



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Magnus Lundberg

SKATTETILLÄGG I FÖRHÅLLANDE
TILL OSKULDSPRESUMTIONEN I
EUROPAKONVENTIONEN

Om bevisbördefördelning och beviskrav,
nödvändigheten av subjektiva rekvisit
samt rätten till passivitet

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Professor Sture Bergström

Ämnesområde
Skatterätt

Höstterminen 1999

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	4
FÖRKORTNINGAR	6
1) INLEDNING	7
1.1) OM ÄMNET	7
1.2) FORSKNINGSLÄGE	7
1.3) SYFTE OCH PROBLEMSTÄLLNINGAR	8
1.4) AVGRÄNSNINGAR OCH DISPOSITION	8
2) ÅTGÄRDER FÖR UPPRÄTTHÅLLANDE AV DE SKATTSKYLDIGAS UPPGIFTSSKYLDIGHET – SÄRSKILT OM SKATTETILLÄGG	10
2.1) ALLMÄNT	10
2.2) SKATTEMYNDIGHETERNAS KONTROLLBEFOGENHETER I TAXERINGSFÖRFARANDET	10
2.3) PÅFÖLJDSSYSTEM PÅ SKATTEOMRÅDET	11
2.3.1) <i>Administrativa och straffrättsliga påföljder</i>	11
2.3.2) <i>De administrativa påföljdernas ändamål och syfte</i>	11
2.4) REGLERINGEN AV SKATTETILLÄGG	12
2.4.1) <i>Allmänt</i>	12
2.4.2) <i>Skattetillägg till följd av oriktig uppgift</i>	12
2.4.3) <i>Skattetillägg till följd av skönstaxering</i>	13
2.4.4) <i>Skäl för att inte påföra skattetillägg</i>	14
2.5) BEVISBÖRDA OCH BEVISKRAV I FRÅGA OM PÅFÖRANDE AV SKATTETILLÄGG.....	14
2.5.1) <i>Oriktig uppgift</i>	14
2.5.2) <i>Skönstaxering</i>	15
2.5.3) <i>Eftergiftsgrunder</i>	15
3) DEN EUROPEISKA KONVENTIONEN OM DE MÄNSKLIGA RÄTTIGHETERNA OCH DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA	16
3.1) ALLMÄNT	16
3.2) EUROPADOMSTOLENS ROLL OCH STÄLLNING	16
3.2.1) <i>Allmänt</i>	16
3.2.2) <i>Rättsverkan av Europadomstolens domar</i>	17
3.3) EUROPADOMSTOLENS TOLKNINGSPRINCIPER	17
3.3.1) <i>Allmänt</i>	17
3.3.2) <i>Autonoma begrepp</i>	18
3.4) EUROPAKONVENTIONEN I SVENSK RÄTT.....	18
3.4.1) <i>Allmänt</i>	18
3.4.2) <i>Europakonventionens ställning vid konflikt med inhemska regler</i>	19
Principen om fördragskonform tolkning	19
Kollisionsprinciper	20
4) TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN VID PÅFÖRANDE AV SKATTE- TILLÄGG	21
4.1) ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN	21
4.2) ANKLAGELSE FÖR BROTT	21
4.2.1) <i>Allmänt</i>	21

4.2.2)	<i>Förseelsens klassificering i nationell rätt</i>	22
4.2.3)	<i>Förseelsens natur</i>	23
4.2.4)	<i>Sanktionens natur och hårdhetsgrad</i>	24
4.3)	TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 I FRÅGA OM SKATTESANKTIONER.....	24
4.3.1)	<i>Allmänt</i>	24
4.3.2)	<i>Bendenoun v. France</i>	25
4.3.3)	<i>A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland samt E.L., R.L. and J.O.-L. v. Switzerland</i>	25
4.3.4)	<i>J.J. v. Netherlands</i>	26
4.4)	TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 I FRÅGA OM DET SVENSKA SKATTETILLÄGGET	26
4.4.1)	<i>Allmänt</i>	26
4.4.2)	<i>Förseelsens klassificering i svensk rätt</i>	27
	Allmänt.....	27
	Klassificering ur ett formellt perspektiv	27
	Klassificering ur ett materiellt perspektiv.....	28
	Slutsats	29
4.4.3)	<i>Förseelsens natur</i>	29
4.4.4)	<i>Sanktionens natur och hårdhetsgrad</i>	30
4.4.5)	<i>Slutsats</i>	30
5)	OSKULDSPRESUMTIONENS BETYDELSE FÖR PÅFÖRANDE AV SKATTETILLÄGG	32
5.1)	ALLMÄNT	32
5.2)	BEVISBÖRDEFÖRDELNING OCH BEVISKRAV	32
5.2.1)	<i>Europadomstolens praxis</i>	32
5.2.2)	<i>Betydelsen av Europadomstolens praxis för påförande av skattetillägg</i>	32
5.3)	NÖDVÄNDIGHETEN AV SUBJEKTIVA REKVISIT	33
5.3.1)	<i>Salabiaku v. France</i>	34
5.3.2)	<i>Innebörden av Salabiaku-fallet – särskilt om strikt ansvar</i>	35
5.3.3)	<i>Skattetilläggsregleringen – strikt ansvar eller presumtionsansvar?</i>	37
5.3.4)	<i>Skattetilläggsregleringens ställning i förhållande till oskuldspresumtionen om denna utgör hinder för strikt ansvar</i>	38
	Förekomsten av en konflikt	38
	Lösning av konflikten.....	39
5.3.5)	<i>Skattetilläggsregleringens ställning i förhållande till oskuldspresumtionen om denna (i princip) inte utgör hinder för strikt ansvar</i>	41
5.4)	RÄTTEN TILL PASSIVITET	41
5.4.1)	<i>Allmänt</i>	41
5.4.2)	<i>Innebörden av passivitetsrätten</i>	42
	Funke v. France	42
	Saunders v. United Kingdom	42
	Slutsatser av rättsfallen – särskilt om passivitetsrättens inträde	43
5.4.3)	<i>Passivitetsrättens betydelse i taxeringsförfarandet och i fråga om skattetillägg</i>	44
6)	AVSLUTNING	46
6.1)	SYNPUNKTER DE LEGE FERENDA	46
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48

SAMMANFATTNING

Skattetillägg är en ekonomisk sanktionsavgift som kan påföras en skattskyldig person om denne har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller om denne har skönstaxerats. Skattetilläggets storlek bestäms schablonmässigt och påförandet sker i princip oberoende av om den skattskyldige agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet. Subjektiva omständigheter kan dock i viss mån beaktas genom att regelverket innehåller vissa eftergiftsgrunder.

Den 1 januari 1995 inkorporerades den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna i svensk lagstiftning (Europakonventionen). Därefter har i olika sammanhang undersökts hur skattetilläggsregleringen förhåller sig till de rättssäkerhetsgarantier som gäller enligt framför allt artikel 6 i konventionen. I denna uppsats undersöks hur skattetilläggsregleringen förhåller sig till den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2, enligt vilken envar som blivit anklagad för brottslig gärning skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.

Artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig om det föreligger en ”anklagelse för brott”. Europadomstolen har i sin praxis tolkat detta begrepp autonomt, vilket innebär att den nationella klassificeringen av en förseelse inte är avgörande för frågan om en anklagelse för brott föreligger. Denna fråga skall i stället avgöras mot bakgrund av tre alternativa kriterier: förseelsens klassificering i nationell rätt, förseelsens natur samt sanktionens natur och hårdhetsgrad. Med tillämpning av dessa kriterier har Europadomstolen i ett antal rättsfall funnit att artikel 6 varit tillämplig vid påförande av vissa andra länders skattesanktioner. I uppsatsen konstateras att artikel 6 måste anses tillämplig även vid påförande av det svenska skattetillägget. Slutsatsen dras mot bakgrund av en undersökning av de tre kriterierna och med beaktande av Europadomstolens praxis i mål om skattesanktioner.

Oskuldspresumtionen innehåller enligt Europadomstolens praxis flera olika aspekter. I bevishänseende innebär oskuldspresumtionen att bevisbördan skall ligga på det allmänna och att varje tvivel skall verka till förmån för den anklagade (*in dubio pro reo*). Det är härigenom möjligt – men inte säkert – att den anklagades skuld måste vara ”ställd utom rimligt tvivel” för att en fällande dom skall vara förenlig med oskuldspresumtion. Vid påförande av skattetillägg är beviskraven lägre än ”ställd utom rimligt tvivel” när det gäller förekomsten av en oriktig uppgift eller grund för skönstaxering. Den konflikt som härigenom kan föreligga mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen torde kunna lösas i rättstillämpningen genom att beviskraven höjs till ”ställd utom rimligt tvivel”.

I Salabiaku-fallet slog Europadomstolen fast att oskuldspresumtionen innebär att vissa krav måste uppfyllas för att användning av presumtioner skall vara konventionsenlig. Detta rättsfall har i doktrin tolkats på två olika sätt. Enligt den första uppfattningen innebär Salabiaku-fallet att oskuldspresumtionen utgör hinder för strikt ansvar. Enligt den andra uppfattningen, som torde ha mest stöd för sig, är strikt ansvar i princip och under vissa förutsättningar konventionsenligt.

I uppsatsen konstateras att skattetilläggsregleringen bygger på ett strikt ansvar. Mot bakgrund av den ovannämnda första uppfattningen föreligger därmed en konflikt mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen. En sådan konflikt torde kunna lösas genom att det i rättstillämpningen uppställs ett krav på att den skattskyldige skall ha agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet. Mot bakgrund av den ovannämnda andra uppfattningen är det förhållandet att skattetilläggsregleringen grundar sig på ett strikt ansvar inte oförenligt med oskuldspresumtionen.

En konsekvens av oskuldspresumtionen är att den anklagade har en rätt till passivitet. Den anklagade har således bland annat rätt att inte belasta sig själv. Omvänt innebär passivitets-

rätten att det allmänna inte, genom till exempel vitesföreläggande eller andra tvångsåtgärder, får tvinga en anklagad person att lämna uppgifter mot sig själv. Passivitetsrätten medför vidare att uppgifter som lämnats under tvång inte får läggas till grund för en fällande dom.

I taxeringsförfarandet har skattemyndigheterna vissa kontrollbefogenheter, bland annat kan skattskyldiga personer föreläggas att lämna uppgifter vid vite. I uppsatsen konstateras att ett sådant vitesföreläggande kan innebära en kränkning av passivitetsrätten om det lämnas i ett fall då skattemyndigheten misstänker att det finns grund för att påföra den skattskyldige skattetillägg. Ett vitesföreläggande är dock förenligt med passivitetsrätten om detta har lämnats innan det föreligger en misstanke om att det finns grund för skattetillägg. Likväl kränks passivitetsrätten om de uppgifter som den skattskyldige har lämnat läggs till grund för påförande av skattetillägg. Skattemyndigheternas möjlighet att lämna vitesförelägganden är således inte helt förenlig med den anklagades passivitetsrätt. Konflikterna torde dock kunna lösas i rättstillämpningen genom uppställande av särskilda undantag.

Även om de konflikter som således kan föreligga mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen torde kunna lösas i rättstillämpningen konstateras i uppsatsen att det finns ett behov av lagstiftningsåtgärder.

FÖRKORTNINGAR

AJIL	American Journal of International Law
CHF	Schweiziska franc
Ds	Departementsstencil
Fi	Finansdepartementet
FN	Förenta Nationerna
FRF	Franska franc
HRLJ	Human Rights Law Journal
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
JT	Juridisk Tidskrift
Ju	Justitiedepartementet
KR	Kammarrätt
LR	Länsrätt
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NLG	Nederländska gulden
Prop.	Proposition
RK	Rättsfall från kammarrätterna
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets anvisningar och föreskrifter i frågor rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattning
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSKT	Svensk Skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter

1) INLEDNING

1.1) Om ämnet

Skattskyldiga fysiska och juridiska personer har en långtgående skyldighet att lämna uppgifter om sina ekonomiska förhållanden till skattemyndigheterna. Denna uppgiftsskyldighet upprätthålls bland annat genom skattemyndigheternas kontroll av de skattskyldiga samt genom hot om sanktioner. Den som lämnar felaktig information eller som undanhåller relevant information riskerar således att bli påförd skattetillägg eller, i grövre fall, påföljd enligt skattebrottslagen. Skattetillägg, som är den viktigaste sanktionen vid brott mot uppgiftsskyldigheten, är en ekonomisk avgift som utgår i princip oberoende av om den skattskyldige har agerat uppsåtligt eller av vårdslöshet. Sanktionen handhas av skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna.

På senare tid har i bland annat juridisk litteratur uppmärksammats att skattetilleggets utformning och det sätt på vilket det påförs eventuellt kan vara i konflikt med vissa bestämmelser i den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen).¹ Konflikten gäller främst i förhållande till de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i konventionen. Det har således bland annat hävdats att det förhållandet att skattetillägg påförs på i princip objektiva grunder är oförenligt med den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2.

I denna uppsats kommer att undersökas vilken betydelse vissa aspekter av oskuldspresumtionen i artikel 6.2 har för skattetilleggsregleringen.

1.2) Forskningsläge

Europakonventionens betydelse för skattetilleggsregleringen har kommit att undersökas i flera olika sammanhang. I juni 1996 presenterade Skattekontrollutredningen delbetänkandet *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen* (SOU 1996:116). Utredningens slutsats var att artikel 6 inte är tillämplig vid påförande av skattetillägg.² Denna ståndpunkt har dock mött häftig kritik.³ Senare rättsfall från Europadomstolen har också medfört att grunderna för utredningens slutsats starkt kan ifrågasättas.

Frågan om skattetilleggets förenlighet med Europakonventionen har också blivit föremål för undersökning i svensk juridisk litteratur – inte minst mot bakgrund av Skattekontrollutredningens delbetänkande. De författare som således fört fram sina åsikter är tämligen eniga om att artikel 6 torde vara tillämplig vid påförande av skattetillägg.⁴ Däremot råder delade meningar om vilka konsekvenser detta medför – särskilt när det gäller oskuldspresumtionens betydelse för det förhållandet att skattetillägg påförs på i princip objektiva grunder.⁵

Vidare har svenska underrätter i ett flertal fall haft anledning att undersöka hur påförande av skattetillägg förhåller sig till Europakonventionen. Härvid har i princip varje domstol presenterat sin lösning på problemet. Vissa domstolar har ansett att artikel 6 överhuvudtaget inte är tillämplig medan andra har kommit till motsatt slutsats. De domstolar som har ansett artikel 6 vara tillämplig har inte presenterat överensstämmande slutsatser när det gäller konsekvenserna härav. Den osäkerhet som således gäller inom rättstillämpningen torde dock – åtminstone

¹ Europakonventionen inkorporerades i svensk lagstiftning den 1 januari 1995, se avsnitt 3.4.1.

² Två av utredningens ledamöter ansåg dock att artikel 6 är tillämplig vid påförande av skattetillägg, se SOU 1996:116 s 167ff.

³ Se bland annat Fi96/3354.

⁴ Se bland annat Asp SN 1999 s 703f samt Eklund & Johansson SN 1999 s 178.

⁵ Se avsnitt 5.3.2.

till viss del – komma att undanröjas inom en snar framtid. Regeringsrätten har beviljat prövningstillstånd i fyra mål i vilka skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen aktualiseras.⁶

Slutligen bör i sammanhanget nämnas att det har tillsatts en ny utredning med uppgift att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet. Utredningen skall bland annat beakta de krav Europakonventionen kan ställa på förfarandet.⁷

1.3) Syfte och problemställningar

Denna uppsats syftar till att undersöka hur den svenska skattetilläggsregleringen förhåller sig till vissa aspekter av oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen. En första fråga som uppkommer i detta sammanhang är dock huruvida artikel 6 överhuvudtaget är tillämplig vid påförande av skattetillägg. Denna fråga kommer därför att utredas innan oskuldspresumtionens betydelse närmare undersöks.⁸

När det gäller skattetilläggsregleringens förenlighet med oskuldspresumtionen kommer tre huvudfrågor att behandlas i uppsatsen. Den första av dessa gäller vilken betydelse oskuldspresumtionen har för skattetilläggsregleringen i fråga om bevisbörda och beviskrav. Den andra huvudfrågan tar sikte på huruvida det är förenligt med oskuldspresumtionen att skattetillägg påförs i princip oberoende av om den skattskyldige agerat uppsåtligt eller av vårdslöshet. Härvid kommer konsekvenserna av såväl ett jakande som ett nekande svar att undersökas. Den sista huvudfrågan gäller vilken betydelse oskuldspresumtionen (rätten till passivitet) har för skattemyndigheternas möjlighet att lämna vitesförelägganden i de fall skattetillägg kan aktualiseras för den skattskyldige.⁹

Problemställningarna kommer att behandlas på så sätt att först undersöks vad som är gällande rätt enligt Europakonventionen och Europadomstolens praxis och därefter undersöks huruvida den svenska regleringen är förenlig med vad som sålunda utgör gällande rätt. I den mån oförenligheter föreligger kommer även att undersökas hur dessa kan lösas i rättstillämpningen.

1.4) Avgränsningar och disposition

Skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen kan inte endast ifrågasättas mot bakgrund av oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Härutöver kan till exempel diskuteras om det förhållandet att skattetillägg kan påföras av skattemyndigheterna är fullt förenligt med rätten till domstolsprövning enligt artikel 6.1. En annan fråga gäller det förhållandet att den som lämnar en oriktig uppgift såväl kan påföras skattetillägg som dömas till påföljd enligt skattebrottslagen. Det kan hävdas att det härigenom kan uppstå en konflikt med artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen enligt vilken ingen får straffas två gånger för samma sak (*ne bis in idem*).¹⁰

Mot bakgrund av frågornas omfattning har det varit nödvändigt att begränsa uppsatsen till att endast omfatta oskuldspresumtionens betydelse för skattetilläggsregleringen. Även på detta

⁶ Dessa fall har följande målnummer hos RR: 5772-1998, 433-1999, 2922-1999 och 3394-1999.

⁷ Se utredningsdirektiv 1998:34.

⁸ Såsom ovan framgått kom Skattekontrollutredningen i delbetänkandet SOU 1996:116 fram till att artikel 6 inte är tillämplig vid påförande av skattetillägg. Betänkandet får dock numera anses ha ett tämligen lågt värde, jfr avsnitt 1.2. Det kommer därför i princip inte att behandlas i denna uppsats utan i stället görs en fristående bedömning av huruvida artikel 6 är tillämplig vid påförande av skattetillägg.

⁹ Enligt Europadomstolens praxis följer den anklagades rätt till passivitet formellt sett inte av oskuldspresumtionen (artikel 6.2) utan av rätten till en rättvis rättegång (artikel 6.1). Passivitetsrätten utgör dock en direkt konsekvens av oskuldspresumtionen, varför den således kan betraktas som en del av oskuldspresumtionen.

¹⁰ LR i Göteborg har i en dom den 1999-06-24 (mål nr 1390-99) funnit att det föreligger en dylik konflikt mellan skattetilläggsregleringen och Europakonventionen.

område har dock viss avgränsning fått göras. En fråga som således inte behandlas i uppsatsen är huruvida det är förenligt med oskuldspresumtionen att ett beslut om skattetillägg får verkställas utan hinder av att beslutet inte har vunnit laga kraft.¹¹

Kapitel 2 innehåller en beskrivning av skattetilläggsregleringen och taxeringslagens bestämmelser om skattemyndigheternas kontrollbefogenheter. I kapitel 3 behandlas vissa allmänna frågor angående Europakonventionen. Frågan om tillämpligheten av artikel 6 i Europakonventionen vid påförande av skattetillägg behandlas i kapitel 4. Därefter analyseras oskuldspresumtionens betydelse för påförande av skattetillägg i kapitel 5. Vissa avslutande synpunkter ges i kapitel 6. Slutsatser presenteras löpande i de analyserande avsnitten.

I sammanhanget bör observeras att de beskrivningar av skattetilläggsregleringen och Europakonventionen som återfinns i kapitel 2 och 3 inte är avsedda att vara uttömmande. Dessa kapitel syftar endast till att ge bakgrund till de följande analyserande avsnitten och därigenom skapa helhet åt uppsatsen.

¹¹ Jfr Leidhammar SvSkT 1998 s 838.

2) ÅTGÄRDER FÖR UPPRÄTTHÅLLANDE AV DE SKATTSKYLDIGAS UPPGIFTSSKYLDIGHET – SÄRSKILT OM SKATTETILLÄGG

2.1) Allmänt

För att en korrekt beskattning skall kunna uppnås är det nödvändigt att de skattskyldiga medverkar i bland annat taxeringsförfarandet genom att lämna uppgifter om sina ekonomiska förhållanden till skattemyndigheterna.¹² Detta informationsbehov hos skattemyndigheterna tillgodoses bland annat genom att de skattskyldiga, enligt reglerna i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, är skyldiga att lämna uppgifter till ledning för den egna taxeringen i form av självdeklaration.¹³ Utöver vad som framgår av deklaraionsformulären, bör härvid, enligt 2 kap. 3 § sagda lag, var och en meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för den egna taxeringen.

Av uppenbara skäl finns ett stort ekonomiskt incitament för de skattskyldiga att vilseleda skattemyndigheterna genom att undanhålla information eller genom att lämna felaktig information. För att uppgiftsskyldigheten skall kunna upprätthållas innehåller skattelagstiftningen därför regler som skapar vissa kontrollbefogenheter för skattemyndigheterna. Av samma anledning innehåller skattelagstiftningen också regler om sanktioner mot de som åsidosätter uppgiftsskyldigheten.¹⁴ Den viktigaste sanktionen i detta avseende är skattetillägg.¹⁵

Avsnitt 2.2 innehåller en redogörelse för reglerna om skattemyndigheternas kontrollbefogenheter i taxeringen. Därefter ges i avsnitt 2.3 en kort beskrivning av påföljdssystemet på skatteområdet. Härvid läggs tyngdpunkten, med hänsyn till den fortsatta framställningen, på de administrativa sanktionerna och särskilt deras ändamål och syfte. Skattetilläggsregleringen behandlas särskilt i avsnitten 2.4 och 2.5.

2.2) Skattemyndigheternas kontrollbefogenheter i taxeringsförfarandet

I bland annat 3 kap. taxeringslagen (1990:324) återfinns vissa bestämmelser om skattemyndigheternas befogenheter i taxeringsförfarandet.

