domstolens uttalande i fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* då dubbelbestraffningsförbudet inte ansågs åsidosatt.²⁴⁵

7.6 Svensk praxis rörande ne bis in idem

7.6.1 Tingsrättsavgörande

I Helsingborgstingsrätt har fråga om ne bis in idem prövats i en dom från 1999-09-30. I målet stod den tilltalade åtalad för bokföringsbrott, urkunds-förfalskning, grovt skattebedrägeri samt grovt skattebrott. Den tilltalade hävdade i målet att han inte skulle ådömas straff då han tidigare påförts skattetillägg av SKM på samma grund och att detta i så fall skulle stå i strid med bestämmelsen om ne bis in idem i Europakonventionen. Tingsrätten i Helsingborg började med att konstatera att fråga i fallet var om samma gärning som den tilltalade fälldes till ansvar för skattebrott och skattebedrägeri som han av SKM påförts skattetillägg. Tingsrätten poängterade dock att SKM inte utgör en domstol enligt konventionens mening och att den tilltalade inte utnyttjat sin möjlighet att genom att överklaga skattetillägget få saken prövad i domstol. Eftersom Europakonventionens artikel 6 handlar om en parts minimirättigheter inför domstol och artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 handlar om förbud mot dubbla brottmålsprocesser anser tingsrätten inte att det skattetillägg som han påförts utgör hinder mot att han i denna rättegång ådöms en påföljd för samma gärningar. Vidare anförde tingsrätten att det förhållande att en person redan påförts skattetillägg för samma gärning som han redan fällts till ansvar för i en brottmålsprocess torde snarare få korrigeras genom resning i skattetilläggsfrågan än genom att underlåta att utdöma den egentliga brottspåföljden.²⁴⁶

7.6.2 Hovrättsavgörande

Hovrätten för västra Sverige har behandlat frågan. I målet stod den tilltalade åtalad för skattebedrägeri. Han hade tidigare påförts skattetillägg av SKM. Den tilltalade yrkade att ett förhandsavgörande skulle inhämtas från Europadomstolen angående huruvida en svensk domstol var förhindrad att döma någon till straff för en gärning för vilken han tidigare påförts skattetillägg. Den kommitté inom Europarådet som utarbetade tilläggsprotokollet i fråga upprättade också en s.k. Explanatory report²⁴⁷ som hovrätten anser underlättar förståelsen av bestämmelserna i tilläggsprotokollet. I ”explanatory report” anføres att endast avgöranden som

²⁴⁵ Munck, s. 19 f.

²⁴⁶ Tingsrätten i Helsingborg, dom 1999-09-30, mål nr B 663-98.

²⁴⁷ se 3.4.1 Förarbeten.

är slutliga omfattas av bestämmelsen i artikel 4. Härmed avses att avgörandet i fråga skall ha fått verkan av res judicata. I dokumentet anges vidare att artikeln endast är tillämplig på lagföring och bestraffning i brottmålsrättegång. Den hindrar inte att en person också beträffande samma gärning blir föremål för ett förfarande av annan beskaffenhet som till exempel ett disciplinärt förfarande. Hovrätten stödjer sig utöver förarbeten även på doktrin av Danelius, van Dijk och van Hoof m.fl.. Hovrätten förklarade att eftersom beslutet om skattetillägg fortfarande kunde överklagas utgjorde detta inte ett slutligt lagakraftvägande avgörande även om det förvisso innebar att den tilltalade genom beslutet skall anses dömd för brott. Hovrätten konstaterade att skattetillägget inte utgjorde hinder för att den tilltalade skulle kunna prövas och dömas för skattebedrägeri. Hovrätten saknade därav anledning att begära in det yrkade förhandsavgörandet.²⁴⁸

7.6.3 HD

Högsta domstolen meddelade den 29 november 2000 dom i ett mål av yttersta intresse för ne bis in idem-frågan. En av de frågor som avgjordes var om 4 artikeln i tilläggsprotokoll sju innebar hinder mot att man fällde någon för skattebedrägeri efter det att densamme tidigare ålagts skattetillägg.

Den tilltalade, Nilsson gjorde gällande att det förelåg hinder mot att döma honom enligt åtalet för grovt skattebedrägeri då han redan innan åtal väcktes påförts skattetillägg för samma gärning som han åtalats för. Frågan i målet var alltså om ett beslut om skattetillägg kan tillmätas rättsverkan i förhållande till ett senare åtal.²⁴⁹ HD hävdade att skattetillägget enligt svensk intern rätt inte var att anse som straffrättslig påföljd varför det inte heller utgjorde något hinder för åtal även om det var fråga om samma gärning. Nilsson hade emellertid inte åberopat de interna svenska bestämmelserna, RB 30:9 och 45:1, utan artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.²⁵⁰

HD menar att i avsaknad av litispensens-regler²⁵¹ i EMRK så finns inget formellt hinder mot parallella processer. När en av dessa avslutas med ett rättskraftigt avgörande blir emellertid konventionsbestämmelsen i princip tillämplig och avgörandet kan därmed utgöra hinder mot att det andra förfarandet fullgörs.²⁵² Konventionstexten talar om "criminal proceedings" och "penal procedure". Om dessa uttryck syftar på den kategorisering som gäller enligt den nationella rätten kan skattetillägget inte utgöra något hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett

²⁴⁸ Hovrätten för Västra Sverige, dom 1999-10-22, mål nr B 1270-98.

²⁴⁹ HD-Dom 2000-11-29, mål B-868-99, s.4.

²⁵⁰ A.a. s.5.

²⁵¹ Det förhållande att rättegång om samma fråga redan pågår.

²⁵² HD-Dom 2000-11-29, mål B-868-99, s. 6.

straffrättsligt förfarande. Om begreppen istället ges en autonom betydelse kan skattetillägget komma att falla in under konventionstexten. Det är för det fallet betydelselöst hur det kategoriserats i den nationella rätten.²⁵³

Även om det svenska skattetillägget skulle anses innefatta ”criminal charge” i den mening som avses i artikel 6 följer därav inte automatiskt att beslut om skattetillägg också har rättskraft i förhållande till senare brottmålsförfarande. Trots att det tidigare i doktrin gjorts gällande att uttrycket ”criminal” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet torde vara att uppfatta på samma sätt som i artikel 6, så menar HD att detta inte innebär att det går att sätta likhetstecken mellan de två artiklarnas respektive innebörd av ”criminal”.²⁵⁴ ”Criminal” ingår i Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets ”criminalproceedings” och avser där ett förfarande varigenom någon lagförs eller straffas på nytt efter det att ett avgörande som enligt konventionen har rättskraft redan meddelats. Skillnaden menar HD ligger i att man i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har uppställt ett uttryckligt krav för när ett avgörande skall kunna tillmätas rättskraft, ”in accordance with the law and the penal procedure of that State”. Artikel 6 innehåller således inte denna hänvisning till enskilda staters interna lagstiftning. Någon autonom tolkning av begreppet ”criminal” skall inte göras enligt HD. För att ändå med hänvisning till konventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det krävas att det finns klart stöd för detta i Europadomstolens praxis. Sådant stöd saknas.²⁵⁵

