



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Irina Honic

Skattetillägg och skattebrott
samt dess förenlighet med
artikel 4 i sjunde
tilläggsprotokollet till
Europakonventionen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 2011

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Syfte och frågeställning	6
1.2 Metod och material	6
1.3 Disposition	6
1.4 Avgränsning	7
2 SKATTETILLÄGG	8
2.1 Bakgrund	8
2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift	9
2.2.1 Har lämnats av den skattskyldige	9
2.2.2 På annat sätt än muntligen	9
2.2.3 Under förfarandet	10
2.2.4 Till ledning för taxeringen	10
2.2.5 Oriktig uppgift	10
2.3 Oriktiga uppgifter som ej kan medföra skattetillägg	11
2.3.1 Oriktigt yrkande	11
2.3.2 Uppenbart orimlig uppgift	11
2.4 Befrielse från skattetillägg	12
2.4.1 Ursäktlighetsfallen	12
2.4.2 Oskälighetsfallen	13
2.5 Beviskravet vid påförande av skattetillägg	14
3 SKATTEBROTT	15
3.1 Bakgrund	15
3.2 Skattebrott enligt SkBrL	16
3.2.1 Oriktig uppgift och farerekvisitet	16
3.2.2 Den subjektiva rekvisiten	17
3.2.3 Bevisbörda och beviskrav i skattebrottmål	18
3.2.3.1 Oklarhet med beviskravet för farerekvisitet	18
3.2.4 Olika svårighetsgrader av skattebrott	19
3.2.4.1 Skatteförseelse	19

3.2.4.2	Grovt skattebrott	19
4	EUROPAKONVENTIONEN OCH REGLER OM DUBBELBESTRAFFNINGSFÖRBUD	21
4.1	Inledning	21
4.2	Dubbelbestraffningsförbud i svensk rätt.	21
4.3	Allmänt om Europakonventionen	22
4.3.1	Europakonventionen i svensk rätt	23
4.3.2	Prövning av enskilda mål och konventionstolkning	24
4.4	Europakonventionens tolkningsprinciper	25
4.4.1	Traktatstolkning	25
4.4.2	Autonom tolkning	25
4.4.3	"Margin of appreciation"	26
4.4.4	Proportionalitetsprincipen	26
4.5	Artiklar som har betydelse för skattetillägg	26
4.5.1	Artikel 6 och skattetillägg	26
4.5.1.1	Omfattas skattetillägget av artikel 6?	28
4.5.2	Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen	28
4.5.2.1	Skattetillägg och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet	29
5	PRAXIS	31
5.1	Europadomstolens praxis	31
5.1.1	Ponsetti och Chesnel mot Frankrike	31
5.1.2	Rosenquist mot Sverige	31
5.1.3	Zolotukhin mot Ryssland	32
5.1.4	Ruotsalainen mot Finland	32
5.2	Högsta domstolens avgöranden	33
5.2.1	NJA 2000 s. 622	33
5.2.1.1	Kommentarer till NJA 2000 s. 622	34
5.2.2	NJA 2004 s.510	34
5.2.2.1	Kommentarer till NJA 2004 s. 510	35
5.2.3	NJA 2005 s. 856	35
5.2.4	NJA 2010 s.168, I och II	36
5.2.4.1	Kommentarer till NJA 2010 s. 168	36
5.3	Regeringsrättens avgörande	37
5.3.1	RÅ 2002 ref. 79	37
5.3.2	RÅ 2009 ref. 94	38
5.3.2.1	Kommentarer till RÅ 2009 ref. 94	38
5.4	Domar från lägre instanser som avvek från HD:s praxis	39
5.4.1	Stockholms tingsrätt, målnummer B 12196-09	39
5.4.2	Haparanda tingsrätt, målnummer B 550-09	40
6	ANALYS OCH EGNA REFLEKTIONER	41

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	45
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	48

Summary

In 2010 almost 18 200 crimes against the Tax Act, including gross tax crime and tax misdemeanors were reported in Sweden. Tax crimes are usually detected and reported by the Swedish Tax Agency or the liquidator. In most cases a tax procedure even occurs with the debiting of tax surcharges.

Tax surcharges is a special charge added to the normal tax with 40% when the income was wrong declared. There is no limits for size of the surcharges and it can therefore reach considerable amounts.

Article 4.1 of the Protocol 7 of The European Convention on Human Rights, which applies as the Swedish law since 1995, includes the so called principle of *ne bis in idem*. This principle means that no one can be punished twice for the same deed. There are a lot of discussions about whether the Swedish tax surcharge system is in accordance with the prohibition against double procedures of the ECHR. Both the Swedish Supreme Administrative Court and the Swedish Supreme Court considered this question and concluded that the Swedish tax system is not in conflict with ECHR:s prohibition against double punishment. However, it seems to be unclear whether the European Court of Human Rights will have the same opinion when examining this question, since the European Court's practice regarding the criteria for what is considered to be same offense under the Convention is unclear. According to the earlier practice from the Swedish Supreme Court, the Swedish Administrative Court and the European Court of Human rights it was not forbidden to punish or prosecute someone twice for the same deed when the first punishment was an administrative sanction such as tax surcharge.

In a recent decision, the *Zolotukhin vs Russia* case, the European Court of Human Rights changed its previous practice and made a new interpretation of the principle of *ne bis in idem*. The court stated that the principle instead should be interpreted as the prohibition on prosecution or trial for the same crime in case where the crimes are connected to the same factual circumstances involving the same defendant and linked together in time and space. Despite those changes, the Swedish Supreme Court has, in its latest decision concerning tax crime and debiting of tax surcharge decided that there is still no *clear support* in the European Convention on the protection of human rights or in the practice of the European Court, supporting a rejection of the Swedish dual procedures system. The Swedish Supreme Court has considered that the European Court's practice does not prevent someone from being subject for prosecution for tax crime and debiting of tax surcharges for the same deed at the same time.