Av 3 kap. 5 § första stycket taxeringslagen framgår att skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgifter eller att visa upp handlingar som behövs för kontroll av lämnade uppgifter. Ett föreläggande får, enligt andra stycket i samma bestämmelse, förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Från denna huvudregel finns dock ett viktigt undantag. Om det finns anledning att anta att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott, får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Undantaget tillkom för att anpassa taxeringslagen till de rättssäkerhetskrav som följer av artikel 6 i Europakonventionen.¹⁶

Kontroll av uppgifter i självdeklaration kan enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen också ske vid ett besök hos den skattskyldige eller vid annat personligt sammanträffande (taxeringsbesök). Denna utredningsform förutsätter dock att den skattskyldige lämnar sitt samtycke.

¹² Se prop. 1971:10 s 194, SOU 1996:116 s 47 samt Landerdahl SvSkT 1982 s 330.

¹³ I lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter finns även regler om skyldighet för arbetsgivare och andra att lämna kontrolluppgifter till skattemyndigheterna om anställdas lön och andra förmåner.

¹⁴ Se prop. 1971:10 s 195f samt SOU 1996:116 s 47.

¹⁵ Se Almgren & Leidhammar 5:1:1 TL.

¹⁶ Se prop. 1997/98:10 s 59ff. I avsnitt 5.4.3 kommer att undersökas huruvida taxeringslagen anpassats i tillräcklig grad.

När det gäller näringsidkare kan skattemyndigheten vidare besluta om taxeringsrevision enligt 3 kap. 8-12a §§ taxeringslagen. Taxeringsrevision innebär i korthet att skattemyndigheten granskar underlaget för deklARATIONER och kontrolluppgifter för att därigenom kontrollera att den skattskyldige har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Revisionen kan, med vissa undantag, omfatta samtliga handlingar som rör verksamheten. Urvalet av dem som skall revideras kan ske slumpvis.¹⁷ Revision förutsätter således inte en misstanke om att uppgiftsskyldigheten inte är uppfylld.

Utgångspunkten är enligt 3 kap. 10 § taxeringslagen att revisionen skall ske i samverkan med den skattskyldige, men om detta inte är möjligt kan tvångsåtgärder aktualiseras. Av 3 kap. 12 § fjärde stycket framgår således att den skattskyldige kan föreläggas vid vite att bland annat tillhandahålla handlingar. Härvid gäller samma undantag som i fråga om vitesföreläggande enligt 3 kap. 5 § andra stycket taxeringslagen. Bestämmelser om tvångsåtgärder i övrigt återfinns i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

2.3) Påföljdssystem på skatteområdet

2.3.1) Administrativa och straffrättsliga påföljder

Överträdelse mot uppgiftsskyldigheten beivrades fram till och med 1971 genom påförande av straff enligt den dåvarande skattestrafflagen (1943:313). Detta påföljdssystem innehöll dock flera brister.¹⁸ Regelöverträdelserna utgjorde en stor belastning på åklagarmyndigheter och allmänna domstolar, men likväl ledde endast någon procent av överträdelserna till åtal. Effektiviteten hos systemet var därför låg, samtidigt som lagföringen blev ojämn och slumpmässig. Många av överträdelserna var vidare att betrakta som rena bagatellförseelser och i dessa fall ansågs det straffrättsliga förfarandet mindre lämpligt. Det ansågs inte överensstämmande med det allmänna rättsmedvetandet att behandla dessa förseelser såsom brott i egentlig mening.

I syfte att komma till rätta med bristerna infördes ett nytt administrativt påföljdssystem den 1 januari 1972. Samtidigt ersattes skattestrafflagen av en ny lag, skattebrottslagen (1971:69). Huvuddragen i reformen är fortfarande gällande och innebär i korthet att överträdelse mot uppgiftsskyldigheten numera främst beivras med schablonmässigt bestämda administrativa sanktionsavgifter.¹⁹ Härvid är, såsom ovan framgått, skattetillägg den viktigaste sanktionen. Allvarligare regelöverträdelse kan dock härutöver medföra åtal för bland annat skattebrott eller vårdslös skatteuppgift i enlighet med skattebrottslagens bestämmelser. Den omständigheten att skattetillägg har påförts utesluter således inte att även straffrättsligt ansvar utkrävs.²⁰ Lindrigare regelbrott, det vill säga de ovannämnda bagatellförseelserna, har avkriminaliserats och beivras endast enligt det administrativa systemet.²¹

2.3.2) De administrativa påföljdernas ändamål och syfte

Såsom framgått ovan infördes det administrativa påföljdssystemet främst i syfte att skapa ett effektivare sanktionssystem, varigenom den preventiva effekten skulle bli större.²² En viktig

¹⁷ Se Lodin m.fl. s 573f.

¹⁸ Om dessa brister, se prop. 1971:10 s 197ff.

¹⁹ Se Almgren & Leidhammar 5:1:1 TL.

²⁰ Se SOU 1997:127 Del A s 341f samt Lodin m.fl. s 592. Vid straffmätningen enligt skattebrottslagen kan dock beaktas att skattetillägg har påförts, se prop. 1971:10 s 241 och s 364, SkU 1971:16 s 68, NJA 1979 s 524, NJA 1987 s 201 samt Domstolsverkets yttrande i Fi 96/3354 s 15.

²¹ Jfr 13 § skattebrottslagen.

²² Se prop. 1971:10 s 198 samt Warnling-Nerep (1987) s 45. Ökad effektivitet torde också ha uppnåtts, se prop. 1977/78:136 s 140, SOU 1997:127 Del A s 340 samt Thornstedt m.fl. (1994) s 115. I sammanhanget bör noteras att reformen också syftade till att avkriminalisera bagatellförseelserna, se prop. 1971:10 s 240 samt Eklund & Johansson SN 1998 s 276.

del i reformen var härvid att de administrativa sanktionerna utformades på ett annat sätt än de straffrättsliga. Vidare kom det administrativa sanktionssystemet att hanteras av skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar i stället för av åklagarmyndigheter och allmänna domstolar. När det gäller sanktionernas syfte och ändamål finns dock inga egentliga skillnader jämfört med påföljderna i såväl den äldre skattestrafflagen som den nya skattebrottslagen.²³ Avsikten med skattesanktionerna är generellt att dessa, genom att ha en avskräckande effekt, skall åstadkomma efterlevnad av reglerna om de skattskyldigas uppgiftsskyldighet.²⁴

2.4) Regleringen av skattetillägg

2.4.1) Allmänt

Såsom framgått av föregående avsnitt är skattetillägg en sanktionsavgift av administrativ karaktär, vilket bland annat innebär att sanktionen handhas av förvaltningsmyndigheter (skattemyndigheter) och förvaltningsdomstolar. Skattetilleggets egenskap av sanktionsavgift innebär att dess storlek bestäms schablonmässigt och att påförandet i princip sker oberoende av om den skattskyldige har handlat uppsåtligt eller av vårdslöshet.²⁵

Skattelagstiftningens bestämmelser om skattetillägg har inte samlats i en och samma lag på det sätt som har gjorts i fråga om straffrättsliga påföljder genom skattebrottslagen. Regler om skattetillägg återfinns i stället i ett flertal lagar.²⁶ För de flesta skattskyldiga är det dock främst taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg som kan aktualiseras. Denna lag gäller enligt 1 kap. 1 § vid fastställelse av underlaget för att ta ut bland annat inkomstskatt och förmögenhetsskatt (taxering) och tillämpas därvid för såväl företag som enskilda.

Enligt taxeringslagens bestämmelser kan skattetillägg påföras en skattskyldig om denne har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller om denne har skönstaxerats. I vissa fall skall dock skattetillägg inte påföras trots att dessa förutsättningar i och för sig är för handen.

I de följande avsnitten skall regleringen av skattetillägg i viss mån beskrivas. Av praktiska skäl kommer detta att ske mot bakgrund av taxeringslagens bestämmelser. Reglerna om skattetillägg är dock uppbyggda på i princip samma sätt i samtliga lagar i vilka sanktionen förekommer. Det som sägs med hänvisning till taxeringslagen gäller därför i stor utsträckning generellt.

2.4.2) Skattetillägg till följd av oriktig uppgift

Av 5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen framgår att skattetillägg skall tas ut om en skattskyldig på annat sätt än muntligen under taxeringsförfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. Detsamma gäller, om en sådan uppgift har lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Det centrala rekvisitet i bestämmelsen är att en oriktig uppgift skall ha lämnats. Felaktigheten kan därvid bestå i till exempel att en intäkt har redovisats med för lågt belopp eller att ett yrkat avdrag är större än den skattskyldiges verkliga kostnad.²⁷ Oriktig uppgift anses härutöver även ha lämnats vid förtigande av sådan information som är av betydelse för en korrekt taxe-

²³ Se Alexandersson JT 1998/99 s 257, jfr prop. 1971:10 s 240.

²⁴ Se prop. 1971:10 s 196 samt Alexandersson JT 1998/99 s 257.

²⁵ Se Eklund & Johansson SN 1998 s 277. Det kan noteras att begreppet "sanktionsavgift" är långtifrån enhetligt, se Warnling-Nerep (1987) s 60ff.

²⁶ Se bland annat lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327), taxeringslagen (1990:324) samt skattebetalningslagen (1997:483).

²⁷ Se Thornstedt (1992) s 120.

ring.²⁸ I sammanhanget bör observeras att det är tillräckligt att en oriktig uppgift har lämnats för att skattetillägg skall utgå, det vill säga skattetillägg utgår oberoende av den skattskyldiges insikt om den oriktiga uppgiften. Det finns således inget krav på att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet för att skattetillägg skall påföras. Subjektiva omständigheter kan dock, såsom framgår nedan, i viss mån få betydelse vid tillämpning av de så kallade eftergiftsgrunderna.²⁹

För att skattetillägg skall kunna påföras krävs att det är den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften.³⁰ Uppgiften skall således ha lämnats till ledning för den egna taxeringen, vilket också innebär att meddelandet skall ha ett direkt samband med taxeringen av den skattskyldige.³¹ Uppgiften kan ha lämnats när som helst under taxeringsförfarandet, till exempel i en deklaration eller i ett svar på en förfrågan från skattemyndigheten.³² Uppgiften kan också ha lämnats i ett mål om taxering, varvid den dock måste ha blivit underkänd efter prövning i sak.

Av 5 kap. 1 § andra till fjärde styckena taxeringslagen framgår att skattetilläggets storlek bestäms schablonmässigt. Enligt huvudregeln gäller således att skattetillägg utgår med fyrtio procent av den skatt som skulle undanhållits om den oriktiga uppgiften godtagits eller, vad gäller mervärdesskatt, med tjugo procent av felaktigt tillgodoräknad skatt. Skattetillägget beräknas dock efter tjugo procent eller, vad gäller mervärdesskatt, tio procent om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret. Om den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämförbar fråga beräknas skattetillägg efter tio eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent. Det finns ingen övre gräns för skattetilläggets beloppsmässiga storlek.

2.4.3) Skattetillägg till följd av skönstaxering

Skönstaxering aktualiseras enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen om skatt eller underlag för skatt inte kan beräknas tillförlitligt, antingen på grund av att den skattskyldige inte avgett självdeklaration eller på grund av att en lämnad deklaration eller dess underlag är bristfälligt. Innebörden av att skönstaxering företas är att skatten eller underlaget för att ta ut skatten uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet.

Enligt 5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen skall skattetillägg utgå om avvikelse har skett från den skattskyldiges självdeklaration genom skönstaxering. Av andra stycket i bestämmelsen framgår att skattetillägg även skall påföras i de fall skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklaration och självdeklaration inte kommit in trots att föreläggande har sänts ut till den skattskyldige.³³ Om grund för skönstaxering har ansetts föreliggande behövs således ingen ytterligare prövning för att skattetillägg skall påföras.

Skattetillägg som utgår till följd av skönstaxering beräknas på den skatt som påförs den skattskyldige genom skönstaxeringen. Härvid sker beräkningen efter samma procentsatser som för skattetillägg till följd av oriktig uppgift.

²⁸ Ibidem.

²⁹ Se avsnitt 2.4.4.

³⁰ Skattetillägg kan påföras såväl fysiska som juridiska personer. Enligt 7 kap. 3 § taxeringslagen skall en uppgift som har lämnats för en juridisk person anses ha lämnats av denna om det inte varit uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda en juridisk personen.

³¹ Se Thornstedt (1992) s 119.

³² Se Almgren & Leidhammar 5:1:11 TL.

³³ Det kan noteras att även förseningsavgift enligt 5 kap. 5 § taxeringslagen aktualiseras i de fall en skattskyldig ej lämnat självdeklaration inom föreskriven tid.

2.4.4) Skäl för att inte påföra skattetillägg

I vissa fall skall skattetillägg inte påföras även om förutsättningarna härför i och för sig föreligger. När det gäller skattetillägg på grund av oriktig uppgift framgår således av 5 kap. 4 § taxeringslagen att skattetillägg inte skall tas ut bland annat om den skattskyldige frivilligt har rättat felaktigheten eller om den oriktiga uppgiften består i en felräkning eller misräkning som uppenbart framgår av självdeklaration eller annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt.

Skattetillägg till följd av att den skattskyldige skönstaxerats skall, i de fall skönstaxeringen beror på utebliven självdeklaration, enligt 5 kap. 3 § taxeringslagen undanröjas bland annat om en självdeklaration har kommit in till skattemyndighet eller allmän förvaltningsdomstol före utgången av året efter det då beslutet fattades.

Av 5 kap. 6 § första stycket taxeringslagen framgår vidare att den skattskyldige helt skall befrias från skattetillägg i följande fall:

1. 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,
2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller
3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Dessa eftergiftsgrunder är av subjektiv karaktär då de innebär att visst hänsyn tas till den skattskyldiges personliga förhållanden.³⁴ I frågan huruvida eftergiftsgrund föreligger skall en samlad bedömning göras. Flera omständigheter av mindre vikt kan därigenom sammantagna ha en sådan styrka att de bör medföra befrielse från skattetillägg.³⁵

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg är avsedda att få en generös tillämpning.³⁶ Det kan dock hävdas, särskilt när det gäller bedömningen av om eftergift skall ske med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet eller med hänsyn till uppgiftens art, att den som företar skattemässigt komplicerade åtgärder också får anses ha en långtgående skyldighet att ta reda på gällande rätt avseende uppgiftsskyldigheten. Enligt allmänna regler förutsätts de skattskyldiga känna till gällande lagar och författningar samt mera välkänd praxis.³⁷ Eftergiftsgrunderna måste därför ses mot bakgrund av tämligen högt ställda krav på de skattskyldiga.³⁸

2.5) Bevisbörda och beviskrav i fråga om påförande av skattetillägg

2.5.1) Oriktig uppgift

Av 5 kap. 1 § taxeringslagen framgår att skattetillägg skall tas ut om en lämnad uppgift ”befinns oriktig”. Härav följer att det är det allmänna, det vill säga skattemyndigheten, som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats.³⁹ Beviskravet kan härvid anses motsvara ”visat/styrkt” på den gängse sannolikhetsskalan (antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart).⁴⁰

³⁴ Eftergiftsgrunderna är tillämpliga även för juridiska personer, se prop. 1977/78:136 s 204. I dessa fall beaktas förhållandena hos den juridiska personens ställföreträdare, se Rydberg SN 1996 s 701.

³⁵ Se prop. 1977/78:136 s 205 samt RSV Dt 1992:7 7.1.

³⁶ Se prop. 1977/78:136 s 204f samt RSV Dt 1992:7 7.1.

³⁷ Se Rydberg SN 1996 s 700 och s 728, jfr prop. 1977/78 s 204.

³⁸ Se Rydberg SN 1996 s 729f.

³⁹ Se Almgren & Leidhammar 5:1:14 TL samt RSV Dt 1992:7 3.4.

⁴⁰ Se Almgren & Leidhammar 5:1:14 TL. Jfr RÅ 1996 not 54 och RÅ 1996 not 55 angående beviskravet för förekomsten av oriktigt meddelande såsom grund för eftertaxering.

I sammanhanget kan noteras att det är den skattskyldige som enligt huvudregeln har bevisbördan för ett yrkat avdrag.⁴¹ Om denne inte i tillräcklig grad lyckas styrka sin rätt till avdrag innebär detta dock inte att en oriktig uppgift automatiskt anses föreligga. Det är fortfarande det allmännas uppgift att styrka förekomsten av en sådan uppgift. Bedömningen av om ett avdrag kan godtas i taxeringen måste således hållas isär från bedömningen av om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift.⁴²

2.5.2) Skönstaxering

Av 5 kap. 2 § taxeringslagen framgår, såsom ovan konstaterats, att skattetillägg påförs automatiskt om grund för skönstaxering har ansetts föreligga. Bevisbördan i fråga om skönstaxeringen åvilar därvid skattemyndigheten, såväl avseende grunden för skönstaxeringen som avseende det belopp den skattskyldige skall taxeras för. I rättspraxis har dock beviskravet inte satts särskilt högt.⁴³

2.5.3) Eftergiftsgrunder

Huvudregeln när det gäller eftergiftsgrunderna i 5 kap. 6 § taxeringslagen är att det är den skattskyldige som själv har att anföra relevanta omständigheter för att dessa skall beaktas.⁴⁴ Av 5 kap. 7 § taxeringslagen framgår dock att skattemyndigheter och domstolar skall beakta bestämmelserna om eftergift ex officio om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet. Om det kan antas att en viss eftergiftsgrund är för handen, skall skattemyndigheten därvid höra med den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömningen av frågan om eftergift.⁴⁵

I fråga om eftergiftsgrunden i 5 kap. 6 § 1 p taxeringslagen är det tillräckligt att det kan antas finnas samband mellan den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten och den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande. Härvid krävs således inte full bevisning om orsakssambandet.⁴⁶

⁴¹ Se Almgren & Leidhammar 5:1:13.

⁴² Ibidem.

⁴³ Se Leidhammar (1995) s 197ff.

⁴⁴ Se prop. 1977/78:136 s 212 samt RSV Dt 1992:7 7.1.

⁴⁵ Se RSV Dt 1992:7 7.1. Närmare om detta utredningsansvar, se Sundin SN 1991 s 116ff och Sundin SN 1992 s 241ff.

⁴⁶ Se prop. 1977/78:136 s 205.

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

3.1) Allmänt

Europakonventionen undertecknades av Europarådets medlemmar den 4 november 1950 och trädde i kraft den 3 september 1953.⁴⁷ Konventionens ursprungliga rättighetskatalog har där efter vid ett flertal tillfällen utvidgats genom antagandet av tilläggsprotokoll. Sverige, som har varit medlem i Europarådet allt sedan dess bildande, ratificerade konventionen den 4 februari 1952.⁴⁸ För Sveriges del är dock Europakonventionen numera inte endast folkrättsligt bindande. Inför den svenska anslutningen till EU ansågs det nödvändigt att inkorporera konventionen i den svenska lagstiftningen.⁴⁹ Sedan den 1 januari 1995 gäller därför Europakonventionen såsom svensk lag.⁵⁰

Europakonventionens innehåll grundar sig på den allmänna deklarationen om de mänskliga rättigheterna, som antogs av FN:s generalförsamling den 10 september 1948.⁵¹ Konventionen skapar vissa rättigheter och friheter för enskilda gentemot staten och uppställer vissa krav på statens myndighetsutövning och lagstiftning. Av särskilt intresse för denna framställning är därvid bestämmelserna i artikel 6 om rätten till domstolsprövning och om enskildas processuella rättigheter i rättegångar och brottsutredningar.

Avsnitt 3.2 innehåller en beskrivning av Europadomstolens roll och rättsliga ställning. I avsnitt 3.3 redogörs därefter för vissa principer som domstolen tillämpar vid tolkning av Europakonventionen. Avsnitt 3.4 innehåller en allmän beskrivning av de regler och principer som kan aktualiseras vid konflikter mellan Europakonventionen och inhemska svenska regler.

3.2) Europadomstolens roll och ställning

3.2.1) Allmänt

För att säkerställa Europakonventionens efterlevnad har, i enlighet med artikel 19 i konventionen, en särskild europeisk domstol för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen) inrättats i Strasbourg.⁵² Av artikel 34 och 35 framgår att bland annat enskilda, vars rättigheter har kränkts, under vissa förutsättningar har möjlighet att väcka talan inför Europadomstolen mot den ansvariga konventionsstaten. Enligt artikel 33 är det också möjligt för en konventionsstat att väcka talan mot en annan konventionsstat.

I artikel 32 stadgas att Europadomstolens uppgift är att tolka och tillämpa Europakonventionen. Om domstolen härvid finner att ett konventionsbrott föreligger kan den enligt artikel 41 utdöma skadestånd.

⁴⁷ Europakonventionen har ratificerats av 41 stater (den 1999-08-17), se <http://www.dhcour.coe.fr/Notices%20for%20Applicants/Dates%20of%20Ratifications.html>.

⁴⁸ Se SÖ 1952:35.

⁴⁹ Se SOU 1993:40 Del A s 24 och Del B s 124, Cameron s 141, Danelius s 43 samt Bernitz JT 1994/95 s 261.

⁵⁰ Se avsnitt 3.4.1.

⁵¹ En viktig skillnad mellan dessa folkrättsliga instrument är att Europakonventionen är bindande för medlemsstaterna, medan FN-deklarationen är just och endast en deklaration, det vill säga snarast en målsättning, se Malanczuk s 213, Strömberg & Melander s 75 samt Wallace s 207f.

⁵² Systemet för övervakning av Europakonventionen har nyligen, genom att det elfte tilläggsprotokollet trädde i kraft den 1 november 1998, genomgått en kraftig reformering. Reformen innebar bland annat att den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna (Europakommissionen) och den tidigare Europadomstolen slogs samman till en ny Europadomstol, se därom bland annat Bernhardt AJIL 1995 s 145ff, Cameron s 29f, Ehrencrona SvJT 1995 s 439ff samt Malanczuk s 219.

3.2.2) Rättsverkan av Europadomstolens domar

Ett avgörande från Europadomstolen är enligt artikel 46 i Europakonventionen folkrättsligt bindande för den konventionsstat avgörandet gäller. Vid en fällande dom är den aktuella staten således skyldig att undanröja lagstiftning eller myndighetspraxis som befunnits vara i strid med konventionen.⁵³ En fällande dom får dock stor betydelse såsom prejudikat även för andra konventionsstater i den mån deras lagstiftning eller myndighetspraxis liknar den som har underkänts.⁵⁴ Anledningen är att om en sådan stat inte genomför nödvändiga förändringar riskerar den att själv bli anklagad för konventionsbrott inför Europadomstolen.