Vidare påpekar HD att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. HD menar att detta innebär att det enligt konventionen inte föreligger något hinder mot ett nytt åtal för vad som enligt 30 kap 9§ rättegångsbalken skulle anses vara samma gärning, om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats i det tidigare förfarandet. HD hänvisar till *fallet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, där det inte var fråga om samma överträdelse eftersom det för skattebedrägeri tillkom ett krav på uppsåt.²⁵⁶ I likhet med det franska skattetilläggsålet kommer HD till slutsatsen att inget brott mot *ne bis in idem* förbudet föreligger eftersom det rör sig om två olika överträdelser även i Sverige. Skattetillägg påförs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet. För skattebrott krävs uppsåt. HD anser således inte att det svenska skattetillägget utgör något hinder för fällande till ansvar för skattebrott.²⁵⁷

7.6.4 Länsrättsavgöranden

Länsrätten i Göteborg hade ett liknande mål uppe till prövning. I det fallet hade den tilltalade, först påförts skattetillägg av SKM, därefter åtalats för

²⁵³ A.a. s. 6.

²⁵⁴ A.a. s. 8.

²⁵⁵ A.a. s. 9.

²⁵⁶ A.a. s. 9.

²⁵⁷ A.a. s. 9.

skattebedrägeri vilket hade prövats i tingsrätten. Den tilltalade stod nu under länsrättens prövning. Länsrätten förklarar att påförandet av skattetillägg utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening varför frågan om straff genom en brottmålsprocess i allmän domstol samt påförande av skattetillägg är förenligt med konventionen aktualiseras. Länsrätten poängterar att SKM inte utgör en domstol i konventionens mening varför principen om *ne bis in idem* aktualiseras först i länsrätten. Länsrätten framhåller också att eftersom SKM inte är att anse som en domstol i konventionens mening saknar det betydelse att skattetillägget påfördes tidsmässigt före det att den tilltalade dömdes i tingsrätten i brottmålsdelen.

Länsrätten uttalar vidare att RB 30:9 är analogt tillämplig på målet eftersom påförandet av skattetillägg utgör en anklagelse för brott. Länsrätten noterar att SKM har åberopat samma sakomständigheter som åklagaren gjorde i brottmålet. Enda skillnaden är vilka lagrum som åberopas samt det subjektiva rekviritet som tillkommer vid brotten skattebedrägeri. Länsrätten finner därför att det är samma gärning som ligger till grund för båda prövningarna. Länsrätten fäster vikt vid att bestämmelserna i SBL och bestämmelserna i TL avser att skydda samma intresse, statens intresse av att avskräcka från och förhindra ett olovligt undandragande av skatt, varför den tilltalade endast kan anses ha gjort sig skyldig till en förseelse och inte två olika. Länsrättens slutsats blir därför att en dom enligt SBL utesluter en lagföring enligt TL. Därför finner länsrätten att ett påförande av skattetillägg i målet skulle strida mot såväl RB 30:9 1st samt artikel 4.1 sjunde tilläggsprotokollet i EMRK.²⁵⁸

7.6.5 Sammanfattning av domstolsavgöranden

I de brottmålsförfaranden då frågan om Sveriges system med dubbelbestraffning vid skatteundandraganden är förenligt med den i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet uttryckta principen om *ne bis in idem* prövats har domstolarna varit eniga. I alla dessa ovan redovisade fallen har omständigheterna varit att den tilltalade först påförts ett skattetillägg och sedan åtalats för någon form av skattebrott. Domstolarna har poängterat att SKM inte kan anses utgöra en domstol i konventionens mening varför beslut om skattetillägg inte innebär att förfarandet prövats av domstol, slutligen avgjorts och därmed ej heller äger *res judicata*. Utöver detta trycker HD på att begreppet ”criminal” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte skall ges samma tolkning som i artikel 6 i EMRK. HD hävdar att vid tillämpning av artikel 4 tillkommer ytterligare ett krav ”in accordance with the law and penal procedure of that state”. Noteras i sammanhanget bör att HD:s tolkning av tillämpningen av begreppet ”criminal” i artikel 4 inte delas av den ovan nämnda uppfattningen i doktrin. HD hänvisar till fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, som behandlar frågan om franska skattetillägg vilket torde likna det svenska systemet, där det inte var fråga om samma

²⁵⁸ Länsrätten i Göteborg dom 1999-06-24, Mål nr 1390-99 s.8 ff.

överträdelse eftersom det vid skattebedrägeri tillkom ett subjektivt rekvisit. Detta uttalande kan sägas vara av intresse vad gäller skattetilläggskommitténs lagförslag för vilket vi redovisar i det följande avsnittet. HD:s slutsats är att det svenska skattetillägget inte utgör något hinder för fällande till ansvar för skattebrott.

Munck anser att det är mycket osäkert huruvida Europadomstolen skulle godta en ordning enligt vilken den som fälls till ansvar för skattebrott av tingsrätten i ett senare skede åläggs skattetillägg.²⁵⁹

Till skillnad från brottmålsdomarna var det i länsrätten fråga om en person som först påförts ett skattetillägg av SKM därefter dömts i ett straffrättsligt förfarande. Länsrätten framhöll likt de andra nämnda domstolarna att SKM inte var att anse som en domstol i konventionens mening. Därtill påpekade domstolen att den svenska bestämmelsen som reglerar *ne bis in idem*, RB 30:9, skall tillämpas analogt på fallet eftersom påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott. Länsrätten fann att exakt samma gärning legat till grund för påförande av skattetillägget som för tingsrättens dom och eftersom påföljderna i både brottmålsförfarandet och det förvaltningsrättsliga utgår till skydd för samma intresse var länsrätten förhindrad att påföra den tilltalade skattetillägg. I detta resonemang skiljer sig länsrätten från de övriga domstolarna.

7.7 Skattetilläggskommitténs förslag rörande *ne bis in idem*

Kommittén delar den uppfattning som HD kom fram till i sin dom 29 november 2000, ovan nämnd, innebärande att artikel 4 i 7 tilläggsprotokollet i EMRK inte utgör något hinder mot att väcka åtal för och döma någon för skattebrott när skattetillägget påförts på grund av samma oriktiga uppgift. Skattetilläggskommittén uttalar att det inte heller torde föreligga något hinder mot att skattetillägg påförs eller fastställs av *högre instans* efter överklagande när detta sker tidsmässigt efter det att överträdelse av SBL prövats vid allmän domstol d.v.s. det omvända förhållandet. Kommittén anser dock att detta är osäker mark. Det är ett av skälen till att kommittén anser att skattetillägg inte bör tas ut om åtal för skattebrott redan har väckts för samma oriktiga uppgift och att en uttrycklig regel om detta bör införas.