In the current situation, there are a couple of district courts in Sweden which have refused to follow the practice established by the Supreme Court. The Haparanda District Court found, in the case concerning the tax crime that

the European principle of supremacy, and the principle of direct effect, shall prevail over the Swedish Supreme Court's requirement of *clear support* in the European Court's practice. The Haparanda District Court has considered that the Swedish legislation does not conform to the Convention and therefore decided to make a reference for a preliminary ruling to the ECJ. The proceedings in the national court are therefore stayed until the ECJ has communicated a decision.

Sammanfattning

Under 2010 anmäldes 18 200 brott mot skattebrottslagen, inklusive grovt skattebrott och vådslös skatteuppgift. Skattebrott upptäcks och anmäls vanligtvis av Skatteverket eller av konkursförvaltare.¹ I de flesta fallen förekommer även en skatteprocess i vilket det ingår skattetillägg.

Skattetillägg är en särskild avgift som utgår med 40 % av den skatt som felaktigt deklarerats. Det finns ingen som helst begränsning i skattetilläggets storlek och den kan därför uppgå till mycket stora belopp.²

I artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som gäller som svensk lag sedan 1995 finns ett förbud mot dubbla förfaranden i brottmål. Det har sedan länge diskuterats huruvida det svenska skattetilläggssystemet är förenlig med förbudet mot dubbla förfaranden i Europakonventionen. Både Regeringsrätten och Högsta domstolen har varit eniga om att den svenska ordningen inte strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Det framstår dock som osäkert om Europadomstolen kommer fram till samma slutsats vid eventuell prövning av frågan. En orsak till detta är att Europadomstolens praxis avseende kriterierna för vad som är att anse som samma brott enligt konventionen har varit otydlig. Enligt tidigare praxis som förekommit i Högsta Domstolen, Regeringsrätten och Europadomstolen utgör det inte förbjuden dubbelbestraffning om någon åtalas eller döms för samma gärning som föranlett påförande av skattetillägg.

I ett av sina senaste avgöranden, det banbrytande målet Zolotukhin mot Ryssland, gör Europadomstolen ändring av sin tidigare praxis och förklarar att dubbelbestraffningsförbud i Europakonventionen istället bör tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra brott då detta härrör från identiska fakta eller fakta som i huvudsak är desamma. Trots denna ändring kom Högsta domstolen i sina senaste beslut rörande skattebrott fram till att det fortfarande saknas klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden. Europadomstolens praxis ansågs inte utgöra hinder mot att pröva eller bifalla åtalet för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts.

I dagsläget finns det emellertid ett par tingsrättsavgörande där man vägrade att döma efter Högsta domstolens praxis. Haparanda tingsrätt konstaterade i ett mål rörande skattebrott att principerna om EU-rättens företräde och direkta effekt skall ha företräde framför kravet på ”klart stöd” som HD fastställde i sin praxis. TR ansåg att kravet var oförenligt med

¹ Enligt Brottsförebyggande rådet, se länken http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=18&module_instance=2.

² Gustav Lindkvist, Affärsvärlden, 2009-05-20.

gemenskapsrätten och begärde därför i december förra året ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Målet är vilandeförklarat i avvaktan på svar från EU-domstolen.

Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
BrB	Brottsbalken (1962:700)
ECJ	European Court of Justice
ECHR	European Convention on Human Rights
EKMR	Europakonventionen mänskliga rättigheter
EU-domstolen	Europeiska Unionens domstol
HD	Högsta domstolen
JT	Juridisk tidskrift
Kap.	Kapitel
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att utifrån relevanta rättskällor redogöra för det svenska systemet med dubbla skatteförfarande med fokus på regler om skattebrott och skattetillägg. Vidare ska det utredas vilken innebörd ges regeln om dubbelbestraffningsförbud i svensk rätt och i Europakonventionen för de mänskliga rättigheter. För att genomföra denna utredning skall relevanta artiklar i Europakonventionen samt tolkningsmetoder gås igenom.

Frågan denna uppsats ämnar besvara är huruvida det är förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen att enligt svensk rätt både påföra den skattskyldige skattetillägg och döma denne till ansvar för skattebrott.

1.2 Metod och material

För att tillgodose uppsatsens syfte på bästa möjliga sätt, har jag valt att använda mig av rättsdogmatisk metod som har sitt ursprung i de rättskällor som redan finns. Rättskällorna är i första hand lagar, förarbeten, rättspraxis samt juridisk doktrin.³ Denna metod har valts eftersom syftet med uppsatsen är att framförallt belysa gällande rätt.

Vad gäller materialet, har jag använt mig av relevant doktrin men med tanke på att det inte fanns några nya böcker att tillgå har stort fokus lagts på förarbeten, rättspraxis samt tillgängliga artiklar som berör uppsatsens ämne.

1.3 Disposition

Efter det inledande kapitlet följer kapitel 2 som handlar om skattetilläggsregler. I kapitel 3 beskrivs bestämmelserna om skattebrott och de förutsättningar som kan leda till åtal för skattebrott. I kapitel 4 redogör jag för de regler som behandlar dubbelbestraffningsförbud samt Europakonventionens tolkningsprinciper. Kapitel 5 innehåller sammanfattning av rättsfall från svenska domstolar och Europadomstolen med kommentarer till de avgöranden som har väckt mest kritik och reflektioner hos jurister. Avslutningsvis analyserar jag de svenska reglernas förenlighet med Europakonventionen.

³ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 5., [uppdaterade och omarbetade] uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2006 s. 34.

1.4 Avgränsning

I denna uppsats har jag avgränsat mig genom att inte behandla regler om beräkning av skattetillägg och skattetillägg vid skönstaxering. Avsnitten som behandlar skattebrott och skattetillägg är endast översiktliga. Dessa har som ändamål att ge läsaren en generell överblick över det svenska skatteregelverket och underbygga efterföljande avsnitten. Jag har även valt att inte gå igenom andra artiklar i Europakonventionen som kan ha betydelse i skatte- och taxeringsmål.