Formellt sett är Europadomstolen inte själv bunden av tidigare avgöranden. I praktiken är det dock sällan domstolen avviker från äldre rättsfall.⁵⁵ Med tiden har därför Europadomstolens praxis blivit en rättskälla som är nog så viktig som Europakonventionen i sig.⁵⁶

3.3) Europadomstolens tolkningsprinciper

3.3.1) Allmänt

Inom den allmänna folkrätten har vissa principer utvecklats för hur avtal mellan stater skall tolkas. Denna sedvanerätt har sedermera kodifierats i artikel 31-33 i Wienkonventionen.⁵⁷ Huvudprincipen, som framgår av artikel 31.1, är att ett avtal skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck, sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Bestämmelserna i Wienkonventionen innebär att avtalstexten, sedd i ljuset av bland annat avtalets sammanhang, skall ges avgörande betydelse vid tolkningen av ett visst avtal.⁵⁸ Avtalets ändamål och syfte skall visserligen beaktas, men detta får ske endast inom ramen för vad som framgår av avtalstexten. All tolkning måste således ha konkret stöd i avtalstexten.⁵⁹

Wienkonventionens principer gäller för folkrättsliga avtal i allmänhet, vilket innebär att de ur ett allmänt folkrättsligt perspektiv skall tillämpas även när det gäller tolkning av Europakonventionen.⁶⁰ I linje härmed har också Europadomstolen uttalat att artikel 31-33 i Wienkonventionen är vägledande för dess tolkningsverksamhet.⁶¹ Domstolen har dock framhållit att särskilda hänsyn gör sig gällande vid tolkningen av Europakonventionen, till följd av dess egenskap som en rättsskapande konvention om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.⁶² Med detta i beaktande har Europadomstolen i sin tolkning lagt större vikt vid konventionens ändamål och syfte än vad Wienkonventionens principer kan anses medge.⁶³ Denna ändamålsorientering har också medfört att många av Europakonventionens

⁵³ Se Gomien m.fl. s 90, Lysén s 59, Rehof & Trier s 76f samt van Dijk & van Hoof s 219. Jfr Dickson s 19. Det kan hävdas att denna skyldighet inte följer av artikel 46 utan av artikel 1 enligt vilken konventionsstaterna förbinder sig att garantera enskilda de fri- och rättigheter som anges i konventionen, se Cameron s 30f och Ehrenkrona SvJT 1999 s 493. Av artikel 3 och 8 i Europarådets stadga följer att en stat som inte följer Europadomstolens domar kan uteslutas ur Europarådet, se Cameron s 24f, Gomien m.fl. s 89ff, Rehof & Trier s 557f samt van Dijk & van Hoof s 219f.

⁵⁴ Se Aall s 42, Cameron s 47, Rehof & Trier s 79f samt Stenderup Jensen s 53. Jfr van Dijk & van Hoof s 18f.

⁵⁵ Se Aall s 42 och s 49, Cameron s 48, Lorenzen m.fl. s 41f samt *Cossey v. United Kingdom* p. 35.

⁵⁶ Det kan hävdas att det sätt på vilket domstolen tolkat en konventionsbestämmelse blir en del av bestämmelsen, se Polakiewicz HRLJ 1996 s 407. Se även SOU 1991:106 Del A s 568.

⁵⁷ Se Aall s 10, Cameron s 23, Malanczuk s 130, Pelin s 94, Rehof & Trier s 108, Strömberg & Melander s 99 samt *Golder v. United Kingdom* p. 29. Wienkonventionens fullständiga namn är The Vienna Convention on the Law of Treaties (1969). Sverige har anslutit sig till konventionen (SÖ 1975:1).

⁵⁸ Se Sevastik s 63 samt Sinclair s 71 och s 76.

⁵⁹ Jfr Rehof & Trier s 109.

⁶⁰ Se Aall s 10, Cameron s 56, Danelius s 57f, Rehof & Trier s 109 samt van Dijk & van Hoof s 72.

⁶¹ Se *Golder v. United Kingdom* p. 29.

⁶² Se *Wemhoff v. Federal Republic of Germany* p. 8 (as to the law) samt *Soering v. United Kingdom* p. 87. Se även Aall s 10 och s 34ff, Drzemczewski s 23, Rehof & Trier s 110, Lorenzen m.fl. s 35 samt van Dijk & van Hoof s 72f.

⁶³ Se Aall s 10.

oklara begrepp har givits en vid tolkning av domstolen.⁶⁴ När det gäller artikel 6.1 i konventionen har domstolen framhållit följande:

”In a democratic society within the meaning of the Convention, the right to a fair administration of justice holds such a prominent place that a restrictive interpretation of Article 6 (1) would not correspond to the aim and the purpose of that provision.”⁶⁵

I sin praxis har Europadomstolen utbildat ett flertal allmänna tolkningsprinciper för Europakonventionen.⁶⁶ Av särskild betydelse när det gäller tolkningen av artikel 6 är därvid den nedan beskrivna principen om autonoma begrepp.

3.3.2) Autonoma begrepp

Rättsliga och språkliga skillnader konventionsstaterna emellan medför att många av de begrepp som förekommer i Europakonventionen förstås på olika sätt i de enskilda staterna. För att konventionens bestämmelser skall få en enhetlig efterlevnad har därför Europadomstolen ansett att de uttryck som förekommer i konventionen i många fall måste ges en självständig – autonom – betydelse.⁶⁷ I dessa fall har konventionens begrepp således givits en innebörd som är oberoende av vad motsvarande begrepp innebär i konventionsstaternas rättssystem.

En autonom tolkning är nödvändig inte bara till följd av nämnda nationella skillnader, utan även för att rättigheterna i konventionen skall få ett verkligt värde och inte kunna kringgå av konventionsstaterna. För de processuella rättigheterna i artikel 6 gäller att dessa aktualiseras bland annat när en ”anklagelse för brott” är för handen. Detta begrepp har givits en autonom tolkning av Europadomstolen med innebörd att den nationella klassificeringen av en förseelse inte har avgörande betydelse för frågan huruvida en anklagelse för brott föreligger.⁶⁸ Anledningen är att det annars vore möjligt för en konventionsstat att undvika tillämpning av artikel 6 genom att i sin nationella lagstiftning hänföra en viss gärning till det disciplinära eller administrativa området i stället för till det straffrättsliga området.⁶⁹

3.4) Europakonventionen i svensk rätt

3.4.1) Allmänt

I lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna stadgas att Europakonventionen skall gälla såsom lag här i landet.⁷⁰ Domstolar och andra myndigheter är således bundna av och skyldiga att tillämpa konventionen. Inkorporeringen av denna innefattar dock även konventionsorganens praxis, varför bland annat Europadomstolens avgöranden måste beaktas när konventionen tillämpas.⁷¹

⁶⁴ Se Aall s 34, Rehof & Trier s 112f samt Tallroth JFT 1996 s 53. I vissa fall har domstolens tolkning varit så långtgående att det i själva verket snarare varit fråga om rättsskapande än om egentlig tolkning, se Rehof & Trier s samt van Dijk & van Hoof s 73f. Se även SOU 1991:106 Del A s 568 samt SOU 1997:127 s 338.

⁶⁵ Se *Delcourt v. Belgium* p. 25.

⁶⁶ För en mera uttömmande beskrivning av Europadomstolens tolkningsprinciper, se bland annat Aall s 10ff, Danelius s 57ff, samt van Dijk & van Hoof s 71ff.

⁶⁷ Se Aall s 12, Asp s 318, Cameron s 57, Danelius s 59, Gomien m.fl. s 179 samt Rehof & Trier s 111f.

⁶⁸ Se bland annat *Engel and others v. Netherlands* p. 81, *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 49-50, *Lutz v. Federal Republic of Germany* p. 52, *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* p. 39 samt *Malige v. France* p. 34. Europadomstolens autonoma tolkning av begreppet anklagelse för brott kommer att behandlas närmare i avsnitt 4.2.

⁶⁹ Se *Engel and others v. Netherlands* p. 81, Aall s 116, Asp s 318f samt van Dijk & van Hoof s 77.

⁷⁰ Lagen omfattar även vissa av tilläggsprotokollen till konventionen. I det följande benämns lagen ”inkorporeringslagen”.

⁷¹ Jfr prop. 1993/94:117 s 37. Se även Nergelius *Mennesker og rettigheter* 1997 s 319, Petri s 18 samt Polakiewicz HRLJ 1996 s 407.

3.4.2) Europakonventionens ställning vid konflikt med inhemska regler

Införlivningen av Europakonventionen i den svenska rätten har givit upphov till frågan om hur eventuella konflikter mellan konventionen och övrig svensk lagstiftning skall lösas.⁷² Av inkorporeringslagen följer att Europakonventionen har samma ställning i rättskällehierarkin som annan svensk lag.⁷³ Konventionen har dock fått en viss särställning till följd av en bestämmelse i 2 kap. 23 § regeringsformen, i vilken stadgas att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen.⁷⁴

Bestämmelsen i 2 kap. 23 § regeringsformen riktar sig i första hand till lagstiftaren men innebär också att det vid en lagkonflikt blir möjligt för domstolar och myndigheter att tillämpa reglerna i 11 kap. 14 § regeringsformen om lagprövning av grundlagsstridiga föreskrifter.⁷⁵ I rättstillämpningen finns således en viss möjlighet att underlåta tillämpning av regler som har meddelats i strid med Europakonventionen. Enligt 11 kap. 14 § regeringsformen får dock föreskrifter som har beslutats av riksdagen eller regeringen åsidosättas endast om felet är uppenbart.⁷⁶ När det gäller lagar och förordningar är därför lagprövningsmöjligheten inte särskilt långtgående.⁷⁷ Bestämmelsen i 2 kap. 23 § regeringsformen möjliggör dessutom lagprövning endast av föreskrifter som har tillkommit efter konventionens införlivande. Äldre föreskrifter kan inte prövas på detta sätt.⁷⁸

Av det ovan sagda följer att konventionsstridiga föreskrifter oftast inte kommer att kunna prövas enligt 11 kap. 14 § regeringsformen.⁷⁹ Av förarbetena till inkorporeringslagen framgår att regelkonflikterna i sådana fall i stället måste lösas genom lagtolkning eller med hjälp av traditionella kollisionsprinciper.⁸⁰ Utgångspunkten är att konflikten om möjligt skall undvikas genom så kallad fördragskonform tolkning av den svenska regeln.⁸¹

Principen om fördragskonform tolkning

En grundtanke i svensk rätt är att denna är i överensstämmelse med de internationella avtal som Sverige förbundit sig att följa. Härav följer att svensk lagstiftning skall tolkas i fördragsvänlig anda, så kallad fördragskonform tolkning.⁸² Regler som strider mot Europakonventionen kan därigenom tolkningsvis ges ett innehåll som motsvarar konventionens krav.

Det är inte helt klart hur långt principen om fördragskonform tolkning sträcker sig, men den torde i varje fall möjliggöra avvikelser från förarbetsuttalanden och rättspraxis. Förmodligen är det dock inte möjligt att avvika från lagtextens objektiva ordalydelse med stöd av principen om fördragskonform tolkning.⁸³

⁷² Enligt Fri- och rättighetskommittén bör domstolar och myndigheter dock kunna utgå från att svensk rätt överensstämmer med konventionen, se SOU 1993:40 Del A s 225.

⁷³ I förarbetena till inkorporeringslagen uttalas att regler om mänskliga fri- och rättigheter har sin naturliga plats i en grundlag. En inkorporering på grundlagsnivå ansågs dock olämplig eftersom reglerna om mänskliga fri- och rättigheter i 2 kap. regeringsformen redan befann sig på denna konstitutionella nivå, se prop. 1993/94:117 s 36.

⁷⁴ Syftet med bestämmelsen är bland annat att markera Europakonventionens särskilda betydelse, se prop. 1993/94:117 s 36.

⁷⁵ Se prop. 1993/94:117 s 36 och s 53f. En regel som har meddelats i strid med Europakonventionen har samtidigt meddelats i strid med 2 kap 23 § RF, därav grundlagsstridigheten.

⁷⁶ I doktrin har uppenbarhetsrekvisitetet förklarats på följande sätt: ”man kan säga att så snart en jurist kan känna någon tvekan i frågan, om lagen är grundlagsenlig, så kan den inte åsidosättas”, se Bengtsson SvJT 1989 s 674.

⁷⁷ Se Nergelius s 677f, jfr Cameron s 144.

⁷⁸ Se Cameron s 144 samt Strömberg s 85.

⁷⁹ Detta är också tanken; lagprövningsinstitutet skall endast användas i undantagsfall, se Bengtsson SvJT 1989 s 674, Cameron s 144 samt Strömberg s 141f.

⁸⁰ Se prop. 1993/94:117 s 37f.

⁸¹ Se prop. 1993/94:117 s 37, Bernitz JT 1994/95 s 267 samt Nergelius s 683f.

⁸² Se prop. 1993/94 117 s 37, Almering SvJT 1973 s 784f, Bernitz JT 1994/95 s 268, Malmström s 22, Peczenik s 108 samt Strömberg & Melander s 20. Jfr Stenderup Jensen s 110ff.

⁸³ Bernitz anser emellertid att principen medger en ganska hårdhänt omtolkning av interna rättsregler, ibland närmast med karaktär av borttolkning, se JT 1994/95 s 268.

Kollisionsprinciper

I de fall då det inte är möjligt att tolkningsvis undanröja en lagkonflikt blir det nödvändigt att avgöra om Europakonventionen eller den interna föreskriften skall ges företräde. Enligt förarbetena till inkorporeringslagen aktualiseras därvid följande kollisionsprinciper.⁸⁴

Principen om *lex posterior derogat legi priori* innebär att en yngre lag har företräde framför en äldre lag.⁸⁵ Tillämpning av denna princip medför att Europakonventionen får företräde framför en lag som är äldre än inkorporeringslagen. Om den konventionsstridiga lagregeln är yngre än inkorporeringslagen är det dock den förstnämnda som skall tillämpas.

Förutom *lex posterior*-principen aktualiseras även den likvärdiga och i viss mån konkurrerande principen om *lex specialis derogat legi generali*. *Lex specialis*-principen innebär att en specialregel har företräde framför en generell regel.⁸⁶ Tillämpning av denna princip torde i många fall medföra att en konventionsstridig lagregel får företräde framför de allmänt utformade konventionsbestämmelserna.⁸⁷

I lagstiftningsarbetet anförde Högsta domstolen att det finns en tredje princip som innebär ”att en konvention om mänskliga rättigheter, även om den i den inhemska laghierarkin inte har högre rang än vanlig lag, ändå bör på grund av sin speciella karaktär ges en särskild vikt i fall av konflikt med inhemska lagbestämmelser”.⁸⁸ Med tillämpning av denna princip skulle konventionsstridiga lagregler kunna åsidosättas i sådana fall då detta inte är möjligt enligt *lex posterior*- eller *lex specialis*-principerna. Högsta domstolens princip kan dock även betraktas som en tolkningsprincip varvid den eventuellt skulle kunna möjliggöra en mera långtgående omtolkning av interna rättsregler än principen om fördragskonform tolkning.⁸⁹

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns vissa principer som kan tillämpas vid en konflikt mellan svensk inhemsk lag och Europakonventionen. Frågan om vilken av dessa principer som skall tillämpas och på vilket sätt detta skall ske har dock inte fått något klart svar i varken lagstiftning eller förarbeten. De svenska domstolarna har därför fått stor möjlighet att utveckla den praxis som de finner lämplig.⁹⁰ Det måste dock observeras att den svenska inkorporeringen av Europakonventionen inte utesluter att domstolarna i vissa fall måste ge en svensk konventionsstridig lag företräde framför konventionen.⁹¹

⁸⁴ Se härom prop. 1993/94:117 s 37f.

⁸⁵ Se Peczenik s 105f.

⁸⁶ Se Peczenik s 106.

⁸⁷ Det kan dock i vissa fall hävdas att Europakonventionens bestämmelser utgör *lex specialis*, jfr Polakiewicz HRLJ 1996 s 410.

⁸⁸ Se Ds 1993:90 s 240 samt prop. 1993/94:117 s 38. Högsta domstolen torde ha inspirerats av bland annat Europadomstolens syn på konventionen, se avsnitt 3.3.1 samt Cameron s 145.

⁸⁹ Jfr Cameron s 145.

⁹⁰ Se prop. 1993/94:117 s 38 samt Danelius (1997) s 46.

⁹¹ I ett sådant fall torde den enskilde med framgång kunna klaga inför Europadomstolen.

4) TILLÄMPLIGHETEN AV ARTIKEL 6 I EUROPAKONVENTIONEN VID PÅFÖRANDE AV SKATTETILLÄGG

4.1) Artikel 6 i Europakonventionen

I en undersökning av hur skattetilläggsregleringen förhåller sig till oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen måste inledningsvis utredas huruvida artikel 6 överhuvudtaget är tillämplig vid påförande av skattetillägg. I denna bestämmelse, som gäller för såväl fysiska som juridiska personer,⁹² återfinns inte endast oskuldspresumtionen utan även en rätt till domstolsprövning samt vissa andra rättssäkerhetsgarantier. Enligt inkorporeringslagen har artikel 6 följande lydelse på svenska:⁹³

1. Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till sedligheten, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderåriga eller till parternas privatlivs helgd så kräva eller, i den mån domstolen så finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle lända till skada för rättsvisans intresse.
2. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.
3. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:
 - a) att ofördröjligen på ett språk, som han förstår, och i detalj bliva underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom;
 - b) att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar;
 - c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv utsett, eller att, ifall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde, erhålla sådant utan kostnad, om rättsvisans intresse så fordrar;
 - d) att förhöra eller låta förhöra vittnen, som åberopas emot honom, samt att för egen räkning få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom;
 - e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han icke förstår eller talar det språk, som begagnas i domstolen.

En förutsättning för att rätten till domstolsprövning skall aktualiseras är, enligt artikel 6.1, att det är fråga om en prövning av civila rättigheter och skyldigheter eller en anklagelse för brott. På motsvarande sätt gäller oskuldspresumtionen i artikel 6.2 samt minimirättigheterna i artikel 6.3 i förhållande till den som har blivit anklagad för brottslig gärning.⁹⁴ Europadomstolens praxis i dessa frågor ger, såsom nedan kommer att framgå, vid handen att påförande av skattetillägg torde vara att se som en anklagelse för brott i Europakonventionens mening.

4.2) Anklagelse för brott

4.2.1) Allmänt

I avsnitt 3.3.2 har konstaterats att begreppet anklagelse för brott tolkas autonomt av Europadomstolen. Frågan huruvida en anklagelse för brott är för handen skall därför inte avgöras endast mot bakgrund av hur den aktuella förseelsen eller sanktionen klassificeras i nationell

⁹² Se SOU 1996:116 s 169, Eklund & Johansson SN 1999 s 174, Lorenzen m.fl. s 144 (s 63f), van Dijk & van Hoof s 415, *Air Canada v. United Kingdom* samt *Garyfallou AEBE v. Greece*. Jfr dock Aall s 295ff.

⁹³ Europakonventionens originalspråk är engelska och franska. Enligt inkorporeringslagen skall konventionen formellt sett tillämpas i Sverige enligt dess avfattning på dessa språk.

⁹⁴ Begreppen anklagelse för brott ("criminal charge") i artikel 6.1 och anklagelse för brottslig gärning ("charged with a criminal offence") i artikel 6.2 och 6.3 har enligt Europadomstolen samma innebörd, se *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 47 och p. 50, *Lutz v. Federal Republic of Germany* p. 52 samt Lorenzen m.fl. s 189 och s 196 (jfr dock Aall s 253f). I den fortsatta framställningen kommer därför begreppet anklagelse för brott att användas med avseende på tillämpligheten av artikel 6 såsom helhet.

rätt utan härutöver måste vissa andra omständigheter beaktas. Enligt Europadomstolen gäller följande:

”[I]n order to determine whether an offence qualifies as ”criminal” for the purposes 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.”⁹⁵

Begreppet ”anklagelse för brott” skall således avgränsas med hjälp av följande huvudkriterier:⁹⁶

- *förseelsens klassificering i nationell rätt*
- *förseelsens natur*
- *sanktionens natur och hårdhetsgrad*

Dessa huvudkriterier är alternativa i förhållande till varandra.⁹⁷ För att artikel 6 skall vara tillämplig är det således tillräckligt att en anklagelse för brott föreligger enligt ett av kriterierna. Om det andra eller tredje kriteriet inte ensamt leder till detta resultat kan dock en sammanvägning göras av de omständigheter som faller under dessa två kriterier.⁹⁸

I sammanhanget kan nämnas att Skattekontrollutredningen kom fram till att Europadomstolen tillämpar två olika tillvägagångssätt vid bedömningen av om en anklagelse för brott föreligger.⁹⁹ Ett av dessa tillvägagångssätt innebar tillämpning av de nämnda huvudkriterierna. Enligt utredningen gjorde dock Europadomstolen i vissa fall i stället en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. I bland annat *Bendenoun*-fallet, som handlade om en fransk skattesanktion, gjordes således en sammanvägning av vissa omständigheter.¹⁰⁰ Genom senare praxis från Europadomstolen har det dock blivit klart att endast en metod används, nämligen tillämpning av de tre huvudkriterierna.¹⁰¹ En sammanvägande bedömning kan dock, såsom ovan framgått, göras i de fall en separat analys av det andra och det tredje kriteriet inte ger ett klart svar på frågan huruvida en anklagelse för brott föreligger.¹⁰²

4.2.2) *Förseelsens klassificering i nationell rätt*

Enligt Europadomstolens praxis utgör den nationella klassificeringen av den regel som överträtts utgångspunkt för frågan huruvida en anklagelse för brott föreligger.¹⁰³ Om regeln hänförs till det straffrättsliga området är detta tillräckligt för att rekvisitet skall anses vara uppfyllt.¹⁰⁴ I sådana fall har den nationella klassificeringen således en avgörande betydelse för

⁹⁵ *Lauko v. Slovakia* p. 56 samt *Kadubec v. Slovakia* p. 50. Se också bland annat *Engel and others v. Netherlands* p. 82-83, *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 50, *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* p. 39, *Garyfallou AEBE v. Greece* p. 33 samt *Malige v. France* p. 35.

⁹⁶ Europadomstolens kriterier undersöks av bland annat Aall s 115ff, Asp s 320ff, Danelius s 136ff, Gomien m.fl. s 179ff, Harris m.fl. s 167ff, Lorenzen m.fl. s 191ff, Stavros s 2ff samt van Dijk & van Hoof s 410ff.