När det gäller sanktionskumulation enligt 29:5 BrB, då skattetillägg först utgått, föreslår kommittén att åklagaren alltid skall sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats. Dubbelbestraffning strider inte mot svensk lagstiftning och kommittén håller det för sannolikt att det svenska bestraffningssystemet också är förenligt med konventionens artikel

²⁵⁹ Munck, s. 18 f.

4 i sjunde tilläggsprotokollet. Kommittén påpekar dock att dubbelbestraffning enligt svensk modell inte är helt idealisk ur de synpunkter som ligger till grund för konventionsregleringen. I varje fall inte då utdömande av ansvar enligt SBL sker först. Avslutningsvis påpekar kommittén att något hinder inte bör uppstå mot att ett skattetillägg, som ålagts före åtalet, efter överklagande prövas av högre instans, även om en sådan prövning skulle ske efter det att den skattskyldige dömts för skattebrott.²⁶⁰

Noteras kan dock att juridiska avdelningen på SKM i Stockholm har en lite annorlunda tolkning av den gällande ordningen. Enligt en artikel i RättsNytt kan av HD:s dom den slutsatsen dras att det enligt högsta domstolens mening inte heller föreligger något hinder mot att *skattemyndighet* påför skattetillägg efter att vederbörande åtalats för respektive dömts/frikänts för skattebrott.²⁶¹

²⁶⁰ SOU 2001:25 s.31f.

²⁶¹ Pettersson-Siltberg, s.8 f.

8 Analys

Vi ställde inledningsvis fyra frågor som vi ämnar besvara i arbetet.

1. Är Europakonventionen tillämplig vid prövning av skattetillägg?
2. Föreligger det någon skillnad mellan juridiska och fysiska personer när det gäller EMRK:s tillämplighet?
3. Strider ett objektivet straffansvar så som det uttrycks i skattetilläggsreglerna mot EMRK?
4. Innebär det att man bryter mot regeln om ”ne bis in idem” i 7:e tilläggsprotokollets 4:e artikel då man i ett brottmål lagför den som ådömts skattetillägg? Har det någon betydelse i vilken ordning lagöverträdelserna prövas?

8.1 Europakonventionens tillämplighet vid prövning av skattetillägg

Det torde inte råda någon tvekan om huruvida artikel 6 i EMRK, därmed också artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, (vilket utförligare redogörs för under 8.4) är tillämpligt på skattetilläggsförfarandet. Såväl Europadomstolen, svensk praxis och doktrin är enig, med undantag för SOU 1996:116 som redan vid sin tillkomst kritiserades på denna punkt. Vad som avgör artikel 6:s tillämplighet är om skattetillägget utgör en ”anklagelse för brott” i konventionens mening. Av domstolens uttalande i fallet Engel framgår att gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och påföljdens karaktär skall tillmätas betydelse.

Skattetillägget är generellt, det kan påföras vem som helst och kan få konsekvenser som är förhållandevis ingripande för den enskilda. Visserligen klassificeras skattetillägg i Sverige som en administrativ påföljd och ett skattetillägg kan inte heller omvandlas till ett fängelsestraff men detta är kriterier som enligt Europadomstolens praxis saknar avgörande betydelse vid en sammanvägning. Vad gäller syftet med påföljden uttalas i Bendounfallet att allmänpreventiva syften har betydelse för domstolens klassificering. Det svenska skattetillägget kan sägas ha ett allmänpreventivt syfte att såväl avskräcka som bestraffa. Av detta följer att skattetilläggsförfarandet är att anse som anklagelse för brott i konventionens mening varför också de rättigheter som artikel 6 garanterar skall tillkomma den som påförs ett skattetillägg. Det bör noteras att de avgöranden från Europadomstolen, som har haft betydelse för uppfattningen att det svenska skattetilläggsförfarandet skall omfattas av EMRK i svensk doktrin och domstolspraxis, i samtliga fall har behandlat fysiska personers rättigheter. Regeringsrätten slår i sin dom 15 december 2000 (mål nr 1900-1998) fast att Europakonventionen är tillämplig på skattetillägg i det aktuella fallet. Därmed slog regeringsrätten också fast att skattetillägget var att anse som

straff för brott i konventionens mening. Parten i målet var den juridiska personen Volvo. I förlängningen får domen innebörden att juridiska personer kan i konventionens mening *begå brott, ådömas straff* samt att juridiska personer skall *omfattas av EMRK*.

8.2 Skillnaden mellan fysiska och juridiska personer

Det faktum att EMRK anses som generellt tillämplig på skattetilläggsförfarandet, och därmed också omfattar juridiska personer, är intressant och anmärkningsvärt då konventionen är tänkt att ge ett grundläggande skydd för de mänskliga rättigheterna, vilket också framgår av konventionens fullständiga namn.

Av lagtexten i artikel 6 framgår att ”envar...” skall omfattas. Med uttrycket avses enskilda personer samt organisationer. I doktrin talas bara om personer samt enskilda, men ingen skriver att dessa begrepp inkluderar eller inte inkluderar företag som bara drivs med ekonomiskt vinstintresse. Även om Leidhammar påpekar att artikel 25.1 ger juridiska personer klagorätt kan detta ändå ifrågasättas vad gäller artikel 6.2 som ju tar sikte på brottmål (”anklagad för brott”).

Kan en juridisk person som Volvo inneha mänskliga rättigheter? Är intresset av att skydda enskilda individer, d.v.s. fysiska personer, detsamma som intresset av att skydda juridiska personer? Europadomstolen har t.ex. i fallen *Air Canada* och *AGOSI*, prövat konventionens tillämplighet utan att diskriminera dessa bolagsbildningar. *Air Canada* är ett företag som utan tvekan kan bevaka sina rättigheter. Trots detta var konventionen tillämplig på företagen.

Det handlar om två helt olika väsen, en juridisk person besitter inte mänskliga egenskaper, exempelvis förmågan att uppleva fysisk och psykisk smärta, lidande och obehag. En juridisk person kan inte heller ha uppsåt eller bete sig oaktsamt. De torde vara de mänskliga egenskaperna som berättigar till mänskliga rättigheter. Eftersom juridiska personer inte besitter mänskliga egenskaper borde de enligt vår mening inte heller omfattas av EMRK.

Juridiska personers möjligheter att hävda sin rätt gentemot staten kan också generellt sätt sägas vara bättre jämfört en enskild persons. Detta både ur ett ekonomiskt och psykologiskt perspektiv. Juridiska personer har ofta bättre ekonomiska förutsättningar än fysiska. Även om den juridiska personen är ett fåmansbolag bestående av endast en fysisk person innebär den juridiska bolagskonstruktionen ett visst psykologiskt skydd för individen i rättsprocessen. Därför torde också det konkreta behovet av skydd vara olika stort för juridiska och fysiska personer.