2 Skattetillägg

2.1 Bakgrund

Skattetillägg är en administrativ sanktion som infördes i svensk rätt den 1 januari 1972. Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Skattetilläggsystemet var i princip en nyhet i Sverige. Däremot fanns sådana system redan i Norge och Finland.⁴

Reglerna innebar påförande av straffrättsliga sanktioner, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag, när en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i en deklARATION, underlåtit att deklarerera eller att lämna in deklARATIONEN i rätt tid. För straffansvar krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. För uppsåtligt brott dömdes för falskdeklARATION och för oaktsamhetsbrott för vårdslös deklARATION. Praxis vid bedömning av om en oaktsamhet skulle anses som grov var påfallande sträng.⁵

Några år efter att bestämmelserna om skattetillägg hade införts i dåvarande 1956 års taxeringslag tillsattes Skattetilläggsutredningen för att göra en översyn av reglerna. Utredningens förslag medförde väsentliga ändringar i regelverket där sanktionsnivån sänktes från 50 till 40 procent i normalfallen och till hälften i sådana fall där oriktig uppgift i självdeklARATION har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt var tillgängligt för taxeringsnämnden.⁶

De materiella skattetilläggsbestämmelserna fördes i princip oförändrade över från den gamla 1972 års taxeringslag till den nya 1990 års taxeringslag.⁷

I juli 2003 infördes ett nytt femte kapitel i TL med nya skattetilläggsbestämmelserna som tillämpades för första gången vid 2004 års taxering. De införda ändringarna syftar i princip till att anpassa den svenska lagstiftningen till de rättssäkerhetskrav som ställs i Europakonventionen och att försöka säkerställa att den svenska rättstillämpningen blir förenlig med Europakonventionen.⁸

⁴ Prop. 2002/03:106 s, 51.

⁵ Prop. 2002/03:106 s,51.

⁶ Prop. 1976/77:92 s, 2 och 18, se även Almgren, "Skattetillägg och skattebrott", s16.

⁷ Almgren, "Skattetillägg och skattebrott", s16f.

⁸ Axèn Linderl, Leidhammar, "Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen., s 25f.

2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

För att påföra ett skattetillägg krävs enligt 5 kap. 1§ 1st TL att ”den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak”.

Av paragrafens andra stycke framgår att ”en uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

Generellt sett ställer bestämmelsen inga krav på att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det enda som krävs är att uppgiften objektivt sett är oriktig. Däremot kan omständigheterna av subjektiv karaktär ha betydelse vid bedömningen av om förutsättningar för befrielse av skattetillägget föreligger.⁹

2.2.1 Har lämnats av den skattskyldige

Detta krav förutsätter att den skattskyldige själv skall ha lämnat den oriktiga uppgiften. Har uppgiften lämnats i en självdeklaration, skall deklarationen vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige.¹⁰ Genom lagen om deklarationsombud¹¹ infördes även möjlighet att lämna deklaration genom ombud. Oriktig uppgift i en självdeklaration som har lämnats av ett registrerat ombud kan således medföra skattetillägg för huvudmannen.¹²

2.2.2 På annat sätt än muntligen

Fram till taxeringsåret 1997 krävdes det att den oriktiga uppgiften skulle ha lämnats skriftligen för att skattetillägg skulle komma i fråga. Senare ansågs det nödvändigt att även uppgifter som kommit till skatteverket per e-post eller i elektroniska dokument också omfattas av kravet *på annat sätt än muntligen*.¹³

⁹ Se Almgren, Leidhammar, Taxeringslagen (30 september 2010, Zeteo) kommentarer till 5 kap. 1§.

¹⁰ Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s. 37f.

¹¹ SFS (2005:1117).

¹² Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s. 37f, se även prop. 2005/06:31, s. 17ff.

¹³ A.a., s. 39.

2.2.3 Under förfarandet

Tidigare kunde en oriktig uppgift endast lämnas till den som företräder det allmänna i en *skatteprocess*. För oriktiga uppgifter som har lämnats i samband med t.ex. en taxeringsrevision eller annan kontrollåtgärd kunde skattetillägg inte påföras.¹⁴

1992 förtydligades lagtexten genom att ordet *under förfarande* lades till skattetilläggskriterierna. Detta innebär att skyldigheten att lämna sanningsenliga uppgifter till beskattningsmyndigheten rörande omständigheter som har betydelse för taxering bör gälla oavsett när under förfarandets gång uppgifterna lämnats.¹⁵ Den oriktiga uppgiften kan t.ex. ha lämnats i självdeklarationen, i svar på en förfrågan, i ett omprövningsärende eller i ett mål om taxering.¹⁶

2.2.4 Till ledning för taxeringen

Som det redan nämnts behöver inte den oriktiga uppgiften ha lämnats i självdeklarationen. Det viktigaste är att den oriktiga uppgiften har lämnats till ledning för egen taxering för det aktuella taxeringsåret. Har den oriktiga uppgiften lämnats till ledning för ett tidigare års taxering, kan samma uppgift inte utgöra oriktig uppgift vid ett senare års taxering. Uppgifter som Skatteverket fått kännedom om på ett annat sätt än genom vad som upplysts av den skattskyldige i det aktuella skatteärendet utgör inte uppgifter till ledning för taxeringen. Inte heller uppgiften som har lämnats till ledning för någon annans taxering kan medföra skattetillägg.¹⁷

2.2.5 Oriktig uppgift

Definition av begreppet *oriktig uppgift* infördes i lagtexten genom 2003 års lagstiftning. Enligt regeringen borde själva innebörden av begreppet vara det samma som innan, men en uttrycklig definition av vad som avses med oriktig uppgift borde framgå av lagtexten.

En grundläggande förutsättning för att skattetillägg skall påföras är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.¹⁸

Carsten Lyhagen har i sin avhandling delat in oriktiga uppgifter i *positiva* uppgifter och *övriga* uppgifter. Tanken bakom denna indelning var att underlätta förståelse för den oriktiga uppgiftens olika former. En *positiv* uppgift innebär att uppgiften är felaktig i sig. Till exempel när den

¹⁴ Prop. 1991/92:43 s. 80.

¹⁵ Prop. 1991/92:43 s. 80.

¹⁶ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 39.

¹⁷ Almgren, Leidhammar, Taxeringslagen (30 september 2010, Zeteo) kommentarer till 5 kap. 1§.