⁹⁷ Se bland annat *Lutz v. Federal Republic of Germany* p. 55, *Garyfallou AEBE v. Greece* p. 33 samt *Lauko v. Slovakia* p. 57. Se även Asp s 319f och s 333 samt van Dijk & van Hoof s 412.

⁹⁸ Se bland annat *Garyfallou AEBE v. Greece* p. 33, *Lauko v. Slovakia* p. 57 samt Asp s 333f.

⁹⁹ Se SOU 1996:116 s 109.

¹⁰⁰ Se *Bendenoun v. France* p. 47. Mot bakgrund av främst detta rättsfall ansåg utredningen att en helhetsbedömning borde göras även vad gäller det svenska skattetillägget, se SOU 1996:116 s 111.

¹⁰¹ Jfr not 95.

¹⁰² I *Garyfallou AEBE v. Greece* p. 33 förklarar Europadomstolen att den helhetsbedömning som gjordes i *Bendenoun v. France* var av detta slag.

¹⁰³ Se *Engel and others v. Netherlands* p. 82 samt *Weber v. Switzerland* p. 31. Se även Aall s 116, Asp s 320, Danelius s 136, Stavros 15 samt Tallroth JFT 1996 s 59.

¹⁰⁴ Se *Engel and others v. Netherlands* p. 81, Aall s 117, Stavros s 35 samt van Dijk & van Hoof s 410.

tillämpligheten av artikel 6.¹⁰⁵ Om den aktuella regeln däremot i nationell rätt hänförs till det disciplinära eller administrativa området är det nödvändigt att undersöka även kriterierna förseelsens natur samt sanktionens natur och hårdhetsgrad.¹⁰⁶ Klassificering av en regel såsom icke-straffrättslig i nationell rätt har således endast formell betydelse för frågan huruvida artikel 6 är tillämplig.¹⁰⁷

Av det nu sagda följer att konventionsstaterna är fria att kriminalisera vilka gärningar som helst, varvid artikel 6 blir tillämplig. Staterna kan även, utan hinder från konventionen, avkriminalisera gärningar. Det är dock inte möjligt att genom en formell avkriminalisering undvika tillämpning av artikel 6.¹⁰⁸

4.2.3) Förseelsens natur

Europadomstolen tillmäter den aktuella förseelsens natur stor betydelse i frågan huruvida artikel 6 är tillämplig.¹⁰⁹ I undersökningen av detta kriterium tas hänsyn till framför allt två faktorer. Båda dessa måste vara uppfyllda för att en anklagelse för brott skall anses föreligga enbart till följd av förseelsens natur.¹¹⁰

Den första faktorn avser främst gränsdragningen mellan disciplinära och straffrättsliga sanktioner.¹¹¹ Frågan är härvid huruvida den bestämmelse som har överträtts är generellt tillämplig eller ej, det vill säga huruvida bestämmelsens målgrupp är en bestämd eller en obestämd krets personer.¹¹² Om en regel endast riktar sig till en särskild grupp personer, till exempel en viss sorts tjänstemän, tyder detta på att regeln är av disciplinärt slag och att artikel 6 således inte är tillämplig.¹¹³ En regel som, såsom Europadomstolen har uttryckt det, "potentially affects the whole population" tyder på motsatt vis på att regeln är av straffrättsligt slag, varvid artikel 6 är tillämplig.¹¹⁴ Det bör dock observeras att det härvid inte är fråga om någon skarp gränsdragning.¹¹⁵

Den andra faktorn i frågan om förseelsens natur gäller sanktionens syfte och har betydelse främst för gränsdragningen mellan administrativa och straffrättsliga sanktioner.¹¹⁶ Om sanktionens syfte är att avskräcka och att straffa är detta ett tecken på att det är fråga om en straffrättslig sanktion och att artikel 6 är tillämplig.¹¹⁷

Även brottets svårhetsgrad kan anses vara en del av förseelsens natur. Därvid har dock Europadomstolen uttalat att artikel 6 inte förutsätter att det aktuella brottet når upp till en viss svårhetsgrad. Artikel 6 är tillämplig så snart det är fråga om en anklagelse för brott – även om brottet är bagatellartat.¹¹⁸

¹⁰⁵ Av *Ravnsborg v. Sweden* torde eventuellt följa att det är en reell klassificering som är avgörande. En formell klassificering, det vill säga en uttrycklig definition i lagstiftningen, av en gärning såsom straffrättslig behöver inte nödvändigtvis leda till att en anklagelse för brott föreligger, se Asp s 321f.

¹⁰⁶ Se *Engel and others v. Netherlands* p. 81. Se även Danelius s 136 samt van Dijk & van Hoof s 410.

¹⁰⁷ Se *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 52 samt *Weber v. Switzerland* p. 31. Se även Asp s 320 samt van Dijk & van Hoof s 410.

¹⁰⁸ Se *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 49, Asp s 319, Danelius s 138, Lorenzen m.fl. s 192, Stavros s 35 samt van Dijk & van Hoof s 417.

¹⁰⁹ Se *Engel and others v. Netherlands* p. 82, *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 52 samt Asp s 323.

¹¹⁰ Se van Dijk & van Hoof s 412.

¹¹¹ Se Asp s 323f samt van Dijk & van Hoof s 410.

¹¹² Se Aall s 119, Danelius s 136, Stavros s 11, Tallroth JFT 1996 s 60f samt van Dijk & van Hoof s 410f.

¹¹³ För att en regel skall kunna vara disciplinär krävs definitionsmässigt att regelns målgrupp är knuten till staten på ett mer konkret sätt än i egenskap av medborgare, se Asp s 325f. Det bör noteras att en bestämmelse inte behöver vara disciplinär bara för att den har en bestämd målgrupp. Många brott kan bara begås av specialsubjekt.

¹¹⁴ Se bland annat *Weber v. Switzerland* p. 33.

¹¹⁵ Se Asp s 325.

¹¹⁶ Se van Dijk & van Hoof s 411.

¹¹⁷ Se Stavros s 23 samt van Dijk & van Hoof s 411f.

¹¹⁸ Se *Öztürk v. Federal Republic of Germany* p. 53, Asp s 326, Tallroth JFT 1996 s 61f samt van Dijk & van Hoof s 417.

4.2.4) Sanktionens natur och hårdhetsgrad

Den aktuella sanktionens natur och hårdhetsgrad utgör det viktigaste kriteriet för frågan huruvida en anklagelse för brott är för handen.¹¹⁹ Avgörande är härvid inte den sanktion som faktiskt döms ut utan den maximala sanktion som riskeras.¹²⁰

Om sanktionen innefattar fängelse eller frihetsberövande på annat sätt är detta en stark indikation på att förseelsen faller under artikel 6 i Europakonventionen.¹²¹ Om sanktionen däremot är ett typiskt disciplinstraff, såsom suspension eller varning, tyder detta på att en anklagelse för brott inte bör anses föreligga.¹²² När det gäller böter och andra ekonomiska sanktioner är det mera oklart hur bedömningen skall göras. I regel torde dock artikel 6 vara tillämplig om det är fråga om ett högt bötesbelopp eller om böterna kan omvandlas till fängelse.¹²³

4.3) Tillämpligheten av artikel 6 i fråga om skattesanktioner

4.3.1) Allmänt

Frågan om det svenska skattetilläggets förenlighet med artikel 6 i Europakonventionen aktualiserades 1985 när skådespelaren Max von Sydow klagade inför Europakommissionen efter att ha blivit påförd skattetillägg.¹²⁴ von Sydow hävdade bland annat att det förelåg en kränkning av artikel 6.1 eftersom han, trots begäran, inte hade fått muntlig förhandling i de svenska domstolarna.¹²⁵ Han anförde vidare att han påförts skattetillägg i strid med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 eftersom det var han som måste bevisa att det förelåg sådana särskilda omständigheter som innebar grund för att inte påföra skattetillägg.¹²⁶

Europakommissionen beslutade att ta upp klagomålet till prövning i den del det avsåg artikel 6.1.¹²⁷ Härefter förlikades dock parterna, varför ärendet avskrevs.¹²⁸ Någon prövning av det svenska skattetillägget kom därför aldrig till stånd, vare sig av Europakommissionen eller av Europadomstolen. Likväl är dock von Sydow-fallet av viss betydelse för frågan om hur det svenska skattetillägget förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen. Ett beslut av Europakommissionen att ta upp ett fall till prövning förutsatte nämligen, enligt dåvarande artikel 27.2, att klagomålet inte var uppenbart ogrundat.¹²⁹ Kommissionen ansåg således att von Sydows klagomål hade så mycket substans att fallet borde prövas.¹³⁰ Av von Sydow-fallet kan också dras slutsatsen att den svenska staten insett att påförandet av skattetillägg skulle kunna vara i strid med artikel 6.¹³¹

Även om konventionsorganen således aldrig har prövat huruvida det svenska skattetillägget omfattas av artikel 6,¹³² har dock Europadomstolen i några rättsfall undersökt om artikel 6 är tillämplig i förhållande till vissa andra länders skattesanktioner, som motsvarar det svenska skattetillägget. I de följande avsnitten kommer dessa rättsfall att beskrivas, dock endast till den del de gäller tillämpligheten av artikel 6.

¹¹⁹ Se Aall s 120, Asp s 328 samt van Dijk & van Hoof s 412.

¹²⁰ Se Asp s 329, Danelius s 136, Tallroth JFT 1996 s 62 samt van Dijk & van Hoof s 414. Jfr not 95.

¹²¹ Se Aall s 121, Asp s 328, Danelius s 136 samt van Dijk & van Hoof s 412.

¹²² Se Danelius s 136.

¹²³ Se Aall s 123f samt Asp s 330. Jfr Lorenzen m.fl. s 192.

¹²⁴ Mål nr. 11464/85.

¹²⁵ Numera har den enskilde enligt 6 kap. 24 § taxeringslagen en i princip absolut rätt till muntlig förhandling i mål om skattetillägg – dock endast vid handläggningen i LR och KR.

¹²⁶ Europakommissionens rapport i mål nr. 11464/85 den 8 oktober 1987 p. 7.

¹²⁷ Europakommissionens rapport i mål nr. 11464/85 den 8 oktober 1987 p. 9.

¹²⁸ Europakommissionens rapport i mål nr. 11464/85 den 8 oktober 1987 p. 11-13.

¹²⁹ Motsvarande bestämmelse för den nya Europadomstolen återfinns i den nuvarande artikel 35.3.

¹³⁰ Se yttrandet av Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet i Fi 96/3354 s 41, jfr Aall s 458 samt Stavros s 26.

¹³¹ Se yttrandet av Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet i Fi 96/3354 s 41.

¹³² Se SOU 1996:116 s 65.

4.3.2) *Bendenoun v. France*

Skattekontrollutredningens undersökning av om artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg skedde främst mot bakgrund av Europadomstolens dom i *Bendenoun-fallet*.¹³³ I detta rättsfall tog Europadomstolen bland annat ställning till huruvida en fransk motsvarighet till det svenska skattetillägget omfattades av artikel 6.1. Den franska skattesanktionen hanterades i ett administrativt förfarande och klassificerades som icke-straffrättslig i Frankrike.¹³⁴ Skattesanktionen aktualiserades i liknande situationer som det svenska skattetillägget och påfördes i proportion till den undandragna skatten. En förutsättning för påförande av den franska skattesanktionen var att den skattskyldige inte agerat i god tro, det vill säga skattesanktionen var beroende av dennes subjektiva insikt om det aktuella skatteundandragandet. Skattesanktionen avskrevs inte om den skattskyldige avled.

Europadomstolen fann efter en helhetsbedömning att artikel 6.1 var tillämplig på den franska skattesanktionen. Slutsatsen drogs mot bakgrund av främst följande omständigheter:¹³⁵

- Skattesanktionen påfördes enligt regler som är generellt tillämpliga på alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en särskild grupp med en viss status.
- Skattesanktionen var inte avsedd att fungera som ett skadestånd utan väsentligen som ett straff med syfte att avskräcka från nya överträdelser.
- Skattesanktionen påfördes med stöd av generella regler, vars syfte var att både avskräcka och bestraffa.
- Skattesanktionen uppgick i det aktuella fallet till ett mycket stort belopp och kunde omvandlas till fängelse om betalning underläts.¹³⁶

4.3.3) *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland samt E.L., R.L. and J.O.-L. v. Switzerland*

I fallen *A.P., M.P. and T.P.* samt *E.L., R.L. and J.O.-L.* tog Europadomstolen bland annat ställning till huruvida en schweizisk motsvarighet till det svenska skattetillägget omfattades av artikel 6.¹³⁷ Den schweiziska skattesanktionen hanterades i ett administrativt förfarande och hade i rättsfallen aktualiserats till följd av skatteundandragande.¹³⁸ Skattesanktionen påfördes i proportion till undanhållen skatt.

Europadomstolens bedömning av om en anklagelse för brott förelåg gjordes mot bakgrund av de huvudkriterier som beskrivits ovan.¹³⁹ Vad gäller den nationella klassificeringen av skattesanktionen framhöll Europadomstolen att den schweiziska högsta domstolen i den nationella processen uttalat att skattesanktionen hade karaktär av straff och var beroende av skuld hos den skattskyldige. I fråga om förseelsens natur uttalade domstolen, med hänvisning till *Bendenoun-fallet*, att skattesanktionen inte var avsedd att fungera som ett skadestånd utan väsentligen som ett straff med syfte att avskräcka från nya överträdelser. Vad gäller sanktionens natur och hårdhetsgrad konstaterades att den avgift som påförts inte var obetydlig samt att den kunde ha uppgått till ett fyra gånger så stort belopp.¹⁴⁰ Mot bakgrund av dessa omständigheter

¹³³ Se SOU 1996:166 s 89ff och 111ff.

¹³⁴ Om den franska skattesanktionen, se *Bendenoun v. France* p. 34 och p. 45.

¹³⁵ Se *Bendenoun v. France* p. 47.

¹³⁶ *Bendenoun* personligen hade påförts 422 534 FRF och hans företag 570 398 FRF. Enligt Aall s 459 är det dock "ikke naturlig å forstå dommen slik at artikkel 6 bare er anvendelig ved så alvorlige reaksjoner".

¹³⁷ Se *Danelius SvJT* 1997 s 765f.

¹³⁸ I båda fallen var det en avliden person som gjort sig skyldig till skatteundandragande. Skattesanktionen påfördes – i enlighet med schweizisk lag – arvingarna till de avlidna personerna. Huvudfrågan i målen var om detta förhållande var i strid med oskuldspresumtionen i artikel 6.2.

¹³⁹ Se *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* p. 39-43 samt *E.L., R.L. and J.O.-L. v. Switzerland* p. 44-48.

¹⁴⁰ I *A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland* uppgick skattesanktionen till totalt 6 758,75 CHF och i *E.L., R.L. and J.O.-L. v. Switzerland* till 5 513,80 CHF.

fann Europadomstolen att en anklagelse för brott var för handen och att artikel 6 således var tillämplig.

4.3.4) *J.J. v. Netherlands*

I *J.J.*-fallet fick Europadomstolen bland annat anledning att undersöka huruvida artikel 6 var tillämplig på en nederländsk motsvarighet till det svenska skattetillägget.¹⁴¹ Liksom den franska respektive den schweiziska sanktionen hanterades den nederländska skattesanktionen i ett administrativt förfarande. Sanktionen hade aktualiserats till följd av att den skattskyldige tilläggstaxerats och den uppgick till samma belopp som tilläggstaxeringen.¹⁴²

Frågan huruvida påförandet av skattesanktionen innebar att det förelåg en anklagelse för brott var till viss del av sekundär betydelse, framför allt i den nationella processen.¹⁴³ De argument som anfördes i målet inriktade sig därför inte på denna fråga.¹⁴⁴ Europadomstolen konstaterade således att det i målet inte hade förnekats att skattesanktionen var en straffrättslig sanktion.¹⁴⁵ Med hänvisning till *A.P. M.P. and T.P.*-fallet anförde domstolen därefter att den inte fann anledning att anse att sanktionen inte var straffrättslig. Artikel 6 var därför tillämplig.

4.4) Tillämpligheten av artikel 6 i fråga om det svenska skattetillägget

4.4.1) *Allmänt*

I samtliga de rättsfall som beskrivits i avsnitt 4.3 har Europadomstolen funnit att artikel 6 i Europakonventionen varit tillämplig i förhållande till respektive skattesanktion. Till följd av att dessa skattesanktioner uppvisar flera likheter med det svenska skattetillägget kan det tyckas enkelt att dra slutsatsen att artikel 6 är tillämplig även i förhållande till det svenska skattetillägget. I doktrin har således uttalats att "[d]å domstolen i dessa fall har dragit slutsatsen att skattetillägg har karaktären av straff i konventionens mening, borde det, enligt principen för en autonom tolkning, vara klarlagt att skattetillägg generellt sett omfattas av artikel 6".¹⁴⁶ Denna slutsats är dock, om inte felaktig, så åtminstone olyckligt formulerad. De skattesanktioner som prövats av Europadomstolen är inte identiska, varken i förhållande till varandra eller i förhållande till det svenska skattetillägget. Av rättsfallen följer därför endast att vissa omständigheter hos de aktuella skattesanktionerna varit sådana att en anklagelse för brott ansetts föreligga. I den mån det svenska skattetillägget också uppvisar dessa drag kan rättsfallen beaktas och naturligtvis ge stöd för uppfattningen att även denna sanktion omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Det går dock inte att hävda att "skattetillägg" generellt sett omfattas av artikel 6. Denna fråga måste i stället avgöras självständigt mot bakgrund av de kriterier Europadomstolen ställt upp.

I de följande avsnitten kommer – i enlighet med det nu sagda – att undersökas huruvida artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg.

¹⁴¹ Jfr Danelius SvJT s 373f.

¹⁴² "Tilläggstaxering" är en översättning av "assessment of supplementary income tax (*naheffingsaanslag*)", se *J.J. v. Netherlands* p. 8. Skattesanktionen uppgick till 38 656 NLG.

¹⁴³ Se *J.J. v. Netherlands* p. 8-16.

¹⁴⁴ Se *J.J. v. Netherlands* p. 34. Härvid bör noteras att Högsta domstolen i Nederländerna i en dom den 19 juli 1985 konstaterade att den aktuella skattesanktionen omfattades av artikel 6 i Europakonventionen, se Eklund & Johansson SN 1998 s 282.

¹⁴⁵ Se *J.J. v. Netherlands* p. 37.

¹⁴⁶ Se Eklund & Johansson SN 1999 s 177.

4.4.2) Förseelsens klassificering i svensk rätt

Allmänt

Den fråga som uppkommer när det gäller den rättsliga klassificeringen av reglerna om skattetillägg är huruvida dessa skall hänföras till straffrätten eller den administrativa rätten (förvaltningsrätten). Härvid måste inledningsvis noteras att det inte finns någon skarp skiljelinje mellan dessa rättsområden.¹⁴⁷ Till straffrätten brukar hänföras regler om vilka gärningar som utgör brott i lagens mening samt regler om straff och andra påföljder för brott.¹⁴⁸ Reglerna inom den administrativa rätten är av långt mer skiftande slag och rättsområdet är också mindre välavgränsat. Vanligtvis hänförs bland annat regler om den statliga och kommunala förvaltningen till den administrativa rätten.¹⁴⁹

Vid klassificeringen av skattetilläggsreglerna kan olika faktorer ges olika stor betydelse. Det är således möjligt att angripa frågan ur ett formellt perspektiv, varvid bland annat reglernas lagtekniska placering blir avgörande. Frågan kan också angripas ur ett materiellt perspektiv, varvid bland annat reglernas innebörd och funktion blir avgörande. För att en rättvisande klassificering skall uppnås torde det vara nödvändigt att göra en helhetsbedömning och således beakta såväl formella som materiella aspekter hos skattetilläggsreglerna.

Klassificering ur ett formellt perspektiv

Straffrättens avgränsning kan ur ett formellt perspektiv ske mot bakgrund av vissa definitioner i brottsbalken. Av 1 kap. 1 § brottsbalken framgår således att ”brott” är gärning för vilken straff är föreskrivet. Denna definition är avsedd att gälla inte bara för brottsbalken utan för den svenska lagstiftningen överhuvudtaget.¹⁵⁰ Med ”straff” avses, enligt 1 kap. 3 § brottsbalken, böter och fängelse. Denna uppräkningslista är uttömmande.¹⁵¹

För att en förseelse skall anses vara straffrättslig i formell mening måste den alltså falla in under definitionen av brott och således vara straffbelagd. Mot bakgrund härav kan enkelt konstateras att de förseelser som återfinns i skattebrottslagen är att hänföra till straffrätten. Reglerna om skattetillägg är däremot inte straffrättsliga i formell mening.¹⁵² Sanktionen skattetillägg är inte ett straff enligt 1 kap. 3 § brottsbalken, varför förseelserna ”att lämna oriktig uppgift” och ”att inte lämna eller att lämna bristfällig deklaration” inte heller utgör brott enligt 1 kap. 1 § brottsbalken. I sammanhanget kan också noteras att reglerna om skattetillägg inte återfinns i skattebrottslagen utan i skattelagstiftningen. Skattetillägg handhas vidare inte av åklagarmyndigheter och allmänna domstolar utan av skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar.

Vad som nu har konstaterats stämmer överens med att skattetillägg, såsom ovan framgått, normalt hänförs till de administrativa sanktionsavgifterna.¹⁵³ Slutsatsen att skattetillägg formellt sett inte är en straffrättslig sanktion är också i linje med att skattetillägget infördes bland annat som ett led i avkriminaliseringen av de så kallade bagatellförseelserna.¹⁵⁴

¹⁴⁷ Jfr Lehrberg s 43.

¹⁴⁸ Se Jareborg s 19, Lehrberg s 46 samt Malmström s 5.

¹⁴⁹ Se Lehrberg s 45 samt Malmström s 6.

¹⁵⁰ Se Holmberg m.fl. s 32.

¹⁵¹ Se Holmberg m.fl. s 56.

¹⁵² Jfr Ds Ju 1981:3 s 83 och SOU 1996:116 s 112.

¹⁵³ Se avsnitt 2.4.1.

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.3.1. Warnling-Nerep anser att den avkriminalisering som uppnås vid införandet av sanktionsavgifter endast är skenbar. Avsikten är inte att en tidigare straffbelagd gärning skall bli tillåten utan att olika fördelar skall uppnås, bland annat ur effektivitetssynpunkt, se JT 1993/94 s 946 och s 949.