En juridisk person anses i Sverige inte kunna begå brott, ha uppsåt eller vara oaktsam och därmed inte heller ådömas ett straff. Skillnaden i definitionen av straff och förvaltningsrättslig sanktion ligger just i att straff bara kan följa på ett brott, vilket också framgår av reglerna i Brottsbalken. Detta klargörs även tydligt i TL:s definition av vem som är skattskyldig respektive deklarationsskyldig. Vad gäller fysiska personer sammanfaller deklarationsskyldighet och skatteskyldighet. Men vad gäller juridiska personer görs en åtskillnad. Deklarationsskyldig är den fysiska personen bakom, som löper risk att dömas för skattebrott vid deklarerande av oriktig uppgift, skattskyldig är den juridiska personen som istället löper risk att påföras ett skattetillägg till följd av den oriktiga uppgiften.

Det kontroversiella är inte att skattetillägg kan betraktas som ett straff för ett brott. Ett skattetillägg kan slå mycket hårt mot en privatperson 40%, och undandragande av skatt till staten är en handling som de flesta upplever som otillåten. Vad som är kontroversiellt är att ett företag, som inte kan begå ett brott men väl påföras ett skattetillägg ändå skall anses som misstänkt eller anklagad för att ha begått ett brott i EMRK:s mening.

Därför borde EMRK också endast omfatta fallet då den fysiska personen påförs skattetillägg för att det endast då kan anses utgöra en påföljd som kan betecknas som straff.

8.3 Skattetilleggets objektiva straffansvars förenlighet med artikel 6.2 i EMRK

Eftersom artikel 6 skall tillämpas på skattetilleggsförfarandet aktualiseras oskuldspresumtionen som kommer till uttryck i artikel 6.2. Oskuldspresumtionens innebörd är att ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att domstol fastslagit skuldfrågan i ett förfarande som uppfyller kraven för en rättvis rättegång i vilken den anklagade givits tillfälle att försvara sig mot anklagelsen. Häri innefattas också att bevisbördan skall ligga på åklagarsidan

Det nuvarande svenska skattetillegget innehåller som bekant inget subjektivt rekvisit. Den första fråga som aktualiseras är om skattetillegget i sin nuvarande lydelse kan jämföras med den rättsliga presumtion som var föremål för prövning i Salabiakufallet. Problemet kan åskådliggöras på följande vis. I Salabiakufallet gällde: Den som för narkotika genom tullen, smugglar och döms därför för narkotikasmuggling. För skattetillägg gäller: Den som deklarerar en oriktig uppgift till grund för taxering, påförs därför skattetillägg. Skillnaden ligger i att ledet då uppsåt presumeras saknas. Smuggling är ett uppsåtligt brott. Om överensstämmelsen skulle ha varit total skulle påförandet för skattetillägg ha varit konstruerat på följande vis: Den som deklarerar en oriktig uppgift till grund för taxering, *presumeras ha*

uppsåt att undandra staten skatt, påförs därför skattetillägg. Båda fallen kräver att objektiva rekvisit föreligger och kan bevisas, d.v.s. narkotika innehav resp. oriktig uppgift.

TL innehåller dessutom utöver rekvisiten oriktig uppgift även krav på att den deklarationsskyldige skall inkomma med uppgifter till grund för taxeringen utöver de som efterfrågas på deklarationsblanketten. Vilket ger uttryck för det snäva utrymmet den skattskyldige ges att undkomma skattetillägg i TL.

Då det gäller de subjektiva rekvisiten krävs det inte för ansvar i skattetilläggsfallet och det presumeras i Salabiakufallet. De behöver således inte bevisas. Därför torde den reella innebörden vara densamma i praktiken. I Salabiakufallet sattes frågan om betydelsen av presumptionen på sin spets genom att Salabiaku hävdade att han inte visste att den väska som han förde genom tullen innehöll narkotika. Europadomstolen uttalade att det centrala för huruvida rättslig presumtion eller strikt ansvar är förenligt med oskuldspresumtionen i 6.2 är om den nationella domstolen ges en reell prövningsrätt av skuldfrågan. Detta måste förstås som att domstolarna skall ha en verklig frihet vid sin bedömning. Vidare uttalade Europadomstolen att det var viktigt att den rättsliga presumptionen inte tillämpades automatiskt utan att detta måste ske med försiktighet. Målet skall också bedömas utifrån åberopad bevisning från båda parter sida. Svensk doktrin är oenig om förfarandet då skattetillägg påförs medger sådan skuldprövning.

Det finns som ovan nämnt tre fall då skattetillägg kan efterges. Både omständigheter hänförliga till den skattskyldiges personliga förhållanden och omständigheter hänförliga till sakfrågan kan utgöra befrielsegrunder. Den skattskyldige behöver inte framställa något särskilt yrkande om befrielse från skattetillägg utan befrielsegrunderna skall beaktas oavsett.

En sådan befrielsegrund, *force majeure*, fanns även enligt fransk lag. Salabiakufallet skiljer sig från påförande av skattetillägg i det avseende att smuggling i Frankrike är ett straffrättsligt brott som handläggs av allmän domstol medan skattetillägg i Sverige är en förvaltningsrättslig sanktion som handläggs av SKM i första hand. En domstols uppgift är att pröva skuldfrågan. SKM:s uppgift är i första hand administrera statens skatteindrivning. Reglerna om skattetillägg och dess eftergiftsgrunder, är inte utformade i syfte att utreda den skattskyldiges avsikter eller skuld. Reglerna om skattetillägg tillkom i syfte att avhjälpa domstolens arbetsbelastning, avkriminalisera samt på ett effektivare sätt ta tillvara den kompetens som SKM besitter. Vad gäller en eventuell skuldprövning är SKM begränsad till de eftergiftsgrunder som framgår av TL. Någon verklig skuldprövning är det aldrig fråga om. SKM:s underlag utgörs i de flesta fall av deklARATIONEN och de uppgifter som där framkommer. Efter att den skattskyldige inkommit med deklARATIONEN skall SKM utröna huruvida den skattskyldige kan misstänkas sakna insikt om deklARATIONENS felaktighet. Beror felaktigheten t.ex. på den skattskyldiges bristande erfarenhet eller

sjukdom föreligger grund för eftergift. Baklänges kan detta förstås som att den skattskyldige saknar avsikt/ uppsåt eftersom han saknar insikt.

Vad gäller skuldprövningsmöjligheterna för juridiska personer torde dessa vara ännu mer begränsade. Sjukdom, ålder, bristande erfarenhet m.m. kan aldrig tillskrivas en juridisk person, som inte heller är deklarationsskyldig. Å andra sidan kan inte en juridisk person i vår mening ha skuld eller uppsåt, varför företagandet av en skuldprövning i dessa fall kan anses överflödigt och ifrågasättas.

Oskuldspresumtionen innebär också att bevisbördan skall falla på åklagaren. Frågan är om bevisbördan omvänds vid påförande av skattetillägg. Även om SKM har en viss utredningsskyldighet är det i slutändan upp till den skattskyldige att visa att en viss eftergiftsgrund föreligger.

Träskman diskuterar med anledning av en dansk reglering om förverkande den där i omvända bevisbördans förenlighet med oskuldspresumtionen. Träskman redogör för en rad argument för och emot den danska regleringens förenlighet med EMRK. Även om skattetillägget är olikt den danska regleringen till art och ändamål är de av Träskman redovisade argumenten av intresse vid en analys av skattetillägget.