¹⁸ Prop 2002/03:106, s.116.

skattskyldige uppger sina tillgångar för lågt eller sina skulder för högt. Med *övriga* uppgifter menas bland annat bristfälliga och utelämnade uppgifter.¹⁹

Positiva uppgifter brukar inte vålla större problem vid avgörande huruvida en oriktig uppgift har lämnats eller inte. Har den skattskyldige lämnat felaktiga uppgifter om de faktiska omständigheterna blir det fråga om en oriktig uppgift. Däremot kan det ofta vara svårare att avgöra om ofullständiga eller utelämnade uppgifter kan ses som oriktiga. Där skall det ytterligare utredas huruvida den skattskyldiges uppgiftsplikt och Skatteverkets utredningsskyldighet enligt 3 kap.1§ TL är uppfyllda.²⁰

2.3 Oriktiga uppgifter som ej kan medföra skattetillägg

2.3.1 Oriktigt yrkande

Det är viktigt att skilja mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Situationen där den skattskyldige redovisat alla sakförhållande rätt men gjort en felaktig bedömning av dessa rättsliga konsekvenser bör inte medföra skattetillägg.²¹

Som ett oriktigt yrkande kan exempelvis nämnas avdragsyrkande för personliga levnadskostnader där den skattskyldige inte förmått styrka det yrkande avdraget.²²

Bedömningen av om det är fråga om en oriktig uppgift i sak eller oriktigt yrkande kan ofta innebära svårigheter. En riktpunkt i bedömningen bör dock enligt praxis vara risken för att oriktigheten kommer att vilseleda taxeringsmyndigheten med avseende på de faktiska förutsättningar som förorsakat det oriktiga yrkandet. Om ett sådant oriktigt yrkande typiskt sett implicerar ett påstående som saknar verklighetsunderlag, kan yrkandet i fråga betraktas som oriktig uppgift.²³

2.3.2 Uppenbart orimlig uppgift

Orimliga beslut som uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut skall inte heller utgöra en oriktig uppgift. Har den skattskyldige lämnat uppgifter som visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt

¹⁹ Carsten Lyhagen, "Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering", s.74ff.

²⁰ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 43.

²¹ A.a., s. 54, 112f.

²² Se RÅ 1976 ref. 161.

²³ Almgren, Leidhammar, Taxeringslagen (30 september 2010, Zeteo) kommentarer till 5 kap. 1§.

taxeringsbeslut ska kunna fattas, har Skatteverket en skyldighet att utreda saken.²⁴

Skatteverket har ganska långtgående utredningsskyldighet. Lagstiftaren beaktar även att Skatteverket har generellt sett goda kunskaper i skatterätt. Huvudregeln är alltså att uppgiftens orimlighet bör kunna upptäckas vid en normal granskning.²⁵

2.4 Befrielse från skattetillägg

Prövningen av om skattetillägg ska påföras görs i två steg. Först prövar Skatteverket om de objektiva förutsättningarna för skattetillägg är uppfyllda och sedan prövar verket om det föreligger någon befrielsegrund.²⁶

2.4.1 Ursäktlighetsfallen

Till ursäktlighetsfallen hör i första hand befrielse från skattetillägg på grund av den skattskyldiges för höga eller för låga ålder. Personerna som omfattas av den regeln har oftast sämre förmåga att sköta sina rättsliga angelägenheter.²⁷ Enligt Leidhammar bedöms möjlighet för befrielse från skattetillägg i det första fallet utifrån den skattskyldiges ekonomiska aktivitet. Chansen att bli befriad blir mindre hos den skattskyldige som är ekonomiskt aktiv. I det andra fallet rör det sig om framförallt bristande erfarenhet hos den skattskyldige.²⁸

En annan situation när den skattskyldige kan befrias från skattetillägg är att personen i fråga har på ett *ursäkligt* sätt felbedömt en skatteregel. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna skall anses vara ursäktlig beaktas uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer. Högre krav ställs på skattespecialister och dem som bedriver näringsverksamhet. Som huvudregel utgår Skatteverket ifrån vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation. För att undvika missförståelse och feltolkning brukar Skatteverket tillhandahålla broschyrer som förklarar innebörden av visa skatteregler. I de fallen då sådana broschyrer finns tillgängliga för allmänheten men den skattskyldige inte tagit del av dem, kan befrielse från skattetillägg inte komma i fråga.²⁹

²⁴ Axèn Linderl, Leidhammar, ”Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen”, s 30ff.

²⁵ Se RÅ 2008 ref. 51.

²⁶ Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s. 128.

²⁷ Prop. 1977/78:136, s. 205.

²⁸ Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s.129f.

²⁹ A.a., s. 131ff.

2.4.2 Oskälighetsfallen

Fråga om befrielse från skattetillägg kan vidare aktualiseras om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp om skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten som den skattskyldige har gjort. En rimlighetsbedömning skall göras i varje enskilt fall, därefter kan man helt eller delvis befrias från skattetillägg.³⁰

Grunden för befrielse från skattetillägg föreligger vidare om det har förflutit oskäligt lång tid efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg till dess att skattetillägget slutligen skall bestämmas. Vad som avses med oskäligt lång tid framgår varken av taxeringslagen eller dess förarbete. Enligt Europadomstolens praxis ansågs 5-6 års handläggningstid (i inhemska instanser) vara oskäligt lång.³¹ För att få befrielse från skattetillägg krävs det ytterligare att orsaken till dröjsmålet med handläggningen ligger utanför den skattskyldiges kontroll.³²

Den sista befrielsegrunden kan komma ifråga om den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.³³ Skatteverket och förvaltningsdomstolarna måste vid bestämmande av skattetillägg ta hänsyn till om personen redan har blivit dömd för skattebrott. Först bör det bli aktuellt att ge befrielse helt eller delvis för att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg, när den skattskyldige tidigare dömts till böter eller fängelse. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung³⁴. En hel befrielse är möjlig vid ytterst kännbara straff. I normala fall sätts avgiften ned endast till hälften.³⁵

En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägg skall kunna medges. Om ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör normalt inte genom att begära omprövning kunna kräva att skattetillägget sätts ned. Om skattebrottsfrågan prövas efter det att skattetillägg påförts ankommer det istället på den allmänna domstolen att beakta ett pågört skattetillägg.³⁶

³⁰ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 136.