Klassificering ur ett materiellt perspektiv

Bedömningen av om skattetilläggsreglerna ur ett materiellt perspektiv är att hänföra till straffrätten tar bland annat sikte på skattetilläggets eventuella likheter med formellt straffrättsliga sanktioner. Det är därvid av särskilt intresse att undersöka hur skattetillägget uppfattats i förarbeten och rättspraxis.

I lagstiftningsarbetet har skattetillägget ofta beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd eller rent av jämförts med straffrättsliga sanktioner.¹⁵⁵ Redan vid skattetilläggets tillkomst uttalades således att den främsta skillnaden mellan det administrativa sanktionssystemet och straffsanktionen är ”det principiella bortseendet från de subjektiva rekvisiten, låt vara att det även för de föreslagna administrativa avgifterna finns befrielsegrunder i fall av ursäktlighet”.¹⁵⁶

I förarbetena till det så kallade retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § första stycket regeringsformen ges också uttryck för uppfattningen att skattetillägg är straffliknande. Enligt bestämmelsen får straff eller annan brottspåföljd inte åläggas för gärning som inte var belagd med brottspåföljd när den förövades. Detsamma gäller i fråga om förverkande och annan särskild rättsverkan av brott. Av förarbetena framgår att retroaktivitetsförbudet även omfattar straffliknande administrativa påföljder såsom skattetillägg – åtminstone genom analogisk lagtillämpning. ”Att ge retroaktiv verkan åt regler om sådana administrativa sanktioner som har trätt i stället för straffrättsliga påföljder måste ses som ett klart kringgående av det nu diskuterade förbudet.”¹⁵⁷

Även om skattetillägget således har karaktäriserats såsom straffliknande i svenska lagförarbeten, finns också förarbetsuttalanden som klargör att det är fråga om en administrativ sanktion och inte ett straff. 1975 års skattetilläggsutredning konstaterade att de skatteadministrativa sanktionerna har en speciell karaktär vilket gör att de inte bör uppfattas som straff utan som en särskild form av social reaktion.¹⁵⁸

När det gäller domstolarnas uppfattning om skattetilläggets karaktär finns vissa rättsfall som ger stöd för uppfattningen att skattetillägg materiellt sett är en straffrättslig sanktion. I RÅ 1987 ref 42 ansåg domstolarna att omröstningsreglerna för brottmål i 29 kap. rättegångsbalken skulle tillämpas i ett mål om skattetillägg.¹⁵⁹ Kammarrätten ansåg att skattetillägg är att jämföras med brottspåföljd vid tillämpning av omröstningsreglerna till följd av att det administrativa påföljdssystemet införts för att ersätta de tidigare straffrättsliga sanktionerna. Regeringsrätten torde, till följd av en hänvisning till kammarrättens ståndpunkt, ha grundat sin dom på samma omständigheter som kammarrätten. När det gäller betydelsen av RÅ 1987 ref 42 kan noteras att Domstolsutredningen ansett att tillämpligheten av omröstningsreglerna för brottmål under alla omständigheter bör kräva att den åtgärd som är under prövning innehåller ett mera betydande repressivt (besträffande) inslag gentemot en överträdelse av en offentlig rättslig föreskrift av något slag.¹⁶⁰

Av 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av brottsbalken framgår att straff skall bestämmas efter den lag som gällde när gärningen företogs. Gäller annan lag när dom med-

¹⁵⁵ Förutom de förarbetsuttalanden som omnämns nedan, se bland annat Ds Ju 1981:3 s 83, SOU 1993:40 s 47 och SOU 1996:116 s 112.

¹⁵⁶ Prop. 1971:10 s 240.

¹⁵⁷ Prop. 1975/76:209 s 125.

¹⁵⁸ Se SOU 1977:6 s 171f samt Werdinius SN 1977 s 187. Utredningens ståndpunkt kritiseras av Öhlen i SN 1977 s 378f, jfr Asp s 312f.

¹⁵⁹ RÅ 1987 ref 42 bör fortfarande anses vägledande, se SOU 1991:106 Del A s 615, jfr Wennergren s 52.

¹⁶⁰ Se SOU 1991:106 Del A s 608. I doktrin har rättsfallet åberopats till stöd för uppfattningen att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen, se Eklund & Johansson SN 1998 s 278 och Leidhammar SvSKT 1998 s 837. Se även SOU 1996:116 s 112f.

delas, skall dock, såsom huvudregel, den senare lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff. Denna bestämmelse har tillämpats analogt på skattetillägg av kammarrätten i Göteborg i en dom den 1997-12-29 (mål 716-1995).¹⁶¹ Kammarrätten ansåg att, eftersom skattetillägg utgör en form av påföljd, eftergiftsgrunden ”uppenbart oskäligt” kunde tillämpas även för tid innan eftergiftsgrunden enligt dess övergångsbestämmelse blev tillämplig.

I RÅ 1982 Ba 17 anförde regeringsrådet Petrén som sin mening att skattetillägg är en påföljd som kan bli föremål för nåd enligt 11 kap. 13 § regeringsformen. I bestämmelsen stadgas att regeringen genom nåd får eftergiva eller mildra brottspåföljd eller annan sådan rättsverkan av brott samt eftergiva eller mildra annat liknande av myndighet beslutat ingrepp avseende enskilds person eller egendom.¹⁶² Regeringen har i ett senare nådeärende delat Petréns slutsats.¹⁶³

Slutsats

Av det som anförts i föregående avsnitt framgår att skattetillägget, i såväl förarbeten som rättstillämpning, i flera avseenden behandlats på samma sätt som formellt straffrättsliga sanktioner. Mot bakgrund av att skattetillägget ur ett formellt perspektiv måste hänföras till den administrativa rätten är de materiella argumenten dock inte tillräckliga för att sanktionen efter en helhetsbedömning skall kunna hänföras till straffrätten. Skattetillägget kan däremot beskrivas som en administrativ sanktion av straffrättslig karaktär.¹⁶⁴

4.4.3) Förseelsens natur

Den första frågan i detta sammanhang är huruvida reglerna om skattetillägg är generellt tillämpliga eller ej. Härvid kan konstateras att skattetilläggsreglerna, liksom de i Bendenoun-fallet aktuella reglerna, potentiellt vänder sig till alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare.¹⁶⁵ Det är således tydligt att reglerna om skattetillägg uppfyller Europadomstolens krav på generalitet.¹⁶⁶

Den andra frågan angående förseelsens natur gäller skattetilläggets syfte. Det förhållandet att en sanktion syftar till att avskräcka och bestraffa talar enligt Europadomstolens praxis för att en anklagelse för brott skall anses föreligga. I detta avseende har i avsnitt 2.3.2 beskrivits att det inte finns någon egentlig skillnad mellan de administrativa och straffrättsliga sanktionerna på skatteområdet. Sanktionernas syfte är att avskräcka skattebetalarna från att bland annat lämna oriktiga uppgifter.

Det kan dock hävdas att skattetillägget inte syftar till att bestraffa, på samma sätt som formellt straffrättsliga påföljder. Införandet av skattetillägg som en sanktion på skatteområdet innebar att vissa bagatellartade regelöverträdelser avkriminaliserades. I fråga om dessa förseelser ansågs det kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder.¹⁶⁷ Straffsanktionerna reserverades i stället för sådana överträdelser som kunde anses omfattas av det allmänna rättsmedvetandet såsom brott i egentlig mening. Mot bakgrund härav kan hävdas att skattetillägget inte syftar till att bestraffa regelöverträdelser. Bestraffning är endast avsedd i den mån straff eller annan påföljd aktualiseras enligt skattebrottslagens bestämmelser.

¹⁶¹ Jfr RK82 1:3 och NJA 1997 s 606.

¹⁶² Se även Petrén & Ragnemalm s 301.

¹⁶³ Se Regeringens beslut Dnr Fi 5850/88.

¹⁶⁴ Se Eklund & Johansson SN 1998 s 279, jfr Warnling-Nerep FT 1994 s 100.

¹⁶⁵ Det kan noteras att skattetillägg också kan komma i fråga för skattskyldiga juridiska personer.

¹⁶⁶ Se Alexandersson JT 1998/99 s 256 samt Leidhammar SvSkT 1998 s 837. Jfr SOU 1996:116 s 114 samt Svea hovrätts yttrande i Fi 96/3354 s 20.

¹⁶⁷ Se prop 1971:10 s 199.

En annan sak är att skattetillägget torde ha en bestraffande funktion. För en skattskyldig blir resultatet detsamma vare sig han påförs skattetillägg eller böter; han åläggs att betala ett visst belopp till följd av den regelöverträdelse han gjort sig skyldig till. Sanktionens storlek har därvid – till skillnad från när det gäller skadestånd – inget samband med den ekonomiska skada det aktuella skatteundandragandet medfört för staten.¹⁶⁸ Det schablonmässigt fastställda skattetillägget får i stället anses vara bestämt mot bakgrund av det behov av reaktion som ansetts finnas från samhällets sida. Genom att således utgöra en reaktion mot ett oönskat beteende bör skattetillägget anses ha en bestraffande funktion.¹⁶⁹

Det är troligt att Europadomstolen fäster större vikt vid att skattetillägget har en bestraffande funktion än vid det förhållandet att skattetillägget utgör en sanktion mot formellt sett avkriminaliserade regelöverträdelser. På samma sätt som när det gäller både den franska skattesanktionen i Bendenoun-fallet och den schweiziska skattesanktionen i fallen A.P., M.P. and T.P. samt E.L., R.L. and J.O.-L. bör skattetillägget anses avsett att fungera väsentligen som ett straff med syfte att avskräcka från nya överträdelser.

4.4.4) Sanktionens natur och hårdhetsgrad

I fråga om skattetilläggets natur och hårdhetsgrad finns ett flertal omständigheter av betydelse. När det gäller den franska skattesanktionen i Bendenoun-fallet framhöll Europadomstolen bland annat att sanktionen kunde omvandlas till fängelse om den skattskyldige underlät att betala. Mot bakgrund härav ansåg Skattekontrollutredningen att det förhållandet att motsvarande omvandlingsmöjlighet saknas för skattetillägg utgjorde ett viktigt skäl för att sanktionen inte omfattas av artikel 6.¹⁷⁰ Utredningen anförde också att skattetillägg inte heller registreras i polisregistret eller kriminalregistret. Dessa förhållanden talar visserligen mot en tillämpning av artikel 6. Det står dock numera klart att förhållandena saknar avgörande betydelse. I fallen *Lauko* och *Kadubec* uttalade Europadomstolen följande:

”[T]he elements relied on by the Government such as the fact that the commission of the offence is not punishable by imprisonment and is not entered on the criminal record are not decisive of the classification of the offence for the purpose of the applicability of Article 6 § 1.”¹⁷¹

Till stöd för att påförande av skattetillägg skall anses utgöra en anklagelse för brott mot bakgrund av sanktionens hårdhetsgrad kan bland annat anföras att det inte finns någon övre gräns för skattetilläggets storlek. Härvid bör beaktas att dagsböter, enligt 25 kap. 2 § brottsbalken, maximalt kan utdömas med 150 000 kronor. En skattskyldig som påförs skattetillägg kan således åläggas att betala ett belopp som långt överskrider det maximala bötesbeloppet. Detta förhållande blir särskilt anmärkningsvärt till följd av att storleken på bötesstraff enligt 29 kap. 1 § brottsbalken bland annat påverkas av förövarens subjektiva insikt medan skattetilläggets storlek bestäms utan hänsyn därtill.

4.4.5) Slutsats

I den nu gjorda utredningen har skattetillägget undersökts mot bakgrund av vart och ett av de tre huvudkriterierna. Det är dock inte säkert att alla kriterier egentligen behöver undersökas eftersom dessa, såsom framgått i avsnitt 4.2.1, är alternativa i förhållande till varandra. För att

¹⁶⁸ Jfr SOU 1996:116 s 115 samt Svea Hovrätts yttrande i Fi 96/3354 s 20f.

¹⁶⁹ Jfr SOU 1991:106 Del A s 608. Härvid kan också noteras att de som påförs skattetillägg otvivelaktigt uppfattar sanktionen som ett slags straff, se Edman Veckans Affärer nr 43 1999 s 5, Eklund & Johansson SN 1998 s 278, Mutén SvSkT 1998 s 599ff samt Öhlén SN 1978 s 378f.

¹⁷⁰ Se SOU 1996:116 s 119. Denna ståndpunkt var diskutabel redan när den framfördes, se det särskilda yttrandet i SOU 1996:116 s 168f.

¹⁷¹ *Lauko v. Slovakia* p. 58 samt *Kadubec v. Slovakia* p. 52.

en anklagelse för brott skall anses föreligga vid påförande av skattetillägg är det tillräckligt att ett av kriterierna är uppfyllt.

När det gäller den nationella klassificeringen har anförts i doktrin att de straffrättsliga dragen hos skattetillägget i sig är tillräckliga för att artikel 6 skall vara tillämplig.¹⁷² Enligt min mening är det dock osäkert om denna slutsats kan dras eftersom skattetillägget trots allt, formellt sett, är en administrativ sanktion. I fråga om förseelsens natur kan däremot hävdas att kriteriet är uppfyllt till följd av att reglerna om skattetillägg är generellt tillämpliga samtidigt som skattetillägget – åtminstone i Europakonventionens mening – syftar till att såväl avskräcka som bestraffa. Förmodligen är det därför inte nödvändigt att undersöka även skattetilläggets natur och hårdhetsgrad. Eventuellt kan också skattetilläggets egenskaper enligt det sistnämnda kriteriet i sig vara tillräckliga för att artikel 6 skall vara tillämplig.

Om skattetillägg inte kan anses omfattas av artikel 6 mot bakgrund av enbart ett av huvudkriterierna blir det nödvändigt att göra en helhetsbedömning av de omständigheter som faller under respektive kriterium.¹⁷³ Sammanvägningen torde främst gälla de omständigheter som faller under det andra och det tredje kriteriet,¹⁷⁴ men även de materiella argument som ger skattetillägget dess straffrättsliga karaktär bör beaktas i den slutliga bedömningen av om artikel 6 är tillämplig. I fallen A.P., M.P. and T.P samt E.L., R.L. and J.O.-L. framhöll Europadomstolen, såsom ovan beskrivits, att den schweiziska högsta domstolen uttalat att den aktuella skattesanktionen hade karaktär av straff.

Vid en helhetsbedömning av de argument som anförts i avsnitt 4.4.2-4.4.4, sedda i ljuset av Europadomstolens praxis i mål om skattesanktioner, är det enligt min mening inte möjligt att komma fram till en annan slutsats än att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott och att artikel 6 i Europakonventionen därmed är tillämplig.¹⁷⁵ De rättssäkerhetsgarantier som uppställs i bestämmelsen – bland annat oskuldspresumtionen – måste därför uppfyllas av skattetilläggsregleringen.

¹⁷² Se Eklund & Johansson SN 1999 s 176.

¹⁷³ Det kan noteras att Europadomstolen har gjort en helhetsbedömning i de fall som gällt skattesanktioner, jfr ovan.

¹⁷⁴ Se avsnitt 4.2.1.

¹⁷⁵ Slutsatsen delas av bland annat Alexandersson JT 1998/99 s 259, Eklund & Johansson SN 1999 s 178 samt Leidhammar SvSKT 1998 s 837. Ett flertal svenska underrätter har också kommit fram till att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen, se bland annat KR i Stockholm, dom den 1998-11-17 (mål nr 221-1997) samt KR i Jönköping, dom den 1999-04-29 (mål nr 4436-1996). Motsatt ståndpunkt finns dock också representerad, se KR i Stockholm, dom den 1998-06-23 (mål nr 4012-1997) samt KR i Göteborg, dom den 1999-02-02 (mål nr 7040-1997).

5) OSKULDSPRESUMTIONENS BETYDELSE FÖR PÅFÖRANDE AV SKATTETILLÄGG

5.1) Allmänt

Såsom ovan framgått medför slutsatsen att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg, att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i bestämmelsen – bland annat oskuldspresumtionen i artikel 6.2 – måste uppfyllas av skattetilläggsregleringen. Artikel 6.2 har följande lydelse:

Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.¹⁷⁶

Av Europadomstolens praxis framgår att oskuldspresumtionen har flera aspekter som på olika sätt får betydelse för skattetilläggsregleringen. Artikel 6.2 innefattar således bland annat vissa principer om bevisbördefördelning och beviskrav. Oskuldspresumtionen innebär vidare att vissa krav måste uppfyllas för att användning av presumtioner skall vara konventionsenlig. En vanlig uppfattning – som dock med fog kan ifrågasättas – är också att strikt ansvar inte är förenligt med artikel 6.2. En särskild konsekvens av oskuldspresumtionen är slutligen att den som är anklagad för brott har en rätt att förhålla sig passiv i den rättsliga processen.

I de följande avsnitten kommer de nu beskrivna aspekterna av oskuldspresumtionen samt konsekvenserna för skattetilläggsregleringen att utredas närmare.

5.2) Bevisbördefördelning och beviskrav

5.2.1) Europadomstolens praxis

Oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen ger uttryck för den grundläggande och allmänt accepterade rättssäkerhetsprincipen *in dubio pro reo*, som också återfinns i svensk straffprocessrätt.¹⁷⁷ I fallet Barberà, Messegué and Jabardo uttalade Europadomstolen att oskuldspresumtionen bland annat innebär följande:

”[W]hen carrying out their duties, the members of a court should not start with the preconceived idea that the accused has committed the offence charged; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused.”¹⁷⁸

I bevishänseende innebär oskuldspresumtionen således att bevisbördan för den anklagades skuld skall falla på det allmänna samt att varje tvivel skall verka till den anklagades förmån.¹⁷⁹

5.2.2) Betydelsen av Europadomstolens praxis för påförande av skattetillägg

I enlighet med oskuldspresumtionen är det, såsom ovan beskrivits, skattemyndigheten som har bevisbördan för förekomsten av sådana omständigheter som utgör grund för att påföra skattetillägg. Det är skattemyndigheten som har att visa att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller att det finns grund för att skönstaxera denne.

¹⁷⁶ Se avsnitt 4.1. Artikel 6.2 har följande lydelse på engelska: ”Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.”

¹⁷⁷ Se Aall s 283ff, Gomien m.fl. s 182, Harris m.fl. s 241 samt Lorenzen m.fl. s 200, jfr FN:s deklaration om de mänskliga fri- och rättigheterna (1948) artikel 11.1. När det gäller principens förekomst i svensk rätt, se Ekelöf & Boman s 113ff.

¹⁷⁸ Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain p. 77.

¹⁷⁹ Se Danelius s 200, Gomien m.fl. s 182, Harris m.fl. s 243, Lorenzen m.fl. s 200 samt Stavros s 222. En särskild följd av att bevisbördan faller på det allmänna är att domstolar och andra myndigheter inte får uttala sig i skuldfrågan innan en fällande dom föreligger, se bland annat Aall s 255ff.

När det gäller de beviskrav som uppställts i svensk praxis är det dock tveksamt om dessa är tillräckliga för att tillgodose Europadomstolens krav på att varje tvivel skall verka till den anklagades förmån. I fråga om förekomsten av oriktig uppgift gäller beviskravet ”styrkt/visat” och när det gäller förekomsten av grund för skönstaxering torde beviskravet vara något lägre.¹⁸⁰ Det citerade uttalandet av Europadomstolen i fallet Barberà, Messegué and Jabardo torde innebära att oskuldspresumtionen förutsätter ett beviskrav som motsvarar eller överensstämmer med det beviskrav som brukar uppställas i svensk straffprocess, det vill säga oskuldspresumtionen torde förutsätta att den anklagades skuld är *ställd utom rimligt tvivel*.¹⁸¹ Härav följer i så fall att de beviskrav som gäller för påförande av skattetillägg är för låga i förhållande till oskuldspresumtionen. Detta gäller särskilt i fråga om beviskravet för skattetillägg till följd av skönstaxering.

Den således troliga oförenligheten mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen kan dock lösas utan större svårigheter, genom att skattemyndigheter och domstolar – i enlighet med principen om fördragskonform tolkning – bortser från äldre praxis om beviskrav och i stället tillämpar beviskravet ställt utom rimligt tvivel.¹⁸²

I doktrin har dock anförts att Europadomstolen inte klart har uttalat att den anklagades skuld måste vara ”ställd utom rimligt tvivel” för att en fällande dom skall kunna meddelas.¹⁸³ Det är således möjligt att de svenska beviskraven när det gäller skattetillägg inte är för låga i förhållande till vad oskuldspresumtionen medger. Ur ett nationellt de lege ferenda-perspektiv kan dock i så fall hävdas att rättspraxis likväl bör ändras så att samma beviskrav uppställs som i den svenska straffprocessrätten. Mot bakgrund av att skattetillägget är en sanktion av straffrättslig karaktär är det, enligt min mening, klart otillfredsställande att det uppställs ett lägre beviskrav när det gäller skattetillägg än när det gäller till exempel böter.

När det gäller eftergiftsgrunderna framgår av avsnitt 2.5.3 att bevisbördan i viss mån faller på den skattskyldige. Även om skattemyndigheten har ett utredningsansvar är det den skattskyldige som måste visa att det finns ett samband mellan en ursäktande omständighet och det förhållandet att till exempel en oriktig uppgift har lämnats. Vid första anblicken kan det således förefalla som om bevisbördan i fråga om eftergiftsgrunderna har placerats i strid med oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Såsom skall framgå nedan bör dock eftergiftsgrunderna inte anses ingå i fastställandet av den skattskyldiges ”skuld”. Tillämpning av eftergiftsgrunderna kommer i stället i fråga först när det redan konstaterats att skattetillägg skall påföras och då snarast i egenskap av nådebestämmelser. Följaktligen aktualiseras eftergiftsgrunderna i ett skede när oskuldspresumtionen inte längre torde vara tillämplig. Den omständigheten att bevisbördan placerats på den skattskyldige torde därför inte vara oförenligt med oskuldspresumtionen.

5.3) Nödvändigheten av subjektiva rekvisit

Det har gjorts gällande att skattetilläggsregleringen skulle vara oförenlig med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen till följd av att skattetillägg påförs på i princip objektiva grunder.¹⁸⁴ Subjektiva förhållanden hos den skattskyldige kan endast i viss mån beaktas genom förekomsten av eftergiftsgrunderna. Till stöd för påståendet att skattetillägget

¹⁸⁰ Se avsnitt 2.5.1 och 2.5.2.