Införandet av reglerna om extensivt förverkande av misstänkt förmögenhet samt en omvänd bevisbörda vid beslut om ett sådant förverkande motiverades med att det är förenligt med det allmänna rättsmedvetandet och leder till en effektiv brottsbekämpning. Införandet av regler om skattetillägg motiverades bl.a. med att effektivisera handläggningen och statens bekämpande av skattefusk.

Som juridiskt argument till reglerna om förverkande anfördes att det inte innebar att en person döms för ett brott till ett straff eftersom förverkande juridiskt sett enligt dansk nationell rätt klassificeras som en skyddsåtgärd. Skattetillägget innebär enligt svensk nationell rätt inte heller att en person döms för ett brott till ett straff. Skattetillägget ses som en administrativ sanktion. Utöver detta motiverades förverkandereglererna av kontrollskäl vilket också kan anföras vad gäller skattetillägget.

I Träskmans artikel bemöts de juridiska argumenten med att oskuldspresumtionen bara tillåter rättsliga presumtioner som innebär en omkastad bevisbörda inom vissa mycket snäva gränser vilket ju också framgår av Salabiakufallet. Invändningar kan också göras mot den rättsliga klassificeringen av förverkande som ett straff om man ser till de faktiska konsekvenserna av förverkandet eftersom det kan sägas ha en klart bestraffande innebörd för den drabbade. Dessa invändningar kan på samma sätt anföras mot skattetillägget. Skattetillägget kan också sägas ha klart bestraffande innebörd för den drabbade så som regleringen ser ut i dag. Invändningar kan också göras mot att förverkandet och omvänd bevisbörda ger konsekvenser som strider mot kraven på en rättvis proportionalitet. Detta följer av att beloppen och värdet av en förmögenhet som kan förverkas kan bli mycket höga och därför stå i helt orimlig proportion till det brott som den

tilltalade kan fällas för. Detta gäller även skattetillägg som kan få mycket kännbara konsekvenser för den enskilda (40%). Vad gällde förverkandet konstaterade Europadomstolen att det hade så starka punitiva drag att det var att jämföra med ett straff. Det samma måste därmed också gälla för skattetillägg. För straff gäller att det bara kan utdömas om den tilltalade bevisats vara straffrättsligt ansvarig för det brott som åtalet gäller. Vad gäller fastställande av ansvar ligger bevisbördan på åklagaren. Därför blir också slutsatsen att svenska skattetillägg inte är förenliga med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i EMRK. Det bör också påpekas att omvänd bevisbörda har förespråkats och diskuterats som ett medel i kampen mot ekonomisk och organiserad brottslighet. Rättspolitiskt stöd återfinns även i FN:s narkotikabrottskonvention. Ur den aspekten skiljer sig Salabiakufallet från skattetillägget. Salabiakufallet behandlar narkotika smuggling som är ett mycket svårt internationellt problem, ofta en del av organiserad brottslighet, behäftat med en viss bevisproblematik.

Regeringsrätten uttalar i Volvomålet 2000-12-15 att skattetillägget utgör ett straff enligt konventionen men att Sverige uppfyller det krav på skuldprövning som krävs för en förenlighet med oskuldspresumtionen i artikel 6. Detta framstår som en konstruktion av RegR för att rädda kvar skattetillägget som rättsinstitut och inkomstkälla åt staten. Vad är meningen med att skriva på en konvention vars krav och garanterade rättigheter man sedan inte ämnar upprätthålla? Det är föga troligt att oskuldspresumtionen kan tillvaratas inom ramen för officialprincipen. En sådan långtgående prövning har aldrig varit avsedd med lagstiftningen eller handläggningen.

För det fallet att subjektiva rekvisit införs vid påförande av skattetillägg blir situationen en annan. Då måste en verklig skuldprövning göras innan påförandet kan ske. Skattetillägg skulle då anses förenligt med oskuldspresumtionen enligt vår mening, men istället kanske ytterligare problem angående förenligheten med konventionens bestämmelse om ne bis in idem uppstår. För detta redogörs nedan.

8.4 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Mot bakgrund av att påförandet av skattetillägg utgör en anklagelse för brott aktualiserar frågan om det är förenligt med EMRK att en skattskyldig bestraffas två gånger, dels genom en brottmålsprocess i allmän domstol, dels genom påförande av skattetillägg för samma gärning. För att en tidigare dom skall hindra ny lagföring måste frågan vara slutligen avgjord, det måste vara fråga om en tidigare lagakraftvärdande dom.

Skattemyndigheten utgör inte en domstol i EMRK:s mening. Ett domstolsavgörande i skattetilläggsfrågan föreligger därmed inte förrän länsrätten har meddelat sin dom. Frågan om eventuell tillämpning av principen om ne bis in idem aktualiserar således först i länsrättsprocessen.

Det faktum att skattemyndighetens första beslut om skattetillägg tidsmässigt sett kommer före tingsrättens dom i brottmålet saknar därmed betydelse. För det fall ett slutligt avgörande föreligger aktualiseras frågan om rättskraftens omfattning. Enligt 4.1 gäller rättskraften samma ”brott” medan svensk rätt tar sikte på gärning. Europadomstolen gav i Gradingermålet gärningen avgörande betydelse vilket man senare i Oliveiramålet reviderade. Enligt HD skall begreppet brott klassificeras enligt den nationella rätten. HD anser att *ne bis in idem* i artikel 4:s mening innebär att ett avgörande inte får upptas på nytt efter att de avgjorts i ett brottmålsförfarande och domen vunnit rättskraft. Vad gäller begreppen brottmålsförfarande menar HD att bara för att ett förfarande betecknas som ett brottmålsförfarande i artikel 6 det inte behöver betraktas som ett sådant i artikel 4:s mening. Då skall man i stället se till de nationella bestämmelserna om när ett sådant förfarande föreligger och när ett beslut kan tillmätas rättskraft. HD anför därför att *ne bis in idem* i artikel 4 inte aktualiseras när det gäller de svenska skattetilläggen eftersom ett beslut om skattetillägg i Sverige inte har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande eftersom beslutet meddelas av SKM. Detta följer i sin tur av att artikel 4 stadgar att för att ett avgörande enligt konventionen skall kunna tillmätas rättskraft krävs att detta meddelas ”in accordance with the law and penal procedure of that state”. Återigen kan man fråga sig vad det är för poäng med att skriva under en konvention som man sedan på olika sätt anstränger sig för att slingra sig ur. För att konventionen så långt som möjligt skall få genomslag i Sverige skall konventionen tolkas fördragskonformt. Detta borde enligt vår mening innebära att individens rättigheter togs på allvar.