³¹ I fallet **Janosevic mot Sverige (dom den 23 juli 2002)** tog processen nästan tre år hos Skattemyndigheten och två år och nio månader i länsrätten. I fallet **Vulic mot Sverige (dom den 23 juni 2002)** tog det fyra och ett halvt år att saken provad i länsrätten.

³² Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 137ff.

³³ Skattebrottslagen (1971:69).

³⁴ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 140.

³⁵ Prop. 2002/03:106, s. 244.

³⁶ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 140.

2.5 Beviskravet vid påförande av skattetillägg

Som huvudregel bör den som yrkar avdrag kunna bevisa att han eller hon har haft en kostnad som avdraget yrkas för. Kan man inte göra sannolikt att han haft en kostnad skall avdraget normalt vägras. Ett skatterättsligt underkännande av bevisning om ett avdragsyrkande innebär dock inte tillräcklig bevisning om att oriktig uppgift har lämnats om avdraget.³⁷

För att skattetillägg skall kunna påföras måste förekomsten av en oriktig uppgift påvisas. Bevisbördan för förekomsten av en sådan uppgift åvilar det allmänna. Beviskravet regleras i lagstiftningen genom användning av uttrycket *klart framgå*. Det beviskravet kan på den gängse sannolikhetskalan (antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart) anses motsvara *visat/styrkt*.³⁸

³⁷ Almgren, Leidhammar, Taxeringslagen (30 september 2010, Zeteo) kommentarer till 5 kap. 1§.

³⁸ Almgren, Leidhammar, Taxeringslagen (30 september 2010, Zeteo) kommentarer till 5 kap. 1§.

3 Skattebrott

3.1 Bakgrund

Före den 1 juni 1997 innehöll den gamla skattebrottslagen (1971:69) bestämmelser om aktivt och passivt skattebedrägeri. Straffansvaret för det aktiva skattebedrägeriet var mera omfattande än för det passiva. Straffet för skattebedrägeri var fängelse i högst två år. Förutom fullbordat skattebedrägeribrott var även försök till skattebedrägeri straffbart.³⁹

Vid aktivt skattebedrägeri krävdes att någon lämnat en *handling* med oriktig uppgift till ledning för myndighetens beslut om skattens storlek och att någon på grund av detta påfördes för låg skatt. Gärningsmannen och skattesubjektet behövde inte vara samma person. Handlingen med den oriktiga uppgiften fick ha vilken form som helst bara den lämnades till ledning för ett beslut om skattens storlek.⁴⁰

Vid passivt skattebedrägeri kunde bara skattesubjektet själv eller dennes företrädare vara gärningsman. Den skattskyldige skulle vidare ha underlåtit att lämna deklaration eller annan jämförlig handling. Underlåtenheten skulle ha sin grund i en avsikt att skattesubjektet skulle påföras för lågt skatt eller inte påföras någon skatt alls. Vid passivt skattebedrägeri krävdes alltså ett direkt uppsåt.⁴¹

Den 1 juli 1996 genomfördes stora förändringar av skattebrottslagen. Skattebedrägeribrottet ersattes av skattebrott och omkonstruerades från effektbrott till farebrott, vilket innebär att brottet fullbordas vid den tidpunkt då enligt tidigare lagstiftning försök till skattebedrägeri förelåg.⁴² Skattebrottet fick ett enhetligt subjektivt rekvisit, som gäller för både aktivt och passivt brott. Vid aktivt brott har begreppet *handling* ersatts med kravet att uppgiften skall ha lämnats *på annat sätt än muntligen*.⁴³ Något specialsubjekt motsvarande den som tidigare fanns vid passivt skattebedrägeri, dvs. att utsikten till skattevinst ska ha förelegat för den uppgiftsskyldige själv eller någon annan som han företräder, uppställs inte längre för det passiva skattebrottet.⁴⁴

Idag har skattebrottet tre svårighetsgrader: normalbrott (2§ SkBrL), skatteförseelse (3§ SkBrL) och grovt brott (4§ SkBrL). Försök till något av dessa brott är inte straffbart enligt den nugällande lagstiftning.

³⁹ Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, s. 21.

⁴⁰ A.a, s. 22.

⁴¹ A.a, s. 22.

⁴² Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 2§.

⁴³ Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, s. 29.

⁴⁴ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 2§.

3.2 Skattebrott enligt SkBrL

Rekvisiter för det aktiva skattebrottet återfinns i 2§ SkBrL. Paragrafen har följande lydelse:

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.

Vad gäller det passiva skattebrottet är rekvisiten i stort sett samma, men med ett undantag – lämnande av oriktig uppgift ersatts med underlåtenhet att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Aktivt och passivt handlande är alltså likställda.⁴⁵

3.2.1 Oriktig uppgift och farerekvisitet

Begreppet oriktig uppgift har samma betydelse i skattebrottslagen som i bestämmelserna om skattetillägg. Uppgiften skall ha lämnats på något annat sätt än muntligen. Muntliga uppgifter är som huvudregel inte straffbara. Något formkrav på uppgiftslämnandet finns inte. Det avgörande är att den oriktiga uppgiften framstår som ett tjänligt bevismedel.⁴⁶

Eftersom skattebrottet är konstruerat som farebrott spelar riskbedömningen en stor roll i frågan om en oriktig uppgift har lämnats. Uttrycket ”ger upphov till fara” som används i lagtexten innebär att faran för skatteundandragande inte behöver vara omedelbar.⁴⁷ Kravet innebär att det inte är nödvändigt att skatteundandragande faktiskt skett, dvs. att ett beslut om debitering fattats, utan det är tillräckligt att förfarandet ger upphov till faran att så sker. Skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller att tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgörs.⁴⁸

Utgångspunkten för innebörden av farerekvisitet bör enligt förarbetena vara att det för ansvar är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen.⁴⁹ Någon manuell kontroll av deklarationsuppgifter sker inte längre. Istället registreras alla uppgifter på data efter en kontroll som görs endast för att kunna registrera själva handlingen. Sedan genom en samkörning av de deklarationsuppgifterna med övriga uppgifter i skattedatabasen väljs uppgifterna som behöver särskild

⁴⁵ Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s. 157.