¹⁸¹ Se Aall s 285, Rehof & Trier s 164 samt van Dijk & van Hoof s 460. Se även LR i Göteborg, dom den 1999-06-11 (mål nr S 934-97 samt mål nr S 936-97), LR i Skåne län, dom den 1998-04-08 (mål nr 4965-97) samt LR i Skåne län, dom den 1998-06-26 (mål nr 5493-97/5494-97). När det gäller beviskravet i svensk straffprocessrätt, se Ekelöf & Boman s 117.

¹⁸² Denna lösning torde ha använts av vissa svenska underrätter, jfr not 180.

¹⁸³ Se Harris m.fl. s 244.

¹⁸⁴ Se Alexandersson JT 1998/99 s 261, Eklund & Johansson SN 1998 s 284, Eklund & Johansson SN 1999 s 181f samt Leidhammar SvSKT s1998 s 838f. Se även LR i Göteborg, dom den 1999-05-12 (mål nr 1155-99).

skulle vara konventionsstridigt har åberopats Europadomstolens tillämpning av oskuldspresumtionen i Salabiaku-fallet.¹⁸⁵ Såsom skall framgå nedan är det dock inte säkert att Salabiaku-fallet måste tolkas på så sätt att det skulle föreligga en konflikt mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen.

I de följande avsnitten kommer Salabiaku-fallet och dess konsekvenser för skattetilläggsregleringen att undersökas närmare.

5.3.1) *Salabiaku v. France*

Salabiaku-fallet gällde en person, Salabiaku, som i enlighet med fransk tullagstiftning dömts för att ha smugglat förbjudet gods.¹⁸⁶ Salabiaku hade av misstag försökt föra en väska med narkotika genom den franska tullen på flygplatsen Roissy. Enligt Salabiaku befann han sig på flygplatsen för att hämta ett paket innehållande matvaror från Zaire. Paketet hade genom en släktings försorg skickats med ett Air Zaire-flygplan. På flygplatsen kunde Salabiaku emellertid inte hitta det väntade paketet. En anställd på flygbolaget visade honom då till en outhämtad låst väska som saknade namnuppgift. Den flygbolagsanställda föreslog att Salabiaku skulle lämna väskan där den var eftersom den kunde innehålla förbjudet gods. Salabiaku tog dock väskan i sin besittning och förde den genom tullen, varpå han stoppades av tulltjänstemän. Väskan visade sig innehålla narkotika.¹⁸⁷

Enligt fransk tullagstiftning presumerades den som hade förbjudet gods i sin besittning ha gjort sig skyldig till smuggling.¹⁸⁸ Presumtionen kunde enligt rättspraxis brytas genom att personen visade att force majeure förelagat. Huvudfrågan i målet inför Europadomstolen var om presumtionen i den franska tullagstiftningen stred mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen.

Europadomstolen inledde prövningen i Salabiaku-fallet med att konstatera följande angående kriminalisering av en objektiv omständighet såsom sådan (strikt ansvar):¹⁸⁹

”[I]n principle the Contracting States remain free to apply the criminal law to an act where it is not carried out in the normal exercise of one of the rights protected under the Convention (Engel and Others judgement of 8 June 1976, Series A no. 22, p. 34, § 81) and, accordingly, to define the constituent elements of the resulting offence. 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.”¹⁹⁰

I Salabiaku-fallet var det dock inte fråga om ett strikt ansvar.¹⁹¹ Den aktuella objektiva omständigheten – besittningen av det förbjudna godset – ledde visserligen fram till att Salabiaku dömdes för smuggling men besittningen i sig utgjorde inget brott. Besittningen skapade endast en presumtion för att Salabiaku hade gjort sig skyldig till brottet smuggling. Angående presumtioner i allmänhet uttalade Europadomstolen följande:

”Presumptions of fact or of law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle. It does, however, require the Contracting States to remain within certain limits in this respect as regards criminal law.”¹⁹²

¹⁸⁵ Europadomstolens tillämpning av oskuldspresumtionen i *Salabiaku v. France* har bekräftats genom det senare och snarlika fallet *Pham Hoang v. France*.

¹⁸⁶ Om de faktiska omständigheterna, se *Salabiaku v. France* p. 9-11.

¹⁸⁷ Någon dag senare anlände ett paket adresserat till Salabiaku av misstag i Bryssel. Paketet innehöll diverse matvaror.

¹⁸⁸ Om relevant fransk lagstiftning och rättspraxis, se *Salabiaku v. France* p. 16-19 och p. 26-27.

¹⁸⁹ I den fortsatta framställningen kommer begreppet ”strikt ansvar” att användas när vad som åsyftas är ett ansvar grundat endast på objektiva rekvisit.

¹⁹⁰ *Salabiaku v. France* p. 27.

¹⁹¹ *Ibidem*. Se även Harris m.fl. s 243.

¹⁹² *Salabiaku v. France* p. 28.

Europadomstolen konstaterade därefter att orden ”according to law” i artikel 6.2 inte endast hänför sig till nationell rätt, varför följande gäller:

”Article 6 § 2 does not [...] regard presumptions of fact or of law provided for in the criminal law with indifference. It requires States to confine them within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of the defence.”¹⁹³

Frågan var således huruvida den franska presumtionen höll sig inom rimliga gränser som tar hänsyn till vad som står på spel och bevarar rätten till ett försvar. Europadomstolen ansåg mot bakgrund av följande omständigheter att så var fallet.¹⁹⁴ Presumtionen kunde enligt rättspraxis brytas genom att den anklagade personen visade att det förelåg force majeure på ett sådant sätt att något skulle ha hänt som denne inte var ansvarig för eller inte kunde undvika.¹⁹⁵ De franska domstolarna åtnjöt därför en verklig frihet i sin bedömning och trots presumtionen kunde tvivel verka till den anklagades fördel. Europadomstolen konstaterade också att de franska domstolarna i det aktuella fallet varit noga med att inte tillämpa presumtionen automatiskt. Domstolarna hade bedömt målet mot bakgrund av återopad bevisning från båda parter. Vidare hade domstolarna vägt in vissa aspekter gällande uppsåt, trots att detta inte var nödvändigt enligt gällande lag.

5.3.2) *Innebörden av Salabiaku-fallet – särskilt om strikt ansvar*

I Salabiaku-fallet gjorde Europadomstolen enligt min mening skillnad på strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion.¹⁹⁶ När det gäller strikt ansvar konstaterade domstolen att konventionsstaterna, under vissa förutsättningar, får kriminalisera en objektiv omständighet såsom sådan, oberoende av om det föreligger uppsåt eller vårdslöshet.¹⁹⁷ I fråga om straffrättsliga presumtioner uttalade Europadomstolen att sådana är tillåtna, men att konventionsstaterna måste hålla sig inom vissa gränser.

Eftersom Salabiaku-fallet gällde en presumtion och inte ett strikt ansvar uttalade sig Europadomstolen inte om vilka förutsättningarna är för kriminalisering av en objektiv omständighet såsom sådan. Domstolen klargjorde däremot, när det gäller gränserna för användning av presumtioner, att artikel 6.2 kräver att sådana hålls inom rimliga gränser som tar hänsyn till vad som står på spel och bevarar rätten till ett försvar. För att utröna huruvida en presumtion är förenlig med oskuldspresumtionen skall således göras en rimlighetsbedömning, varvid omständigheter motsvarande de som framhölls av Europadomstolen i Salabiaku-fallet bör beaktas. Avgörande är vilka möjligheter den anklagade har att bryta presumtionen.

Det kan således konstateras att det av Salabiaku-fallet någorlunda klart framgår vad som krävs för att en presumtion skall vara förenlig med oskuldspresumtionen. Vilka förutsättningar som gäller för att ett strikt ansvar skall vara konventionsenligt är däremot oklart. I doktrin torde två olika uppfattningar förekomma i denna fråga. Den första av dessa, som åtminstone i svensk doktrin torde vara den vanligast förekommande, innebär att strikt ansvar överhuvudtaget inte är förenligt med oskuldspresumtionen – trots att Europadomstolen uttryckligen förklarade att strikt ansvar i princip och under vissa förutsättningar är konventionsenligt.¹⁹⁸ Upp-

¹⁹³ Ibidem. Se även *Pham Houng v. France* p. 33.

¹⁹⁴ Se *Salabiaku v. France* p. 29-30. Jfr *Pham Houng v. France* p. 36.

¹⁹⁵ I det aktuella fallet hade de franska domstolarna konstaterat att ett sådant förhållande inte förelåg.

¹⁹⁶ Se *Salabiaku v. France* p. 27. Denna uppfattning är inte självklar, jfr nedan.

¹⁹⁷ Det bör härvid observeras att Europadomstolens uttalande angående kriminalisering av en objektiv omständighet såsom sådan inte var nödvändigt för avgörandet av Salabiaku-fallet och därmed utgör obiter dictum. Detta uttalande har därför principiellt sett lägre auktoritet än Europadomstolens uttalanden om presumtioner i allmänhet och den franska presumtionen i synnerhet. Uttalandets klarhet och det förhållandet att det utgör en precisering av en sedan tidigare gällande princip (*Engel and others v. Netherlands* p. 81) gör att det likväl är betydelsefullt och bör tas till grund för att Europadomstolen gjorde en skillnad mellan strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion.

¹⁹⁸ Se Asp SN 1999 s 706ff. Se även Aall s 291 samt Stavros s 224f.

fattningen torde grunda sig på att Europadomstolen egentligen inte – såsom nu har gjorts gällande – gjorde någon skillnad i Salabiaku-fallet på strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion.¹⁹⁹ Denna tolkning av rättsfallet kan förklaras mot bakgrund av en jämförelse mellan ett system med strikt straffansvar och ett system där ansvar visserligen förutsätter uppsåt eller vårdslöshet men där detta samtidigt presumeras, utan möjlighet för den anklagade att motbevisa presumtionen.²⁰⁰ Innebörden av strikt ansvar är att uppsåt eller vårdslöshet inte behöver föreligga. På samma sätt kan en icke motbevisbar presumtion avseende uppsåt eller vårdslöshet uppfattas på så sätt att den reellt innebär att uppsåt eller vårdslöshet inte behöver föreligga. Härav följer att strikt ansvar i praktiken kan likställas med en icke motbevisbar presumtion avseende uppsåt eller vårdslöshet. Eftersom icke motbevisbara presumtioner, enligt Salabiaku-fallet, är oförenliga med oskuldspresumtionen måste därför samma sak gälla för strikt ansvar.²⁰¹ Slutsatsen är således att det av Salabiaku-fallet följer att förekomsten av uppsåt eller vårdslöshet hos den anklagade alltid måste kunna beaktas för att en fällande dom skall kunna vara konventionsenlig.²⁰²

Den andra uppfattningen som förekommer i doktrin – och som även jag sällar mig till – innebär att strikt ansvar kan vara förenligt med oskuldspresumtionen.²⁰³ De författare som företräder denna uppfattning gör, liksom jag, gällande att Europadomstolen gjorde skillnad i Salabiaku-fallet mellan strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion.²⁰⁴ Härvid kan anföras att – trots den ovan gjorda jämförelsen – strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion inte är samma sak. En presumtion innebär att förekomsten av en viss omständighet leder till ett antagande om att ett visst förhållande är för handen, det vill säga bevisbördan för detta förhållande blir omvänd jämfört med vad som annars skulle ha gällt.²⁰⁵ Ett strikt ansvar medför inga antaganden utan endast att ansvaret fastställs oberoende av om den anklagade agerat uppsåtligt eller av vårdslöshet. Ett strikt ansvar innebär därför inte en omkastning av bevisbördan.

Denna skillnad mellan ansvarsformerna medför att det inte med nödvändighet behöver gälla samma förutsättningar för konventionsenlighet för både strikt ansvar och ansvar grundat på en presumtion. Det är i stället till och med troligt att de krav Europadomstolen uppställde i Salabiaku-fallet i fråga om presumtioner inte alls kan tillämpas när det gäller strikt ansvar. Kraven i Salabiaku-fallet uppställdes för att utgöra ett skydd för den anklagade gentemot den omvända bevisbörda som presumtionen innebar. Eftersom ett strikt ansvar inte innebär en omkastning av bevisbördan finns ingen anledning att uppställa dylika krav även vid sådant ansvar. De främsta förutsättningarna för konventionsenlighet när det gäller strikt ansvar torde i stället vara att bevisbördan för att de aktuella rekvisiten är uppfyllda ligger på det allmänna och att varje tvivel verkar för den anklagade.²⁰⁶

Det bör noteras att oskuldspresumtionen i sig kan ge stöd för såväl den första som den andra uppfattningen. Anledningen är att skuldbegreppet i artikel 6.2 kan förstås på två olika sätt.²⁰⁷ I

¹⁹⁹ Se Aall s 289f. Stavros hävdar, att det av en vid tolkning av Salabiaku-fallet följer, att alla förseelser för vilka gäller strikt ansvar innefattar en rättslig presumtion avseende subjektiv skuld hos den anklagade, se Stavros s 225. Jfr Alexandersson JT 1998/99 s 261 samt Eklund & Johansson SN 1999 s 181.

²⁰⁰ Om denna förklaring se Asp SN 1999 s 710ff.

²⁰¹ Vid en närmare granskning har denna förklaring en stor svaghet. Det är nämligen inte möjligt att ”uppställa en generell regel med innebörd att ett förbud mot icke motbevisbara presumtioner avseende ett visst rekvisit implicerar ett förbud mot att överhuvudtaget inte uppställa ett krav på detta rekvisit”, se Asp SN 1999 s 712.

²⁰² Se Aall s 290 samt Stavros s 224.

²⁰³ Se Asp SN 1999 s 711, Harris m.fl. s 244 samt Lester & Pannick s 153.

²⁰⁴ Ibid. Jfr van Dijk & van Hoof s 461.

²⁰⁵ Jfr Ekelöf & Boman s 74ff.

²⁰⁶ Lester & Pannick s 153. Förmodligen kan sanktionens hårdhetsgrad innebära att ett strikt ansvar inte är konventionsenligt, se Asp SN 1999 s 713 samt Stavros s 225.

²⁰⁷ Se härom Asp SN 1999 s 711.

vid bemärkelse innebär skuld att en person ”rår för” vad han eller hon har gjort, det vill säga personen har handlat uppsåtligen eller av vårdslöshet. Skuld kan emellertid också ha en snävare innebörd och förstås på så sätt att en person har gjort det han eller hon anklagas för, det vill säga personen har gjort vad som krävs för att vara skyldig enligt en viss regel. Skuld i denna betydelse är beroende av vad den aktuella regeln uppställer för krav och behöver således inte innebära att den anklagade agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet.

Om oskuldspresumtionen förstås enligt den vidare betydelsen av skuldbegreppet innebär den ett krav på att uppsåt eller oaktsamhet måste bevisas innan en person kan anses skyldig. Strikt ansvar är därmed oförenligt med oskuldspresumtionen. Om i stället den snävare betydelsen av skuldbegreppet läggs till grund för tolkning av oskuldspresumtionen innebär den endast ett krav på att den anklagade skall behandlas som oskyldig intill dess det visats att han gjort vad han anklagats för.²⁰⁸ Strikt ansvar kan därmed vara förenligt med oskuldspresumtionen.

Avslutningsvis kan således konstateras att det långt ifrån är klart att oskuldspresumtionen utgör hinder för strikt ansvar. Enligt min mening talar tvärtom övervägande skäl för att strikt ansvar i princip är förenligt med oskuldspresumtionen.

5.3.3) Skattetilläggsregleringen – strikt ansvar eller presumtionsansvar?

Av föregående avsnitt följer att om skattetilläggsregleringen grundar sig på ett presumtionsansvar så aktualiseras de krav Europadomstolen uppställde i Salabiaku-fallet oberoende av vilken av de presenterade uppfattningarna som anses vara korrekt. Om den första uppfattningen anses vara den riktiga gäller dessa krav även i det fall skattetilläggsreglerna grundar sig på ett strikt ansvar. Så är emellertid inte fallet om den andra uppfattningen anses vara den korrekta. En första fråga blir således huruvida skattetilläggsregleringen grundar sig på ett presumtionsansvar eller ett strikt ansvar.

Skattetilläggsregleringen skulle kunna uppfattas på ett sådant sätt att de objektiva rekvisiten – bland annat att oriktig uppgift har lämnats – skapar en ”skuldpresumtion”, det vill säga en presumtion för att den skattskyldige agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet.²⁰⁹ Vissa av eftergiftsgrunderna skulle därvid kunna uppfattas som en möjlighet för den skattskyldige att bryta presumtionen.²¹⁰ Denna skulle således kunna brytas till exempel om den skattskyldige kan visa att den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten beror på dennes bristande erfarenhet. I ett sådant fall har ju den skattskyldige inte agerat av vårdslöshet.

Enligt min mening är det dock mycket tveksamt om skattetilläggsregleringen bör anses grundas sig på ett presumtionsansvar på detta sätt. Det måste observeras att själva ansvarsfrågan avgörs endast mot bakgrund av objektiva rekvisit. ”Den enda” förutsättningen för påförande av skattetillägg är att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller att denne inte har lämnat eller har lämnat en bristfällig självdeklaration. Först när det således konstaterats att skattetillägg skall påföras kan eftergift och därmed beaktande av subjektiva förhållanden hos den skattskyldige aktualiseras. Eftergiftsgrunderna kan därför snarast beskrivas som regler av nådekaraktär; de innebär att skattetillägg inte skall påföras, men påverkar inte den skattskyldiges ansvar.²¹¹ De objektiva rekvisiten i skattetilläggsregleringen skapar således inte någon skuldpresumtion som skulle kunna genombrytas av eftergiftsgrunderna.

För att ytterligare belysa frågan kan en jämförelse göras mellan de franska reglerna i Salabiaku-fallet och de svenska skattetilläggsreglerna. I Salabiaku-fallet var det förekomsten av en objektiv omständighet – besittningen av förbjudet gods – som ledde fram till att Salabiaku

²⁰⁸ Asp anser att denna tolkning av oskuldspresumtionen är den rimliga, se SN 1999 s 711.

²⁰⁹ Se Alexandersson JT 1998/99 s 261 samt Eklund & Johansson SN 1999 s 181. Jfr Stavros s 225.

²¹⁰ Därvid är det dock inte säkert att eftergiftsgrunderna uppfyller de krav som följer av fallet *Salabiaku v. France*, se nedan.

²¹¹ Se Alexandersson JT 1998/99 s 262.

dömdes för smuggling. Besittningen i sig var dock inte otillåten, utan denna skapade endast en presumtion för att otillåten smuggling förelåg. Denna presumtion kunde genombrytas om force majeure förelåg. Bedömningen av om Salabiaku skulle dömas till smuggling innefattade såväl konstaterandet av det objektiva och presumtionsgrundande rekvisitet – besittningen – som konstaterandet av att force majeure inte förelåg.²¹² Även när det gäller regleringen av skattetillägg är det förekomsten av en objektiv omständighet – bland annat att oriktig uppgift har lämnats – som medför att skattetillägg skall påföras. En viktig skillnad jämfört med den franska regleringen är dock att lämnande av oriktig uppgift är otillåtet i sig. De svenska reglerna om skattetillägg är därför inte utformade på ett sådant sätt att den omständigheten att en oriktig uppgift har lämnats skulle innebära en presumtion för ett annat förhållande, till exempel att den skattskyldige har agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet. Bedömningen av om skattetillägg skall utgå sker i två separata steg på så sätt att först konstateras huruvida skattetillägg skall påföras och därefter konstateras huruvida den skattskyldige skall befrias från det således påförda skattetillägget.

Enligt min mening måste skattetilläggsregleringen således anses grunda sig på ett strikt ansvar och inte ett presumtionsansvar.²¹³ Denna ståndpunkt medför att det blir betydelsefullt huruvida den första eller andra uppfattningen angående Europadomstolens bedömning av strikt ansvar skall anses vara den korrekta. Min bedömning är, såsom ovan framgått, att den andra uppfattningen torde vara den riktiga, det vill säga strikt ansvar kan vara förenligt med oskuldspresumtionen. Mot bakgrund av att det inte är säkert att så är fallet finns dock anledning att undersöka konsekvenserna av såväl den första som den andra uppfattningen.

5.3.4) Skattetilläggsregleringens ställning i förhållande till oskuldspresumtionen om denna utgör hinder för strikt ansvar

Förekomsten av en konflikt

Uppfattningen att oskuldspresumtionen i artikel 6.2 enligt Salabiaku-fallet utgör hinder för strikt ansvar medför, mot bakgrund av att skattetilläggsregleringen måste anses grunda sig på ett sådant ansvar, att påförande av skattetillägg är oförenligt med oskuldspresumtionen. Det kan visserligen hävdas att eftergiftsgrunderna motsvarar de franska domstolarnas möjlighet att beakta force majeure i Salabiaku-fallet och att de krav som uppställdes i detta rättsfall därför också är uppfyllda vid påförande av skattetillägg.²¹⁴ Mot bakgrund av vad som ovan anförts om eftergiftsgrundernas nådekaraktär är det dock enligt min mening inte möjligt att likställa eftergiftsgrunderna med den franska force majeure-möjligheten. Även om så vore fallet, är det dessutom tveksamt om eftergiftsgrunderna skulle vara tillräckliga för att uppfylla de krav som oskuldspresumtionen innebär.²¹⁵ Möjligheten till eftergift begränsas till de grunder som anges i lagen, varför det kan hävdas att skattemyndigheter och domstolar inte har en ”verklig frihet i sin bedömning”.²¹⁶ I rättstillämpningen kan inte fullt ut beaktas huruvida den skattskyldige har agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet.²¹⁷ Vidare medger inte eftergiftsgrunderna en differentiering av skattetilläggets storlek mot bakgrund av subjektiva förhållanden hos den skattskyldige.

²¹² Jfr den franska domstolens (le cour de Paris) domskäl angående smugglingen av förbjudet gods, *Salabiaku v. France* p. 14.

²¹³ Jfr Leidhammar SvSKT 1998 s 837 samt Eklund & Johansson SN 1998 s 276.

²¹⁴ Jfr Alexandersson JT 1998/99 s 262.

²¹⁵ Vissa underrätter har dock dragit slutsatsen att eftergiftsgrunderna är tillräckliga för att skattetilläggsregleringen skall vara förenlig med oskuldspresumtionen, se KR i Jönköping, dom den 1999-02-18 (mål nr 2152-1998) och dom den 1999-04-29 (mål nr 4436-1996). Jfr emellertid LR i Göteborg, dom den 1999-05-12 (mål nr 1155-99).