Oberoende av hur artikeln skall tolkas på denna punkt så begränsas artikelns tillämplighet av den betydelse brottsbegreppet givits enligt Europadomstolen. SBL och TL skiljer sig åt när det gäller subjektiva rekvisit. Betydelsen av subjektiva rekvisit framhölls i *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*. Europadomstolen betonade att man i den franska motsvarigheten till SBL hade ett krav på uppsåt vilket saknades i den franska taxeringslagen och att detta i sin tur medförde att det var fråga om två olika brott. Detsamma borde alltså gälla för den svenska skattetilläggsregleringen som den ser ut i dag. Det torde röra sig om två olika brott. Om Sverige skulle införa ett subjektivt rekvisit för påförande av skattetillägg skulle detta innebära att brott mot principen i artikel 4 skulle uppstå.

Vidare bör påpekas att bestämmelsen om *ne bis in idem* i artikel 4 aldrig kan bli aktuell vad gäller juridiska personer eftersom de aldrig kan dömas för brott mot SBL.

8.5 Sammanfattande slutsats

Det kan konstateras att "aktionen räddaskattetilleggsinstitutet" sitter i en rävsax. I dagens läge är skattetillegget enligt vår mening stridigt mot oskuldspresumtionen och på gränsen vad gäller ne bis in idem. Om skattetillegget konstrueras så att det kräver subjektiva rekvisit står det definitivt i strid mot ne bis in idem. Hur än skattetilleggskommittén och domstolarna vänder och vrider, är den svenska skattetilleggsmodellen inte förenlig med de mänskliga rättigheterna.

9 Bilaga A Svensk Lagtext

9.1 Taxeringslag (1990:324)

5 Kap. Särskilda avgifter

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

1§ 2st.

” Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdesskatt och med fyrtio procent av sådan skatt som avses i första kap. 1§ 1st 1-6 och 8 som , om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattats med honom, eller, vad gäller mervärdesskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.”

”2 § Om avvikelse har skett från en självdeklaration genom skönstaxering, påförs den skattskyldige skattetillägg. Tillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Medför skönstaxering att sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret minskar, skall skattetillägget i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen medfört. Vid beräkningen skall dessutom bestämmelserna i 1 § andra stycket tillämpas. Till den de skönstaxering innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg tas ut enligt bestämmelserna i 1 §.

Första stycket tillämpas också om skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklaration och självdeklarationen inte kommit in trots att föreläggande sänts ut till den skattskyldige. Tillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de uppgifter som den skattskyldige på annat sätt

än muntligen kan ha lämnat till ledning för taxeringen. Innefattar skönstaxeringen att ett vid tidigare taxering fastställt underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst utnyttjas helt eller delvis, skall skattetillägg beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen medfört . Har den skattskyldige på annat sätt än muntligen till ledning för taxeringen redovisat underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret och medför skönstaxeringen att sådant underskott minskar skall skattetillägget beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen medfört”.

”4 § Skattetillägg tas inte ut

vid rättelse av en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,

vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital, om rättelsen gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång taxeringsåret,

i den mån avvikelsen avser bedömning av ett yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, och avvikelsen inte gäller uppgift i sak,

om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift.

Första stycket 2 gäller inte i fråga om kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c, 44 eller 45§ lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. ”

”6 § Den skattskyldige skall befrias helt från särskild avgift

om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller

om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Den skattskyldig får befrias helt ifrån skattetillägg även när det belopp som kunde ha undandragit genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.”

”7§ Bestämmelserna i 6§ skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

9.2 Brottsbalken

1 Kap. Om brott och brottspåföljder

”1§ Brott är en gärning som är beskriven i denna balk eller i annan lag eller författning och för vilken straff som sägs nedan är föreskrivet.”

”3§ Med påföljd för brott förstås i denna balk straffen böter och fängelse samt villkorligdom, skyddstillsyn och överlämnande till särskild vård.”

29 Kap. Om straffmätning och påföljdseftergift

”5§ Vid straffmätning skall rätten utöver brottets straffvärde i skälig omfattning beakta

1. om den tilltalade till följd av brottet drabbats av allvarlig kroppsskada,
2. om den tilltalade efter förmåga sökt förebygga eller avhjälpa eller begränsa skadliga verkningar av brottet,
3. om den tilltalade frivilligt angett sig,
4. om den tilltalade förorsakats men genom att han på grund av brottet utvisas ur riket,
5. om den tilltalade till följd av brottet drabbats av eller om det finns grundad anledning anta att han kommer att drabbas av avskedande eller uppsägning från anställning eller av annat hinder eller synnerlighet i yrkes- eller näringsutövning,
6. om den tilltalade till följd av hög ålder eller dålig hälsa skulle drabbas oskäligt hårt av ett straff utmätt oskäligt hårt efter brottets straffvärde,
7. om en i förhållande till brottets art ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks eller
8. om någon annan omständighet föreligger som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än brottets straffvärde motiverar.

Föreligger omständighet som avses i första stycket, får rätten, om särskilda skäl påkallar det, döma till lindrigare straff än vad som är föreskrivet för brottet.”

9.3 Rättegångs Balken

30 kap. Om dom och beslut

”9§ Sedan tid för talan mot dom utgått, må ej fråga om ansvar å den tilltalade för gärning, som genom domen prövats, ånyo upptagas.

Om förändring och förening av brottspåföljd, om särskilda rättsmedel samt om överförande av lagföring till främmande stat i visst fall gälla vad därom är stadgat.”

45 Kap. Om väckande av allmänt åtal

”1§ Vill åklagare väcka åtal, skall han hos rätten göra skriftlig ansökan om stämning å den som skall tilltalas; rätten äger dock i den omfattning som finnes lämplig, uppdraga åt åklagare att själv utfärda stämning. Åtal skall anses väckt, då stämningsansökan inkom till rätten eller om åklagaren utfärdat stämning, då denna delgavs den tilltalade. Ej må mot den tilltalade nytt åtal väckas för gärning, för vilken han redan står under åtal.”

9.4 Förvaltningslag (1986:223)

”4§ Varje myndighet skall lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som rör myndigheternas verksamhetsområde. Hjälpen skall lämnas i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.

Frågor från enskilda skall besvaras så snart som möjligt.

Om någon av misstag vänder sig till fel myndighet, bör myndigheten hjälpa honom till rätta.”

9.5 Förvaltningsprocesslag (1971:291)

”8§ Rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Vid behov anvisar rätten hur utredning bör kompletteras. Överflödiga utredning får avvisas.”

9.6 Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 Kap. Självdeklaration m.m.

”3§ Var och en bör, utöver vad som framgår av deklarationsformulären, meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering.”

4 Kap. Övriga bestämmelser

”1§ Den som enligt denna lag är skyldig att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxering är också skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- och uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

Fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3§ 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Underlag skall bevaras efter sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Det finns särskilda föreskrifter om skyldigheten att föra räkenskaper.”