⁴⁶ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 2§.

⁴⁷ Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, s. 28.

⁴⁸ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 2§.

⁴⁹ Prop. 1995/96:170 sida 95.

kontroll ut. Med rutinmässiga kontrollen avses således numera en maskinell kontroll.⁵⁰

Det skall vidare vara fråga om en konkret fara. Begreppet *konkret fara* har definierats av HD i ett rättsfall som visserligen inte rör skattebrott.⁵¹ Med konkret fara avses en viss effekt som en gärning kan föra med sig i en viss situation. Det skall dessutom föreligga en viss sannolikhet att effekten förväntas bli en rimlig följd av gärningen. Förhållandena i det enskilda fallet skall alltså ha varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt skulle påföras med ett för lågt belopp. Bedömningen skall göras på rent objektiva grunder och vad gärningsmannen insett, trott eller antagit saknar betydelse. Har faran i ett visst fall rent faktiskt varit utesluten har någon konkret fara inte förelegat helt oberoende av om gärningen typiskt sett kan framstå som farlig i den meningen att det förelegat en hög sannolikhet för att följden skulle vara möjlig.⁵²

3.2.2 Den subjektiva rekvisiten

För att kunna straffas för skattebrott enligt SkBrL krävs *vanligt uppsåt* hos gärningsmannen. Vid passivt skattebedrägeri krävdes, till skillnad från passivt skattebrott, att den skattskyldige haft ett direkt uppsåt att åstadkomma ett felaktigt skattebeslut. Åklagaren var tvungen att visa att det var just önskan att undgå skatt som har fått den skattskyldige att underlåta att deklarerera och att underlåtenheten inte beror på exempelvis att den skattskyldige har blivit sjuk.⁵³

Kravet på direkt uppsåt togs sedan bort från lagtexten i samband med lagreformen på grund av bevisvårigheter. Det subjektiva rekvisitet gäller för både den passiva och den aktiva formen av skattebrott och omfattar samtliga uppsåtsformer.⁵⁴

För uppsåt krävs det inte att gärningsmannen har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas och storleken av det belopp som riskerar att undandras eller att han känner till att förfarandet är brottsligt.⁵⁵ Däremot kan en villfarelse rörande skattelagstiftningens innehåll utesluta uppsåt till skattebrott. Den som till exempel litat på felaktiga upplysningar om sin skattskyldighet kan inte dömas för skattebrott.⁵⁶

⁵⁰ Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s. 161f.

⁵¹ A.a., s. 163.

⁵² NJA 2004 s. 176.

⁵³ Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, s.78.

⁵⁴ A.a., s 78.

⁵⁵ Prop. 1995/96:170, s. 159.

⁵⁶ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 2§.

3.2.3 Bevisbörda och beviskrav i skattebrottmål

Beviskravet i skattebrottmål skiljer sig väsentligt från vad som gäller vid påförande av skattetillägg. Beviskravet *visat/styrkt* i taxeringsmål⁵⁷ brukar placeras på nivån 75 % medan beviskravet *ställt utom rymligt tvivel* som gäller i skattebrottmål ligger på nivån 95 % av fullständig säkerhet. Denna skillnad i nivå betyder att en omständighet som anses bevisad i en process om påförande av skattetillägg kan anses vara *icke styrkt* i ett parallellt skattebrottmål. Därför kan straffansvaret inte utkrävas i alla de fallen där den skattskyldige blir påförd skattetillägg.⁵⁸

I skattebrottmål omfattar åklagarens bevisbörda även de *subjektiva momenten*. Åklagaren skall bevisa bland annat att den åtalade haft uppsåt för sitt handlande. I ett taxeringsmål är det enbart fråga om *objektiva rekvisit*.⁵⁹ Inslaget av de subjektiva momenten i skattebrottmål utgör en väsentlig skillnad mellan ett taxeringsmål och ett sådant mål.⁶⁰

I skattebrottmål bär åklagaren alltid bevisbördan. Åklagaren skall således bevisa de rekvisit som ska vara uppfyllda för att ett brott ska föreligga. Om åklagaren inte kan förebbringa tillräckligt bevisning om gärningsmannskapet och rekvisiten för det åtalade brottet, ska åtalet ogillas. Den tilltalade har aldrig någon bevisbörda.⁶¹

3.2.3.1 Oklarhet med beviskravet för farerekvisitet

När det gäller effekten av skattebrott kräver domstolen normalt att denna följd av handlandet skall kunna fastställas *utom rymligt tvivel*. Annorlunda förhåller det sig med *farerekvisit*. Om ett farerekvisits uppfyllande passeras, genom att faran övergår till skada – vilket inte sällan förekommer i skattebrottmål – uppkommer så klart inga särskilda bevisvårigheter. Däremot kan ett problem uppstå när konsekvenserna av ett visst handlande stannar på fareplanet.⁶²

I skattebrottmål handlar faran om de förluster, som staten kunde ha drabbats av om inte skatteundrandragandet upptäckts. Det innebär att en betydande del av de referenser, som domstolen har att gå efter vid dessa ”gissningar”, utgörs av kunskaper om Skatteverkets rutiner. Risker är i detta fall stora att den konkreta farebedömningen ersätts av en presumtion. I fall den skattskyldige inte följt reglerna för deklaration kan man förutsätta att det förelegat en fara att staten går miste om skatt.⁶³

⁵⁷ Se avsnitt 2.5.

⁵⁸ Cassne, Diesen, Hammarström, Bevis 3. Prövning av skattemål, s 175.

⁵⁹ A.a., s.110.

⁶⁰ Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål., 118.

⁶¹ Cassne, Diesen, Hammarström, Bevis 3. Prövning av skattemål, s 173.

⁶² A.a., s. 177.