²¹⁶ Se *Salabiaku v. France* p. 29, Alexandersson JT 1998/99 s 262 samt Eklund & Johansson SN 1999 s 181f.

²¹⁷ Se Rydberg SN 1996 s 728.

Det förhållandet att skattemyndigheter och domstolar således saknar verklig frihet att vid påförande av skattetillägg beakta uppsåt eller vårdslöshet hos den skattskyldige medför att det föreligger en konflikt mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen.

Lösning av konflikten

Den första frågan vid lösning av en regelkonflikt mellan svensk lag och Europakonventionen är huruvida konflikten kan undvikas genom att den svenska lagen tolkas på ett sådant sätt att den uppfyller Europakonventionens krav.²¹⁸ Om det inte är möjligt måste konflikten lösas med tillämpning av 11 kap 14 § regeringsformen eller med tillämpning av kollisionsprinciper.

Länsrätten i Göteborg har i en dom den 1999-05-12 (mål 1155-99) funnit att den föreliggande konflikten mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen måste lösas med lagtolkning. Mot bakgrund av vad som uttalades om fördragskonform tolkning i förarbetena till inkorporeringslagen samt Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1997 ref 6 konstaterade länsrätten att 5 kap 1 § taxeringslagen måste tillämpas på ett mer restriktivt sätt än lagstiftarens avsikt varit. Enligt länsrättens bedömning måste det därför tolkas in ett krav i 5 kap. 1 § taxeringslagen på att den skattskyldige uppsåtligen – eller i vart fall av vårdslöshet – har lämnat en oriktig uppgift för att skattetillägg skall kunna påföras.

RÅ 1997 ref 6 gällde tillämpning av lagen (1951:691) om viss lindring av skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan. Frågan i målet var huruvida en utomlands bosatt person var berättigad till dylik skattelindring trots att lagen innehöll ett krav på mantalsskrivning här i riket såsom förutsättning för skattelindring. Regeringsrätten fann att mantalsskrivningskravet var i strid med vissa artiklar i Europakonventionen. Enligt Regeringsrätten ”bör [konventionsbestämmelserna] vid sådant förhållande läggas till grund för avgörandet av den aktuella sakfrågan, dvs. kravet på mantalsskrivning skall inte upprätthållas i förevarande fall.”

När det gäller RÅ 1997 ref 6 måste inledningsvis konstateras att Regeringsrätten inte torde ha tillämpat principen om fördragskonform tolkning. Den föreliggande motstridigheten löstes genom att konventionsbestämmelserna lades till grund för avgörandet. Genom detta förfarande antyds att Regeringsrätten inte tolkade den svenska lagen utan i stället gav Europakonventionen företräde framför denna.²¹⁹ Regeringsrätten torde därför ha tillämpat antingen lex posterior-principen – eftersom inkorporeringslagen tillkom senare än den i fallet aktuella lagen – eller den kollisionsprincip som framhölls av Högsta domstolen vid införandet av inkorporeringslagen, det vill säga principen om att en konvention om mänskliga rättigheter på grund av sin speciella karaktär bör ges en särskild vikt vid konflikt med inhemska lagregler.²²⁰ Det är således tveksamt om RÅ 1997 ref 6 ger stöd för att konflikten mellan skattetilläggsregleringen och Europakonventionen skulle kunna lösas med lagtolkning på det sätt länsrätten i Göteborg funnit.

Vidare är det, oavsett hur Regeringsrätten löste den i RÅ 1997 ref 6 aktuella konflikten, tveksamt om konflikten mellan skattetilläggsregleringen och Europakonventionen kan lösas lagtolkningsvägen. Det får anses vara tämligen långtgående att med stöd av principen om fördragskonform tolkning uppställa ett krav på att den skattskyldige skall ha agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet. Skattetilläggsregleringen bygger såsom ovan framgått på ett strikt ansvar. Att föra in ett krav på att den skattskyldige skall ha agerat uppsåtligen eller av vårdslöshet innebär därför inte endast att ytterligare ett rekvisit uppställs för påförande av skattetillägg. Ett sådant krav innebär i stället en förändring av regleringens hela karaktär.

²¹⁸ Jfr avsnitt 3.4.2.

²¹⁹ Jfr Eklund & Johansson SN 1999 s 182.

²²⁰ Se Strömberg FT 1997 s 265, jfr Bergström SN 1998 s 359.

Nästa steg blir då att undersöka huruvida konflikten kan undanröjas med stöd av 11 kap. 14 § regeringsformen. Eftersom skattetilläggsregleringen måste anses äldre än inkorporeringslagen kan dock lagprövningsbestämmelsen inte tillämpas.²²¹ Vidare vore det inte möjligt att undanröja konflikten genom lagprövning även om det nu konstaterade hindret inte skulle föreligga. Mot bakgrund av att det inte med säkerhet kan hävdas att konflikt föreligger är felet inte heller uppenbart på det sätt som krävs enligt 11 kap. 14 § regeringsformen.

Frågan blir då om regelkonflikten kan lösas med tillämpning av de kollisionsprinciper som beskrivits i avsnitt 3.4.2. Härvid utgör RÅ 1997 ref 6 ett viktigt argument för att så bör vara fallet. Vid beaktande av detta rättsfall bör dock observeras vissa skillnader mellan den därvid aktuella konflikten och konflikten mellan skattetilläggsregleringen och Europakonventionen. I RÅ 1997 ref 6 fann Regeringsrätten att ett i lagstiftningen uppställt krav inte skulle tillämpas. När det gäller reglerna om skattetillägg är det i stället fråga om att tillämpa ett krav som inte uppställs i lagstiftningen. Enligt min mening bör det anses vara mera långtgående att uppställa ett nytt krav än att underlåta tillämpning av ett redan befintligt krav. Härvid kan också noteras en viss likhet med omständigheterna i det så kallade Stallknecht-målet, RÅ 1995 ref 58. En fråga som aktualiserades i detta rättsfall var huruvida artikel 6 i Europakonventionen medförde att en allmän förvaltningsdomstol kunde ha kompetens att pröva ett mål trots att stöd för detta saknades i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Regeringsrätten fick inte anledning att pröva denna fråga till följd av att artikel 6 inte ansågs tillämplig. Regeringsrättens minoritet uttalade dock följande:

”Den osäkerhet som sålunda kan anses råda om [räckvidden av artikel 6] är emellertid inte avgörande för frågan om Brigitte S:s talan kan prövas av förvaltningsdomstol. Oavsett om anspråket faller inom artikelns tillämpningsområde eller ej är nämligen innebörden av regleringen i lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att en förvaltningsdomstols kompetens i varje särskilt fall måste framgå av författning. Någon författning som anvisar en kompetent förvaltningsdomstol för Brigitte S:s talan i förevarande fall finns inte.”

Regeringsrättens minoritet ansåg således att det inte var möjligt att uppställa en kompetensregel för allmänna förvaltningsdomstolar när lagstöd saknades.²²² Analogt skulle detta kunna innebära att det inte heller vore möjligt att uppställa ett krav på att den skattskyldige skall ha agerat uppsåtligt eller av vårdslöshet vid påförande av skattetillägg. Förmodligen bör dock uttalandet av Regeringsrättens minoritet inte tillmätas alltför stor betydelse. Uppställande av ett krav på uppsåt eller vårdslöshet vid påförande av skattetillägg torde vara ett mindre ingrepp i lagstiftningen än skapande av domstolskompetens där sådan inte föreligger.

Av det nu anförda följer att RÅ 1997 ref 6 inte ger säkert stöd för att ett krav på uppsåt eller vårdslöshet kan uppställas i skattetilläggsregleringen. Det är vidare tveksamt om ett sådant krav överhuvudtaget kan uppställas med stöd av lex posterior- eller lex specialis-principerna. Tillämpning av lex specialis-principen leder till att skattetilläggsregleringen bör ges företräde framför Europakonventionen (inkorporeringslagen) eftersom det strikta ansvaret i skattetilläggsregleringen måste anses utgöra en specialreglering i förhållande till den generellt gällande oskuldspresumtionen. Om denna princip läggs till grund för en lösning av konflikten skall skattetilläggsregleringen således tillämpas i dess nuvarande skick.

Tillämpning av lex posterior-principen medför däremot att Europakonventionen (inkorporeringslagen) bör ges företräde framför skattetilläggsregleringen, eftersom inkorporeringslagen måste anses tillkommen vid en senare tidpunkt än det strikta ansvaret i skattetilläggsre-

²²¹ Jfr not 224.

²²² LR och KR kom till samma slutsats som RR:s minoritet. Jfr Danelius SvJT 1995 s 66, Hane JT 1995/96 s 944 samt Lind JT 1995/96 s 236.

gleringen.²²³ Även om denna princip läggs till grund för lösning av konflikten innebär detta dock inte att ett krav på uppsåt eller vårdslöshet kan uppställas i skattetilläggsregleringen. Lex posterior-principen – liksom lex specialis-principen – innebär endast att en viss regel ges företräde framför en annan regel. Den innebär inte att innehållet i en viss regel kan uppställas som förutsättning för att den andra regeln skall kunna tillämpas.²²⁴

Enligt min mening är det likväl möjligt att uppställa ett krav på uppsåt eller vårdslöshet i skattetilläggsregleringen. Detta måste dock ske med stöd av Högsta domstolens kollisionsprincip. Såsom anförts i avsnitt 3.4.2 kan denna princip eventuellt möjliggöra en långtgående omtolkning av en intern regel och innebär således inte endast att en konvention om mänskliga rättigheter skall ges företräde framför den interna regeln. Högsta domstolens princip kan därför åberopas till stöd för uppställandet av ett krav på uppsåt eller vårdslöshet i skattetilläggsregleringen.

Vilken av de nu diskuterade kollisionsprinciperna som i första hand skall tillämpas har inte klarlagts varken i rättspraxis eller doktrin. Mot bakgrund av att endast Högsta domstolens princip möjliggör ett verkligt genomslag för Europakonventionen i konflikten mellan det strikta ansvaret i skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen, anser dock jag att denna princip bör ges företräde framför lex specialis- och lex posterior-principerna. Om inte domstolarna är beredda att lägga Europakonventionen till grund för ett avgörande, vilken vore i så fall vinsten med införlivandet av konventionen?²²⁵

5.3.5) Skattetilläggsregleringens ställning i förhållande till oskuldspresumtionen om denna (i princip) inte utgör hinder för strikt ansvar

Uppfattningen att Salabiaku-fallet i princip inte utgör hinder för strikt ansvar medför att det inte heller torde finns någon konflikt mellan skattetilläggsregleringen och oskuldspresumtionen på den grunden att skattetillägg påförs oberoende av om den skattskyldige agerat uppsåtligt eller av vårdslöshet.²²⁶ Oskuldspresumtionen förutsätter endast att det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att det finns grund för skattetillägg samt att tvivel kan verka till den skattskyldiges fördel. Eftersom dessa krav, såsom ovan beskrivits, uppfylls av skattetilläggsregleringen är påförande av skattetillägg förenligt med oskuldspresumtionen.

5.4) Rätten till passivitet

5.4.1) Allmänt

Europadomstolen har, såsom nedan skall beskrivas, slagit fast att rätten till en rättvis rättegång, som gäller enligt artikel 6.1 i Europakonventionen, innefattar en rätt till tystnad för den som är anklagad för brott. Den anklagade har också rätt att inte behöva belasta sig själv genom att bidra till utredningen eller bevisningen i målet. Denna passivitetsrätt har alltså ansetts föreligga enligt artikel 6.1, men har ett mycket nära samband med oskuldspresumtionen i arti-

²²³ I sammanhanget bör noteras att vissa bestämmelser i skattetilläggsregleringen tillkommit eller ändrats efter att inkorporeningslagen trädde i kraft. Mot denna bakgrund kan hävdas att tillämpning av lex posterior-principen generellt inte leder till att Europakonventionen bör ges företräde framför skattetilläggsregleringen utan snarare tvärtom. Skattetilläggsregleringen har dock grundat sig på ett strikt ansvar ända sedan införandet 1972, varför det således finns starka skäl för att ge Europakonventionen företräde vid en tillämpning av lex posterior-principen.

²²⁴ Tillämpning av lex posterior-principen kan möjligen medföra att skattetillägg inte alls kan påföras.

²²⁵ Se Nergelius SvJT 1996 s 869. Jfr Lundblad SvJT 1999 s 462 samt Bernitz JT 1994/95 s 267.

²²⁶ Se Asp SN 1999 s 713.

kel 6.2.²²⁷ Passivitetsrätten utgör nämligen en direkt konsekvens av att bevisbördan enligt oskuldspresumtionen faller på det allmänna.²²⁸

Rätten till passivitet aktualiseras bland annat i den utredning som föregår ett beslut om skatte-tillägg. Av särskilt intresse är härvid vilken betydelse passivitetsrätten har i förhållande till de regler om vitesföreläggande som beskrivits i avsnitt 2.2. Innan denna fråga undersöks är det dock nödvändigt att utreda passivitetsrätten närmare.

5.4.2) *Innebörden av passivitetsrätten*

Funke v. France

Omständigheterna i Funke-fallet var i korthet följande.²²⁹ Funke, som var en tysk medborgare bosatt i Frankrike, besöktes i hemmet av franska tulltjänstemän. Besöket skedde med anledning av att tullmyndigheten ville ha upplysningar om tillgångar som Funke kunde ha utomlands. Vid genomsökningen av hemmet fann tulltjänstemännen bland annat kontoutdrag från utländska banker. Fynden antydde att Funke hade gjort sig skyldig till valutabrott. Med anledning härav begärde tullmyndigheten att Funke skulle lämna ut kopior av saldobesked över Funkes banktillgodohavanden i vissa utländska banker. När Funke vägrade att efterkomma denna begäran fördes frågan inför domstol varvid Funke dömdes att betala böter samt ålades att vid vite lämna ut de begärda handlingarna.

Frågan i målet inför Europadomstolen var bland annat huruvida böterna och vitesföreläggandet utgjorde en kränkning av Funkes rättigheter enligt artikel 6 i Europakonventionen.²³⁰ Härvid uttalade Europadomstolen följande:

”The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law [...] cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6, to remain silent and not to contribute to incriminating himself.”²³¹

Det tvång som tullmyndigheten utövade mot Funke genom böterna och vitesföreläggandet var således oförenligt med Funkes rätt till tystnad och att inte behöva belasta sig själv. Europadomstolen fann att det därigenom förelåg en kränkning av artikel 6.1.

Saunders v. United Kingdom

Liksom Funke-fallet gällde också Saunders-fallet rätten till passivitet enligt artikel 6 i Europakonventionen. Bolaget Guinness PLC övertog 1986 ett annat bolag, Destillers Company PLC.²³² Övertagandet gav upphov till misstanke om att Guinness PLC hade manipulerat aktiekurserna för att därigenom stärka sin ställning i förhållande till ett annat bolag som också var intresserat av att överta Destillers Company PLC. Av denna anledning tillsattes en statlig utredning som bland annat hade rätt att utföra vittnesförhör. Saunders, som vid övertagandetillfället var en ledande befattningshavare vid Guinness PLC, förhördes vid ett flertal tillfällen och var därvid enligt lag skyldig att besvara de frågor som ställdes. Vägran att svara på frågor kunde medföra böter eller fängelse.

²²⁷ Med ”passivitetsrätt” avses såväl rätten till tystnad som rätten att inte behöva belasta sig själv.

²²⁸ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 68, Lorenzen m.fl. s 154, Träskman JFT 1993 s 595f samt Träskman s 474ff. Jfr Gomi-en m.fl. 186.

²²⁹ Se *Funke v. France* p. 6-12.

²³⁰ Se *Funke v. France* p. 41.

²³¹ *Funke v. France* p. 44.

²³² Om de faktiska omständigheterna, se *Saunders v. United Kingdom* p. 14-34.

Utredningen resulterade i att Saunders åtalades för att ha begått vissa brott i samband med bolagsövertagandet. I rättegången som följde åberopades som bevis uppgifter som Saunders lämnat i utredningsförhören. Saunders befanns skyldig till ett flertal brott och dömdes till fängelse.

Huvudfrågan i målet inför Europadomstolen var huruvida Saunders rätt att inte belasta sig själv enligt artikel 6.1 i Europakonventionen kränkts genom att de uppgifter han under tvång lämnat i utredningsförhören tilläts som bevisning i brottmålsrättegången.²³³ Inledningsvis uttalade Europadomstolen bland annat att en avgörande fråga i ett fall som det förevarande var på vilket sätt bevisning som framtagits under tvång användes i brottmålsrättegången.²³⁴ I det aktuella fallet hade Saunders uppgifter i utredningsförhören utgjort en väsentlig del av bevisningen mot honom och Europadomstolen fann därför att uppgifterna "were used in the course of the proceedings in a manner which sought to incriminate the applicant".²³⁵ Slutsatsen var därför att det förelåg en kränkning av Saunders rätt att inte belasta sig själv.

Slutsatser av rättsfallen – särskilt om passivitetens inträde

Av Funke-fallet framgår att den som omfattas av artikel 6 har en rätt till tystnad och en rätt att inte belasta sig själv, det vill säga när en anklagelse för brott föreligger så har den anklagade rätt att förhålla sig passiv. Omvänt innebär denna rättighet att det allmänna inte, genom till exempel vitesföreläggande eller andra tvångsåtgärder, får tvinga den anklagade att aktivt medverka i en utredning genom att lämna uppgifter eller dokumentbevisning mot sig själv.²³⁶

En särskild fråga som uppkommer i detta sammanhang är vid vilken tidpunkt en person skall anses vara "anklagad" för brott och således ha en rätt till passivitet. Såsom ovan framkommit tolkas begreppet "anklagelse för brott" autonomt av Europadomstolen. När det gäller termen "anklagelse" har domstolen uttalat att termen har en reell, snarare än en formell, betydelse.²³⁷ Avgörande för frågan huruvida en "anklagelse" för brott föreligger är om den aktuella personen har blivit väsentligt påverkad ("substantially affected") av de åtgärder som företagits mot honom.²³⁸ I allmänhet kan en anklagelse anses föreligga när en person i formell mening delgivits misstanke om brott, men en anklagelse kan alltså också föreligga när en persons situation väsentligt har påverkats genom vidtagande av andra åtgärder, som antyder förekomsten av en anklagelse.²³⁹ När det gäller Funke-fallet var således misstanken om valutabrott tillsammans med de åtgärder tullmyndigheterna vidtog med anledning av denna tillräcklig för att en anklagelse för brott skulle anses föreligga. Härvid kan också noteras att det torde finnas ett samband mellan begreppen "anklagad" och "misstänkt" på följande sätt:

"[F]or the purposes of Article 6, the term 'accused' includes not only the accused in the strict sense of the word, i.e. the person that has been charged, but also a 'suspect', when the proceedings are still at the stage of investigations and it is not yet clear whether there is sufficient evidence to charge the suspect so that he may become an *accused*."²⁴⁰

Slutsatsen härav är att rätt till passivitet torde föreligga så snart en utredning inleds med anledning av misstanke om brott.²⁴¹ Med hänsyn till vad som ovan sagts om Europadomstolens

²³³ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 69.

²³⁴ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 71.

²³⁵ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 72.

²³⁶ Se Hultqvist Advokaten 1995 s 10. Jfr RÅ 1996 ref 97 (s 450). Det är oklart om myndigheterna har en skyldighet att informera den anklagade om att dennes passivitetsrätt, se Hultqvist Advokaten 1995 s 10. Sjölin anser att en sådan skyldighet finns, se Advokaten 1994 s 246.

²³⁷ Se *Deweere v. Belgium* p. 42 och p. 44.

²³⁸ Se bland annat *Deweere v. Belgium* p. 46, Aall s 107f, Gomien m.fl. s 179, Harris m.fl. s 171f, Lester & Pannick s 138f samt van Dijk & van Hoof s 407f.

²³⁹ Se *Eckle v. Federal Republic of Germany* p. 73 samt *Foti and others v. Italy* p. 52.

²⁴⁰ Frommel Intertax 1993/11 s 538.

²⁴¹ Se Sjölin Advokaten 1994 s 245f, jfr Sjölin Advokaten 1996 s 11. Jfr SOU 1996:116 s 149ff.

praxis krävs dock förmodligen också att den person utredningen gäller åtminstone i någon mån måste påverkas av denna för att rätten till passivitet skall aktualiseras.²⁴² Om en utredning inleds utan att det finns misstanke om brott aktualiseras rätten till passivitet först när sådan misstanke föreligger.

När det gäller Saunders-fallet kan konstateras att uppgifter som en anklagad person har lämnat under tvång i regel inte torde kunna läggas till grund för en fällande dom utan att det sker en kränkning av passivitetsrätten. Av rättsfallet framgår att det nu sagda gäller även om det tvångsmässiga uppgiftslämnandet inte i sig utgör en kränkning av personens rättigheter, till följd av att en misstanke – och således en anklagelse – om brott inte var för handen vid tiden för uppgiftslämnandet.²⁴³

Sammanfattningsvis torde således rätt till passivitet föreligga när en utredning företas med anledning av misstanke om brott – åtminstone om den person utredningen gäller påverkas av den i någon mån. Men även om rätt till passivitet inte föreligger vid tiden för ett tvångsmässigt lämnande av uppgifter så kan – i enlighet med Saunders-fallet – en kränkning av artikel 6 föreligga om uppgifterna senare läggs till grund för en fällande dom. Mot bakgrund härav har i doktrin anförts att en uppgiftsskyldig person bör ges passivitetsrätt redan vid inledandet av en utredning som kan leda till bestraffningsliknande påföljder – oberoende av om det vid denna tidpunkt finns en misstanke om brott.²⁴⁴

5.4.3) *Passivitetsrättens betydelse i taxeringsförfarandet och i fråga om skattetillägg*

Såsom beskrivits i avsnitt 2.2 har skattemyndigheten, enligt 3 kap. 5 § och 12 § fjärde stycket taxeringslagen, möjlighet att vid vite förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgifter eller att visa handlingar. I den mån ett sådant föreläggande lämnas för att kontrollera riktigheten av den skattskyldiges uppgifter finns dock risk för att det sker en kränkning av den skattskyldiges rätt till passivitet. Om ett vitesföreläggande grundas på en misstanke om att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att det således finns grund för att påföra skattetillägg föreligger en situation som liknar den i Funke-fallet och som – i enlighet med vad som anförts i föregående avsnitt om passivitetsrättens inträde – måste anses innebära en kränkning av den skattskyldiges rätt att inte belasta sig själv.²⁴⁵

Det nu anförda ger vid handen att en skattskyldig person får föreläggas att lämna uppgifter eller att visa handlingar vid vite endast om skattemyndigheten inte misstänker att en oriktig uppgift har lämnats.²⁴⁶ Konventionsenlighet torde således förutsätta uppställandet av ett undantag som motsvarar vad som stadgas i 3 kap. 5 § andra stycket och 12 § fjärde stycket taxeringslagen om att vitesföreläggande inte får lämnas när det kan antas att den skattskyldige har begått brott. Härvid kan konstateras att det enligt principen om fördragskonform tolkning måste anses vara möjligt för skattemyndigheterna att tolkningsvis vidga det befintliga undantaget på så sätt att vitesföreläggande inte får lämnas vare sig om det kan antas att den skattskyldige har begått brott eller om det kan antas att den skattskyldige uppfyller förutsättningarna för att påföras skattetillägg, det vill säga om den skattskyldige kan antas ha lämnat en oriktig uppgift.