”2§ Skyldighet att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxeringsbeslut skall fullgöras

1. för omyndig av förmyndare eller god man, som förordnats enligt 11 kap. 1§ föräldrabalken, beträffande vad förmyndaren eller gode mannen har under sin förvaltning,
2. för sådan person, för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7§ föräldrabalken, av godemannen eller förvaltaren beträffande vad godemannen eller förvaltaren har under sin förvaltning,
3. för avliden person och hans dödsbo, av dödsbodelägare eller testamentsexekutor som skall förvalta den dödes egendom, dock att där egendomen avträtts till förvaltning av boutredningsman, denna har att fullgöra deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten,
4. för dödsbo som inte längre består av den som vid tidpunkten för dödsboets upplösning har att förvalta boets egendom,
5. för andra deklara-tions- eller uppgiftsskyldiga än enskild person och dödsbo, av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, om inte regeringen bestämmer annat beträffande staten, landsting, kommun eller annan sådan menighet,
6. för värdepappers fond av det fondbolag som handhar förvaltningen av fonden eller, om förvaltningen övergått till förvaringsinstitut, av detta, samt
7. för annan än här ovan omtalad juridisk person, som inte längre består, av den som senast haft att förvalta dess angelägenheter.”

10 Bilaga B Skattetillägg enligt övriga författningar

10.1 Skattetillägg enligt Skattebetalningslagen

Förutom taxeringslagen utgår skattetillägg enligt skattebetalningslagen. Dess regler tillämpas vad gäller skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt, om mervärdesskatten inte redovisas i självdeklaration för då regleras eventuella undandraganden av mervärdesskatt i taxeringslagen²⁶². Reglerna i skattebetalningslagen är konstruerade på samma sätt som taxeringslagen och oriktig uppgift krävs för att särskild avgift skall kunna påföras. Uppgiften skall även i dessa situationer ha lämnats till ledning för beskattning. Den undandragna skatten utgör underlag för beräkning av skattetillägg men avgiften utgår med lägre procentsatser jämfört med tillägg enligt taxeringslagen. 20 procent utgör max gränsen för tillägget.²⁶³ För fallet att uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med normalt tillgängligt kontrollmaterial utgör skattetillägget 10 procent av den undandragna skatten. Avser frågan periodisering är procentsatsen 5 procent av den undandragna skatten. Även enligt skattebetalningslagen kan skattetillägg påföras vid skönstaxering. I likhet med taxeringslagen och enligt samma grunder skall skattetillägg inte tas ut enligt skattebetalningslagen vid felräkning, felskrivning, om avvikelsen avser bedömandet av ett yrkande, vid frivillig rättelse eller om den skattskyldige har avlidit.²⁶⁴

10.2 Skattetillägg enligt lagen (1984:1511) om punktskatter och prisregleringsavgifter m.m.

Punktskattelagen omfattar även skatter som tas ut enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1991:1482) om lotteri skatt. Reglerna i punktskattelagen är uppbyggda på samma sätt som reglerna i taxeringslagen. Underlaget för skattetillägg beräknas dock till högst 20 procent av det undandragna skattebeloppet. I övrigt kan skattetillägg också tas ut enligt lagen (1988:327) om fordonsskatt och lagen (1997:1137) om vägavgift för visa tunga fordon men då används istället begreppet avgiftstillägg.

10.3 Förseningsavgifter

Skattskyldig kan påföras en förseningsavgift om han/hon inte inkommer med deklaration inom föreskriven tid. Sådan förseningsavgift utgår enligt

²⁶² 10 kap. 9 och 31 §§ SKBL

²⁶³ 15 kap. 1 och 2 §§ SKBL

²⁶⁴ 15 kap. 4 §§ SKBL

taxeringslagen, skattebetalningslagen, fastighetstaxeringslagen och punktskattelagen och storleken på avgiften varierar i enlighet med den lag efter vilken avgiften skall tas ut. Enligt taxeringslagen kan sådan förseningsavgift även påföras deklaratant som inkommit med en deklaration som är så bristfällig att den inte kan anses vara ägnad att ligga till grund för taxering. Dröjsmålsavgift kan även utgå för det fall att ett skatte- eller avgiftsbelopp inte betalas i tid enligt de flesta författningar. Enligt skattebetalningslagen 15 kap. 6a§ kan en kontrollavgift utgå vid transaktioner med investeringsguld för det fall att säljare inte fullgjort skyldigheten att utföra viss identitetskontroll av köparen. Det samma gäller för den som upplåter torg- och marknadshandel enligt lagen (1988:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel. Kontrollavgift på 2000 kr påförs då den som upplåter sådan plats men underlåter att föra anteckningar om namn och personnummer angående den med vilken han upplåter platsen till.²⁶⁵

10.4 Tull och transporttillägg

Inom tullområdet finns en administrativ sanktion som är uppbyggd på samma sätt som skattetillägget. Sanktionen infördes den 1 april 1986 och motiven bakom sanktionen är liksom skattetillägget effektivitets- och avlastningsskäl. Tulltillägget vänder sig främst till den kommersiella importen och de brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten som eventuellt kan förekomma på detta område. Tulltillägget finns reglerat i den av riksdagen nyligen antagna tullagen 8 kap. 2-8§§ och 10-15§§. Transporttillägg är också en liknande sanktion som har samband med varuutbytet med utlandet. Sanktionen regleras numera i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror, och mineraloljeprodukter²⁶⁶.

²⁶⁵ SOU 2001:25 s. 96

²⁶⁶ SOU 2001:25 s. 96

11 Bilaga C Utländsk konventionstext

11.1 Vienna Convention on the Law of the Treaties

”Article 31- General rule of interpretation

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in the context and in the light of its object and purpose.
2. The context for the purpose of the interpretation of the treaty shall comprise in addition to the text, including its preamble and annexes:
 - (a) Any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in the connexion with the conclusion of the treaty;
 - (b) Any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.
3. There shall be taken into account, together with the context:
 - (a) Any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
 - (b) Any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
 - (c) Any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.
4. A special meaning shall be given to a term if it is established that a party so intended.”

“Article 32- Supplementary means of interpretation

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

- (a) Leaves the meaning ambiguous or obscure; or
- (b) Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”

11.2 EMRK

Artikel 6

Den svenska lydelsen:

1. Var och en skall, vid prövning av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis

och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.

2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställs.
3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter:
 - a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,
 - b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
 - c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträden som han själv utsatt eller att när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,
 - d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom, samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
 - e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk om man inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

Engelska lydelsen:

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

- d) to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses of his behalf under the same conditions as witnesses against him:
- e) to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court.

Artikel 4 i 7:e tilläggsprotokollet

Den svenska lydelsen:

Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

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.

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

Den engelska lydelsen:

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.

The provisions of the preceding paragraph shall not prevent the reopening of the case in accordance with the law and the 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.

No derogation from this Article shall be made under Article 15 of the Convention.

Article 25

“(1) The Commission may receive petitions addressed to the Secretary General of the Council of Europe from any person, non governmental organisation or group of individuals claiming to be the victim of a violation by one of the High Contracting Parties of the rights set forth in this Convention, provided that the high contracting Party against which the complaint has been lodged has declared that it recognises the competence of the Commission to receive such petitions. Those of the High Contracting Parties who have made such a declaration undertake not to hinder in any way the effective exercise of this right.....”