⁶³ A.a., s. 177f.

Mot bakgrund av det anförda är det enligt Diesen inte möjligt att tillämpa beviskravet *ställt utom rimligt tvivel* för uppfyllande av farerekvisitet i skattebrottmål.⁶⁴

3.2.4 Olika svårighetsgrader av skattebrott

Förutom skattebrott av normalgraden (2§ SkBrL) finns det ytterligare två svårighetsformer av skattebrott, skatteförseelse (3§ SkBrL) och grovt skattebrott (4§ SkBrL).

3.2.4.1 Skatteförseelse

I betänkandet som låg till grund för 1996 års reform föreslogs att det ringa brottet skulle avkriminaliseras.⁶⁵ Regeringen gick emellertid inte på den linjen. Tanken med den nya skattebrottslagen var att överträdelser av mer ordningsmässig karaktär skulle i första hand endast träffas av administrativa sanktioner. Administrativa sanktionerna kunde dock endast drabba den skattskyldige men inte exempelvis ställföreträdare eller en omyndig. Det ansågs därför befogat att vid sidan av avgiftssystemet straffbelägga regelöverträdelser med böter.⁶⁶

Gränsen för skatteförseelse ligger på ca 3/4 prisbasbelopp. Prisbasbeloppet uppgick år 2010 till 42 400 kr. Det innebär att det undanhållna skattebeloppet måste uppgå till 31 500 kr för att åtal för skattebedrägeri skall kunna komma i fråga. Med en skattesats på 30 procent medför detta att en skattskyldig kan underlåta att redovisa t.ex. en inkomst på upp till 105 000 kr utan att det skulle anses utgöra ett brott.⁶⁷

Skattetillägg skall normalt vara den enda sanktionen vid brottslighet av bagatellartad karaktär. Åtal för skatteförseelse enligt 13 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Sådana skäl kan vara att skattetillägg har drabbat den skattskyldige, men brottet begåtts av någon annan, t.ex. ställföreträdare för juridisk person eller omyndig.⁶⁸

3.2.4.2 Grovt skattebrott

Brottsrubriceringen grovt skattebrott är förbehållet den mest allvarliga skattebrottsligheten. Brottet betecknas som grovt om det rör sig om mycket betydande belopp eller gärningsmannen har till exempel använt falska

⁶⁴ A.a., s 178.

⁶⁵ SOU 1995:10, s 219ff.

⁶⁶ Almgren, Leidhammar, ”Skattetillägg och skattebrott”, s. 169f.

⁶⁷ A.a. Gränsbeloppet för skattebedrägeri för taxeringsår 2010 blir högre jämfört med taxeringsår 1995. Prisbasbelopp för år 2010 har lagts till grund för beräkningen.

⁶⁸ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 13§.

handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning.⁶⁹ Någon fast beloppsgräns för grovt skattebrott nämns inte i förarbetena. Bedömningen brukar aldrig grunda sig på enbart det undandragna skattebeloppets storlek. Det är helhetsbilden i varje enskild fall som avgör om skattebrottet ska betraktas som grovt eller inte. Generellt sett kan man dock konstatera att belopp understigande tio basbelopp sällan bedöms annat än som skattebrott av normalgraden.⁷⁰

⁶⁹ Almgren, Leidhammar, Skattebrottslagen (30 september 2010, Zeteo), kommentarer till 13§.

⁷⁰ Prop. 1995/96:170 s. 110f.

4 Europakonventionen och regler om dubbelbestraffningsförbud

4.1 Inledning

Från och med 1 januari 1995 gäller Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll som svensk lag och inga nationella lagar får stiftas eller tolkas i strid med konventionen.⁷¹ Denna princip skall gälla även om det innebär att nationella domstolar måste frångå den tolkning av lagbestämmelserna som ursprungligen åsyftats av lagstiftaren.⁷² Lagstiftaren är i sin tur skyldig att löpande se till att den svenska rätten stämmer överens med konventionens bestämmelser.⁷³

Enligt en grundläggande regel om domens rättskraft (*ne bis in idem*), som finns både i artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och i Rättegångsbalken (RB) 30:9 st 1, får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han eller hon redan blivit slutligen frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättsordningen i den staten. Denna bestämmelse har tolkats i flera avgöranden av Europadomstolen och av svenska domstolar.⁷⁴

Fallen där ett skattetillägg enligt TL sammanträffar med ett skattebrottmål rörande samma eller i huvudsak samma faktiska omständigheter har tilldragit sig extra uppmärksamhet.⁷⁵

4.2 Dubbelbestraffningsförbud i svensk rätt.

Sedan tid för talan mot dom utgått, må ej fråga om ansvar å den tilltalade för gärning, som genom domen prövats, ånyo upptagas. Så lyder regel om förbud mot dubbel bestraffning i RB 30 kap 9§ st1.

Primärt syfte med denna regel är att ge medborgarna personlig trygghet. Den som en gång har blivit frikänd eller dömd för ett brott skall inte utsättas för risk att bli åtalad för samma gärning en gång till.⁷⁶ En ny talan ska avvisas om den avser saken som tidigare har prövats genom en

⁷¹ 2 kap 23§ RF.

⁷² Hans Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis., s 34ff.

⁷³ Prop. 1993/94:117, s 36.

⁷⁴ Peter Fitger, Rättegångsbalken (1 november 2010, Zeteo), kommentarer till 30 kap, 9§.

⁷⁵ Peter Fitger, Rättegångsbalken (1 november 2010, Zeteo), kommentarer till 30 kap, 9§.