Även om ett vitesföreläggande inte kränker den skattskyldiges rätt till passivitet, på grund av att det inte finns någon misstanke om att oriktig uppgift har lämnats, måste dock observeras

²⁴² Enligt Aall kan det mot bakgrund av Europadomstolens praxis hävdas att tröskeln för att rättigheterna i artikel 6 skall inträda inte är hög, se Aall s 108.

²⁴³ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 74.

²⁴⁴ Se Sjölin Advokaten 1996 s 11.

²⁴⁵ Ett eventuellt krav på att den skattskyldige skall påverkas av skattemyndighetens åtgärd för att passivitetsrätten skall aktualiseras måste anses uppfyllt när åtgärden i fråga är ett vitesföreläggande. Jfr not 242.

²⁴⁶ Se Hultqvist Advokaten 1995 s 10. Jfr Sjölin Advokaten 1996 s 11.

att en kränkning av artikel 6 likväl kan föreligga om de uppgifter den skattskyldige har lämnat till följd av föreläggandet läggs till grund för ett beslut om att han skall påföras skattetillägg. Denna slutsats följer av vad som i föregående avsnitt anförts i fråga om Saunders-fallet. För att passivitetsrätten till fullo skall upprätthållas måste således uppställas ett krav på att uppgifter som den skattskyldige lämnat till följd av ett vitesföreläggande inte får utgöra grund för ett påförande av skattetillägg. Enligt min mening bör ett sådant krav kunna uppställas redan med stöd av principen om fördragskonform tolkning.

Slutligen bör noteras att skattemyndighetens möjlighet att lämna vitesförelägganden samt vidta andra tvångsåtgärder egentligen inte syftar till att förenkla framskaffningen av bevisning mot den skattskyldige för att därigenom underlätta påförande av skattetillägg. Huvudsyftet är att tvångsåtgärderna skall upprätthållas och utgöra ett komplement till de skattskyldigas uppgiftsskyldighet.²⁴⁷ Härigenom blir det möjligt för skattemyndigheten att utföra en korrekt taxering, även om den skattskyldige inte frivilligt medverkar. Detta syfte innebär dock inte att vitesförelägganden – trots den potentiella konflikten med passivitetsrätten – skulle kunna vara tillåtliga. I Saunders-fallet förklarade Europadomstolen att ett allmänt intresse inte kan åberopas för att rättfärdiga att tvångsmässigt lämnade uppgifter läggs till grund för en fällande dom.²⁴⁸

²⁴⁷ Se prop. 1971:10 s 195f samt prop. 1997/98:10 s 57.

²⁴⁸ Se *Saunders v. United Kingdom* p. 74.

6) AVSLUTNING

6.1) Synpunkter de lege ferenda

I denna uppsats har visats att artikel 6 i Europakonventionen måste anses tillämplig vid påförande av skattetillägg. I uppsatsen har också visats att skattetilläggsregleringen inte till fullo uppfyller de krav som därigenom gäller enligt oskuldspresumtionen i artikel 6.2. I den mån konflikter föreligger torde dock dessa kunna lösas i rättstillämpningen genom lagtolkning eller med tillämpning av kollisionsprinciper. Oskuldspresumtionen torde således kunna upprätthållas utan vidtagande av lagstiftningsåtgärder.

Det nu sagda innebär dock inte att lagstiftningsåtgärder inte behövs. I synnerhet om oskuldspresumtionen anses utgöra hinder för strikt ansvar och skattetilläggsregleringen därigenom är oförenlig med oskuldspresumtionen, bör lagstiftningen förändras.²⁴⁹ En sådan konflikt torde i och för sig kunna lösas i rättstillämpningen genom uppställande av ett krav på uppsåt eller vårdslöshet för att skattetillägg skall kunna påföras. Enligt min mening innebär dock ett uppställande av subjektiva rekvisit ett principiellt sett så djupgående ingrepp i skattetilläggsregleringen att lagstiftningen bör ändras. Om lagstiftaren agerar finns också större möjligheter att undanröja eventuella oklarheter om vad som egentligen gäller, bland annat i fråga om betydelsen av subjektiva omständigheter vid tillämpning av eftergiftsgrunderna. Dyliga oklarheter kan visserligen lösas i rättspraxis, men det finns ingen anledning till att inte lagstiftningsvägen förekomma eventuella problem.

När det gäller den svenska lagstiftningens förenlighet med den anklagades rätt till passivitet är det lämpligt att det i bestämmelserna om vitesföreläggande införs ett undantag motsvarande det som redan gäller vid misstanke om brott. Det bör således införas en regel enligt vilken vitesföreläggande inte får lämnas när det kan antas finnas grund för att påföra skattetillägg. Det torde visserligen vara möjligt att upprätthålla ett dylikt undantag i rättspraxis, men enligt min mening bör undantaget framgå direkt ur lagtexten.

Den anklagades rätt till passivitet innebär vidare att uppgifter som lämnats enligt ett vitesföreläggande inte får läggas till grund för ett påförande av skattetillägg. Enligt min mening är det dock inte nödvändigt att i lagtexten införa en bestämmelse med denna innebörd. En dylik regel bör kunna upprätthållas i rättspraxis.²⁵⁰

I uppsatsen har också visats att de beviskrav som uppställs för påförande av skattetillägg eventuellt kan vara för låga i förhållande till de krav som följer av oskuldspresumtionen. Mot bakgrund av att de hittills gällande beviskraven endast har uppställts i rättspraxis bör även ett – i enlighet med oskuldspresumtionen – korrigerat beviskrav kunna uppställas i rättspraxis. I bevishänseende finns således enligt min mening ingen anledning för lagstiftaren att agera.

Avslutningsvis kan således konstateras att skattetilläggsregleringen bör förändras på åtminstone vissa punkter för att därigenom överensstamma med oskuldspresumtionens krav. Det bör härvid också observeras att det i denna uppsats endast undersökts vissa konsekvenser av oskuldspresumtionen. Även de övriga rättssäkerhetsgarantierna i framför allt artikel 6 i Europakonventionen kan vara av betydelse vid påförande av skattetillägg och därmed ge upphov till ett behov av förändrad lagstiftning. Såsom anförts i avsnitt 1.2 har en ny utredning tillsatts för att göra en översyn av skattetilläggsinstitutet. Förhoppningsvis kommer denna att presentera en fullständig inventering av de konsekvenser Europakonventionen har för skattetilläggsregleringen och även lägga fram konkreta förslag till lagändringar så att konventionens krav

²⁴⁹ I sammanhanget bör erinras om att det inte är säkert att oskuldspresumtionen utgör hinder för strikt ansvar, jfr avsnitt 5.3.2.

²⁵⁰ Det kan noteras att någon motsvarande bestämmelse inte finns i lagstiftningen på det straffrättsliga området.

kan uppfyllas. Tills dess att lagstiftningen ställts i överensstämmelse med oskuldspresumtionen och Europakonventionen i övrigt, måste dock skattemyndigheter och domstolar ta itu med de konflikter som för närvarande föreligger. Förmodligen kommer härvid åtminstone viss vägledning att ges genom Regeringsrättens avgöranden i de fyra mål om skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen för vilka prövningstillstånd nu beviljats.²⁵¹

²⁵¹ Jfr not 6.

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

Källor

Folkrättsliga instrument

- Vienna Convention on the Law of Treaties (1969) [ur: Bring, Ove & Lysén, Göran: *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996.]
- European Convention for the protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (1950) and Additional Protocols [ur: Bring, Ove & Lysén, Göran: *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996.]
- Universal Declaration of Human Rights (1948); UN General Assembly Resolution 217 A(III) [ur: Bring, Ove & Lysén, Göran: *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996.]
- Statute of the Council of Europe (1949) [ur: Bring, Ove & Lysén, Göran: *Materialsamling i folkrätt*, Uppl. 2, Uppsala 1996.]

Svenska lagförarbeten, m.m.

- | | |
|-------------------|-------------------|
| Prop. 1971:10 | Prop. 1993/94:117 |
| Prop. 1975/76:209 | Prop. 1997/98:10 |
| Prop. 1977/78:136 | SkU 1971:16 |

Utredningsdirektiv 1998:34

- Ds Ju 1981:3 *Ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet*
- Ds 1993:90 *Sammanställning av remissyttranden över Fri- och rättighetskommitténs delbetänkande Fri- och rättighetsfrågor (SOU 1993:40)*

- SOU 1977:6 *Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet*
- SOU 1991:106 Del A *Domstolarna inför 2000-talet*
- SOU 1993:40 Del A och Del B *Fri- och rättighetsfrågor*
- SOU 1996:116 *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen*
- SOU 1997:127 Del A *Straffansvar för juridiska personer*

Finansdepartementet 1997-07-15, Dnr Fi96/3354 *Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116)* [cit. Fi 96/3354]

Svenska författningar, m.m.

- | | |
|--|--|
| Skattestrafflagen (1943:313) | Fordonsskattelagen (1988:327) |
| Lagen (1951:691) om viss lindring av skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan | Taxeringslagen (1990:324) |
| Lagen (1964:163) om införande av brottsbalken | Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter |
| Brottsbalken (1964:700) | Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet |
| Skattebrottslagen (1971:69) | Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna |
| Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar | Skattebetalningslagen (1997:483) |
| Regeringsformen (1974:152) | |
| Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter | |

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

- SÖ 1952:35
SÖ 1975:1

Rättsfall från Europadomstolen, m.m.

Air Canada v. United Kingdom, dom den 5 maj 1995, A No. 316-A
A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, dom den 29 augusti 1997, Reports 1997-V No. 45
Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain, dom den 6 december 1988, A No. 146
Bendenoun v. France, dom den 24 februari 1994, A No. 284
Cossey v. United Kingdom, dom den 27 september 1990, A No. 184
Delcourt v. Belgium, dom den 17 januari 1970, A No. 11
Deweer v. Belgium, dom den 27 februari 1980, A No. 35
Eckle v. Federal Republic of Germany, dom den 15 juli 1982, A No. 51
E.L., R.L. and J.O.-L. v. Switzerland, dom den 29 augusti 1997, Reports 1997-V No. 45
Engel and others v. Netherlands, dom den 8 juni 1976, A No. 22
Foti and others v. Italy, dom den 10 december 1982, A No. 56
Funke v. France, dom den 25 februari 1993, A No. 256-A
Garyfallou AEBE v. Greece, dom den 24 september 1997, Reports 1997-V No. 49
Golder v. United Kingdom, dom den 21 februari 1975, A No. 18
J.J. v. Netherlands, dom den 27 mars 1998, Reports 1998-II No. 68
Kadubec v. Slovakia, dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI No. 89
Lauko v. Slovakia, dom den 2 september 1998 Reports 1998-VI No. 88
Lutz v. Federal Republic of Germany, dom den 25 augusti 1987, A No. 123
Malige v. France, dom den 23 september 1998, Reports 1998-VII No. 93
Pham Hoang v. France, dom den 25 september 1992, A No. 243
Ravnsborg v. Sweden, dom den 23 mars 1994, A No. 283-B
Salabiaku v. France, dom den 7 oktober 1988, A No. 141-A
Saunders v. United Kingdom, dom den 29 november 1996
Soering v. United Kingdom, dom den 7 juli 1989, A No. 161
Weber v. Switzerland, dom den 22 maj 1990, A No. 177
Wemhoff v. Federal Republic of Germany, dom den 27 juni 1968, A No. 7
Öztürk v. Federal Republic of Germany, dom den 21 februari 1984, A No. 73

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

Svenska rättsfall, m.m.

LR i Skåne län, dom den 1998-04-08 (mål nr 4965-97)
 LR i Skåne län, dom den 1998-06-26 (mål nr 5493-97/5494-97)
 LR i Göteborg, dom den 1999-05-12 (mål nr 1155-99)
 LR i Göteborg, dom den 1999-06-11 (mål nr S 934-97 samt mål nr S 936-97)
 LR i Göteborg, dom den 1999-06-24 (mål nr 1390-99)

KR i Göteborg, dom den 1997-12-29 (mål 716-1995)
 KR i Stockholm, dom den 1998-06-23 (mål nr 4012-1997)
 KR i Stockholm, dom den 1998-11-17 (mål nr 221-1997)
 KR i Göteborg, dom den 1999-02-02 (mål nr 7040-1997)
 KR i Jönköping, dom den 1999-02-18 (mål nr 2152-1998)
 KR i Jönköping, dom den 1999-04-29 (mål nr 4436-1996)

RK82 1:3	RÅ 1996 ref 97
	RÅ 1997 ref 6
RÅ 1987 ref 42	
RÅ 1995 ref 58	NJA 1979 s 524
RÅ 1996 not 54	NJA 1987 s 201
RÅ 1996 not 55	NJA 1997 s 606

Regeringens beslut 1991-06-27, Dnr Fi5850/88

Litteratur

Böcker

- Aall, Jørgen: *Rettergang og menneskerettigheter*, Bergen 1995
- Almgren, Karin & Leidhammar, Börje: *Skatteförfarandet* [t.o.m. Supplement 6, september 1998], Stockholm 1999
- Asp, Petter: *EG:s sanktionsrätt*, Uppsala 1998
- Cameron, Iain: *An Introduction to the European Convention on Human Rights*, Uppl. 3, Uppsala 1998
- Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Stockholm 1997
- Dickson, Brice: *Human Rights and the European Convention*, London 1997
- Drzemczewski, Andrew Z.: *European Human Rights Convention in Domestic Law*, Oxford 1983
- Ekelöf & Boman: *Rättegång – fjärde häftet*, Uppl. 6, Stockholm 1992
- Gomien, Donna; Harris, David & Zwaak, Leo: *Law and practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter*, Strasbourg 1996 [cit. Gomien m.fl.]
- Harris, D.J.; O'Boyle, M. & Warbrick, C.: *Law of the European Convention on Human Rights*, London 1995 [cit. Harris m.fl.]
- Holmberg, Carl; Hult, Bengt; Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne: *Kommentar till Brottsbalken Del I*, Uppl. 6, Stockholm 1995 [cit. Holmberg m.fl.]
- Jareborg, Nils: *Straffrättens ansvarslära*, Uppsala 1994
- Lehrberg, Bert: *Praktisk juridisk metod*, Uppl. 2, Uppsala 1993
- Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995 [cit. Leidhammar (1995)]
- Lester, Lord of Herne Hill & Pannick, David: *Human Rights Law and Practice*, London 1999
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter & Silfverberg, Christer: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Uppl. 6, Lund 1997 [cit. Lodin m.fl.]
- Lorenzen, Peer; Rehof, Lars Adam & Trier, Tyge: *Den Europæiske Menneskeretskonvention*, Köpenhamn 1994 [cit. Lorenzen m.fl.]
- Lysén, Göran: *Europas grundlag*, Uppsala 1992
- Malanczuk, Peter: *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Uppl. 7, New York 1997
- Malmström, Åke: *Civilrätt*, Uppl. 14, Malmö 1994
- Nergelius, Joakim: *Konstitutionellt rättighetskydd*, Stockholm 1996
- Peczenik, Aleksander: *Juridikens metodproblem*, Uppl. 2, Stockholm 1980
- Pelin, Lars: *Svensk intern och internationell skatterätt*, Lund 1995
- Petrén, Gustaf & Ragnemalm, Hans: *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, Uppl. 12, Stockholm 1980
- Rehof, Lars Adam & Trier, Tyge: *Menneskeret*, Köpenhamn 1990
- Sevastik, Per: *The Binding Force of Treaties Under International Law*, Uppsala 1997
- Sinclair, Ian McTaggart: *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Manchester 1973
- Stavros, Stephanos: *The Guarantees for Accused Persons Under Article 6 of the European Convention on Human Rights*, Dordrecht 1993
- Stenderup Jensen, Søren: *The European Convention on Human Rights in Scandinavian Law*, Köpenhamn 1992
- Strömberg, Håkan: *Sveriges författning*, Uppl. 14, Lund 1995
- Strömberg, Håkan & Melander, Göran: *Folkrätt*, Uppl. 5, Lund 1989
- Thornstedt, Hans: *Skattebrott och skattetillägg*, Uppl. 6, Stockholm 1992 [cit. Thornstedt (1992)]
- Thornstedt, Hans; Rabe, Gunnar & Eklund, Erik: *Skattebrotten*, Stockholm 1994 [cit. Thornstedt m.fl. (1994)]
- van Dijk, P. & van Hoof, G.J.H.: *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Uppl. 3, Haag 1998
- Wallace, Rebecca M.M.: *International Law*, Uppl. 3, London 1997
- Warnling-Nerep, Wiweka: *Sanktionsavgifter*, Stockholm 1987 [cit. Warnling-Nerep (1987)]
- Wennergren, Bertil: *Förvaltningsprocess*, Uppl. 3, Stockholm 1995

Artiklar

- Alexandersson, Stig: *Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg*, JT 1998/99 s 251ff
- Almering, Rolf: *Europakonventionen som lagtolkningsfaktor*, SvJT 1973 s 774ff
- Asp, Petter: *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen*, SN 1999 s 702ff
- Bengtsson, Bertil: *Om lagprövning från domstolssynpunkt*, SvJT 1989 s 671ff

- Bergström, Sture: *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 1998 s 359ff
- Bernhardt, Rudolf: *Reform of the control machinery under the European Convention on Human Rights: Protocol no. 11*, American Journal of International Law 1995 s 145ff.
- Bernitz, Ulf: *Europakonventionens införlivande med svensk rätt – en halvmesyr*, JT 1994/95 s 259ff
- Danelius, Hans: *Svenskt konventionsbrott?*, SvJT 1995 s 63ff
- Danelius, Hans: *Nyheter från Europadomstolen – tredje kvartalet 1997*, SvJT 1997 s 756ff
- Danelius, Hans: *Nyheter från Europadomstolen – första kvartalet 1998*, SvJT 1998 s 357ff
- Edman, Mats: *Hur Lasse blev Schwarz*, Veckans Affärer nr 43 1995 s 5
- Ehrencrona, Carl Henrik: *Nytt övervakningssystem enligt Europakonventionen*, SvJT 1995 s 439ff
- Ehrencrona, Carl Henrik: *Europakonventionens betydelse för den svenska rättsordningen*, SvJT 1999 s 486ff
- Eklund, Hans & Johansson, Anders: *Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg*, SN 1999 s 174ff
- Eklund, Hans & Johansson, Anders: *Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen*, SN 1998 s 276ff
- Frommel, Stefan N.: *The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, Intertax 1993/11 s 520ff
- Hultqvist, Anders: *Passivitetsrätten vid skatteutredningar*, Advokaten 1995/3 s 9ff
- Hane, John: *Europarättsintegrationen och fallet Stallknecht*, JT 1995/96 s 934ff
- Landerdahl, Göran: *Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen*, SvSkT 1982 s 329ff
- Leidhammar, Börje: *Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen*, SvSkT 1998 s 829ff
- Lind, Johan: *Rättsfallsanalyser – recension eller analys*, JT 1995/96 s 232ff
- Lundblad, Claes: *Rättssalens aktörer, förändrade roller och uppgifter*, SvJT 1999 s 459ff
- Mutén, Leif: *Orimligt skattetillägg*, SvSkT 1998 s 599ff
- Nergelius, Joakim: *Medborgerliga rättigheter i Sverige*, Mennesker og rettigheter 1997 s 318ff
- Nergelius, Joakim: *Om grundlagstolkning, grundlagsvänlig tolkning och åsidosättande av grundlagsstridig lag*, SvJT 1996 s 835ff
- Petri, Carl Axel: *Fri- och rättighetskommitténs förslag* [ur: Sterzel, Fredrik: *Europakonventionens införlivande med svensk rätt*, Uppsala 1993]
- Polakiewicz, Jörg: *The Application of the European Convention on Human Rights in Domestic Law*, HRLJ 1996 s 405ff
- Rydberg, Taina: *Skattetillägg, tillämpningen av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys*, SN 1996 s 696ff
- Sjölin, Claes: *"Fiskalt hafsvverk"*, Advokaten 1996/6 s 10f
- Sjölin, Claes: *Om rätten att hålla tyst*, Advokaten 1994/6 s 242ff
- Strömberg, Håkan: *Europakonventionen och lagen om skattelindring för den som inte tillhör svenska kyrkan*, FT 1997 s 263ff
- Sundin, Jan: *En intressant dom om förvaltningsdomstols utredningsansvar i mål om skattetillägg*, SN 1991 s 116ff
- Sundin, Jan: *Skatteutredningen och utredningsansvaret än en gång*, SN 1992 s 241ff
- Tallroth, Paulina: *Article 6 of the European Convention on Human Rights and the borderlines between criminal and administrative proceedings*, JFT 1996 s 51ff
- Träskman, Per Ole: *Rätten att förbli tyst*, JFT 1993 s 9ff
- Träskman, Per Ole: *Presumtionen om den för brott misstänktes oskyldighet* [ur: Festskrift till Lars Welamsson, Stockholm 1997]
- Werdinius, Claes: *Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet*, SN 1977 s 186ff
- Warnling-Nerep, Wiweka: *Grundlagen och "extra fiskeavgift". Några reflektioner i anledning av ett JO-beslut*, FT 1994 s 83ff
- Warnling-Nerep, Wiweka: *Behövs sanktionsavgifter under 1990-talet? Tillika en kritisk granskning av Åklagarutredningens betänkande (SOU 1992:61)*, JT 1993/94 s 945ff
- Öhlén, Olle: *Skattetillägg – straff i administrativ ordning?*, SN 1977 s 378f

Övrigt

<http://www.dhcour.coe.fr/Notices%20for%20Applicants/Dates%20of%20Ratifications.html>