Litteraturförteckning

Litteratur

Bring, Ove, Mahmoudi, Said, *Sverige och Folkkrätten*, 1998, Nordstedt Juridik, ISBN 91-39-00082-6

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, 1997, Nordstedts Juridik, ISBN 91-39-02203-9

Van Dijk, van Hoof, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 1998, Kuwer Law international, The Hague, Nederländer ISBN 90-411-0598-0

Ekelöf, P.O, *Rättegång III*, sjätte uppl., 1996

Fitger, *Rättegångsbalken II*, Nordstedt, 1997

Greve, Vagn, *Ansvarslærens almindelige del- Treak af den danske strafferet i EF-perspektiv*, 1993, Köpenhamn

Harris, O'Boyle, Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, 1995

Jacobs, Francis G, White, Robin. C.A, *The European Convention on Human Rights*, second edition, 1996, Oxford, University Press, ISBN 0-19-825820-8

Jareborg, Nils, *Straffrättens ansvarslära*, Uppsala, 1994

Jareborg, Nils, *Straffrättens gärningslära*, Stockholm, 1995

Moëll, Christina Svensk juridisk nationalrapport, *Skatte- och avgiftskriminalitet - Seminarium i Århus den 5-6 November 1997*, Stockholm, 1998

Strömberg, Håkan, *Allmän förvaltningsrätt*, 16 upplagan, Lund 1993, ISBN 91-23-01351-6

Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skattebrott* 1996

Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skatte- och avgiftstillägg* 1994

Träskman, Per Ole, *Presumptionen om den för brott misstänktes oskyldighet*, Festskrift till Lars Welamson, 1987

Zila, Josef, *Det straffrättsliga påföljdssystemet*, andra upplagan, Stockholm 1998, ISBN 91-39-20155-4

Tidskrifter

Alexandersson, Stig, *Juridisk Tidskrift*, 1998/99 nr 1, s.251
Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg.

Asp, Petter, SN, 1999, nr 11, s.702, *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen.*

Danelius, Hans, SvJT 1998, *Nyheter från Europadomstolen - tredje kvartalet 1998*

Eklund, Hans, Johansson, Anders, SN, "Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen" , 1998, nr5, s. 276

Eklund, Hans, Johansson, Anders, SN 1999, nr4, s.174,
Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg

Landerdal, SvSkT, "Om skattetillägg, - En undersökning av eftergiftsreglernas inverkan på tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna I", 983 s. 949

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

Moëll, Cristina, Österman Persson, Roger SN 2001 nr 5 s.262, *Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten*

Munck, Johan, *Tidskrift för Sveriges domareförbund* 1/2000, *Skattetilläggen och Europakonventionen*

Nyquist, Kerstin, *Industriförbundet rättsinformation* nr. 4/99, *Skattetillägg – straff eller avgift?*

Pettersson Siltberg, Birgitta, *Rättsnytt* nr 2, april 2001,
Skattetilläggskommitténs förslag till ny lag om skattetillägg, Information från juridiska avdelningen - SKM Stockholm

Rydberg Taina, SN 1996 s. 696-731, *Skattetillägg, tillämpningen av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys.*

Träskman, Per Ole, *Nordisk Tidskrift for kriminalvidenskap* s. 352, *Omvänt eller bakvänt?*, 1997/98

Offentligtryck

Prop. 1971:10

Prop. 1977/78:136

Prop. 1985/86:80
Prop. 1989/90:74
Prop. 1991/92:43
Prop. 1993/94:117
Prop. 1996/97:100 Del I

SOU 1926:32, Processkommissionens betänkande angående
rättegångsväsendets ombildning, andra delen, Rättegången i brottmål
SOU 1993:40
SOU 1995:10
SOU 1996:116
SOU 1997:127 Del A
SOU 2001:25

RSV:s rekommendationer, RSV Dt 1992:7
Ds 1990:53 Justitiedepartementets promemoria, Sveriges tillträde till FN:s
narkotikabrottskonvention

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Europadomstolen

AGOSI mot Storbritannien dom 24/10-86 Yb 108
Air Canada mot Storbritannien dom 5/5-95, 316 A
Allenet de Ribemont mot Frankrike dom 7/8-96 Reports 1996-III, vol. 12
Ashingdane mot Storbritannien dom 28/5-85 A93
Belilos mot Schweiz dom 29/4-88, A. 132
Bendenoun mot Frankrike dom 24/2 1994, A.284
Engel m.fl. mot Nederländerna dom 8/6-76 A 22
Gradinger mot Österrike dom 23/10-95, A.328-C
Lauko mot Slovakien dom 2/9-98
Lutz mot Tyskland dom 25/8-87, A.123
Kadubec mot Slovakien dom 2/9-98
Oliveira mot Schweiz dom 30/6-98
Pham Hoang mot Frankrike dom 25/9-92, A.243
Ponsetti och Chesnel mot Frankrike dom 14/9-1999
Salabiaku mot Frankrike dom 7/11-88 A.141-A
Von Sydow mot Sverige mål nr 11464/85
Weber mot Schweiz dom 22/5-90 A. 177
Welchfallet dom 9/2 1995 A.307-A
Österrike mot Italien mål nr 788/60 Yb 4 s. 112
Öztürk mot Tyskland dom 21/2-84, A. 73

Svenska rättsfall

Länsrätten i Göteborgs och Bohuslän, rotel 21, dom 1996-02-04, Mål nr. S 729-95
Länsrätten i Göteborgs och Bohuslän, dom 1999-05-12, Mål nr. 1155-99
Länsrätten i Göteborgs och Bohuslän, dom 1999-06-24, Mål nr. 1390-99

Kammarrätten i Stockholm, dom 1998-09-17 Mål nr 1459-1460-1998
Kammarrätten i Stockholm, dom 1998-11-17 Mål nr 221-1997.
Kammarrätten i Jönköping, dom 1999-02-18 Mål nr 2152-1998
Kammarrätten i Jönköping, dom 1999-04-29 Mål nr 4436-1996
Kammarrätten i Stockholm, dom 1999-06-14 Mål nr 8455-1998
Kammarrätten i Göteborg, dom 1999-06-21 Mål nr 2861-2865-1998
Kammarrätten i Göteborg, dom 1999-06-21 Mål nr 2866-2869-1998

RÅ 1976 ref. 111
RÅ 1976 ref. 135
RÅ 1977 ref. 4
RÅ 1978 1:26
RÅ 1978 1:50
RÅ 1979 1:43
RÅ 1981 A.a. 60
RÅ 1982 1:30

RÅ 1989 ref. 40
RÅ 1993 ref. 95 (I-III)
RegR dom 2000-12-15 Mål nr 1900-1998
RegR dom 2000-12-15 Mål nr 2922-1999

Tingsrätten i Helsingborg, dom 199-09-30, Mål nr. B 663-98

NJA 1974 s. 198
NJA II 1988 s. 192
HD dom 2000-11-29, Mål B 868-99