⁷⁶ Ekelöf, Bylund ,Edelstam, Rättegång III, s 244.

lagkraftsvunnen dom. Detta är rättskraftens betydelse som processhinder på grund av *res judicata*.⁷⁷

Brottsdomens rättskraft är knuten till *gärningens identitet* och inte till brottet som sådant. Det ska alltså vara fråga om samma gärning i båda rättegångarna. För att få saken prövad på nytt måste åklagaren åtminstone åberopa något nytt gärningsmoment. Åberopande av en ny bevisning eller ett annat straffstadgande kan aldrig ge åklagaren rätt att väcka åtal på nytt.⁷⁸

Domens rättskraft omfattar alla *straffrättsliga* påföljder av den bedömda gärningen. En gärningsman som har dömts till för lågt straff kan inte dömas till ytterligare straff för samma gärning.⁷⁹

Ytterligare en regel som innebär hinder för dubbelbestraffning är *litispendens*. Enligt denna regel som är stadgad i RB 45 kap 1§ st 1 skall en ny talan avvisas även om den avser en sak som redan är föremål för prövning i en pågående rättegång.⁸⁰

Bedömningen av huruvida åtalet avser samma gärning görs på samma sätt för både *res judicata* och *litispendens*. Skillnaden är bara att *litis pendens* utgör ett hinder för prövning av samma sak i två parallella förfaranden och *res judicata* träder in först när domen fått rättskraft och *litispendens* alltså upphört.⁸¹

RB tar endast fasta på förfarande i allmän domstol och någon motsvarande regel om *res judicata* eller *litispendens* finns inte när det gäller straff för brott som utdöms i administrativ ordning.⁸²

Skattetillägg är inget straff i den bemärkelsen som avses i RB 30 kap. 9§ och RB 45 kap. 1§ st1 utan en administrativ avgift. Dubbelbestraffningsförbudet kan därför inte enligt gällande rätt hindra myndigheter att pröva frågor om skattebrott och skattetillägg i två från varandra skilda förfarande.

4.3 Allmänt om Europakonventionen

Europarådet skapades 1949. Dess stadga undertecknades i London den 5 maj samma år av tio stater, däribland Sverige. Tanken med samarbetet mellan europeiska länder var att i samverkan främja demokratin och respekten för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter och på så sätt förhindra krig i framtiden. Hög prioritet gavs därför åt stärkandet av skydd för de mänskliga rättigheterna. Arbetet inom Europarådet bedrevs snabbt

⁷⁷ A.a., s 171.

⁷⁸ A.a., s 246.

⁷⁹ A.a., s 245.

⁸⁰ A.a., s 171.

⁸¹ A.a., s 172.

⁸² NJA 2000 s. 622.

och effektivt, och redan påföljande år hade en konvention utarbetats. Den 4 november 1950 undertecknades i Rom den *Europeiska Konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna*. Konventionen trädde i kraft den 3 september 1953 sedan den ratificerats av 10 stater.⁸³

Europakonventionen har under de senaste femtio åren kompletterats med 14 tilläggsprotokoll. I de första sex protokollen behandlas skydd för materiella rättigheter. De övriga protokollen gäller i huvudsak processuella och organisatoriska frågor.⁸⁴

4.3.1 Europakonventionen i svensk rätt

Sverige ratificerade Europakonventionen, men utan att inkorporera konventionen med svensk rätt. Några frågor om konventionens status eller tillämpning i Sverige gjordes inte i den propositionen vari förslag framlades om godkännande inför dess ratificering.⁸⁵

Svenska domstolar ställdes vid flera tillfällen inför frågan vilken betydelse som i svensk rättstillämpning bör tillmätas Europakonventionen. De principerna som utvecklades i praxis innebar i huvudsak att konventionen inte var direkt tillämplig svensk rätt men att svenska lagar skulle i så stor utsträckning som möjligt tolkas i överensstämmelse med konventionen.⁸⁶ På detta sätt fick konventionen stort genomslag i svensk rättstillämpning, men med tiden blev det besvärande att konventionen inte var tillämplig som svensk rätt.⁸⁷

1 januari 1995 inkorporerades Europakonventionen med svensk rätt. I *lagen om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*⁸⁸ föreskrivs att konventionen och dess tilläggsprotokoll skall gälla som lag här i landet. Samtidigt upptogs i RF 2 kap. 23§ en bestämmelse om att lag eller föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen.⁸⁹

Eftersom konventionen hade stor betydelse i svensk praxis redan före den 1 januari 1995 innebar införlivande inte någon dramatisk förändring. Efter införlivandet började konventionen få allt större betydelse i svensk rättstillämpning. Svenska domstolar, särskild de högsta instanserna har visat sig obenäpna att tillämpa inhemska lagar på ett sådant sätt att deras avgörande riskerade att underkännas vid eventuell prövning i Europadomstolen.⁹⁰

⁸³ Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis.*, s 17.

⁸⁴ A.a., s 18.

⁸⁵ Prop. 1951:165.

⁸⁶ Se t.ex. NJA 1973 s. 423, NJA 1984 s. 903, NJA 1989 s. 131.

⁸⁷ Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis.*, s 34. Se även NJA 1973 s. 423, NJA 1984 s. 903, NJA 1989 s. 131.

⁸⁸ SFS 1994:1219.

⁸⁹ Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis.*, s 36.

⁹⁰ A.a., s 36.

4.3.2 Prövning av enskilda mål och konventionstolkning

Enskilda medborgare som anser att staten inte följer den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna kan väcka talan i Europadomstolen. Endast den som påstår sig vara offer för en kränkning av konventionen har rätt att klaga. Med andra ord är det inte tillåtet för en person att enbart som intresserad samhällsmedlem klaga över lagar eller beslut som han eller hon finner stå i strid med konventionen.⁹¹

Europadomstolen prövar först om målet skall avvisas eller tas upp till sakbehandling. För att få saken prövad i Europadomstolen krävs att klagomålet inte är uppenbart ogrundat, att personen som klagat är behörig att föra talan och att alla inhemska rättsmedel är uttömda. I annat fall skall klagomålet avvisas.⁹²

Europadomstolen skall ej förväxlas med EU-domstolen⁹³.

Enskilda medborgare får inte föra talan i EU-domstolen. Undantag görs bara i de fall en medborgare berörs personligen av ett beslut som fattats av en EU-institution. Domstolen har befogenhet att avgöra tvister mellan medlemsstaterna, EU-institutionerna inbördes, kommissionen och medlemsstaterna och i mål som överklagas från Tribunalen. Vidare lämnar domstolen på begäran av nationella domstolar förhandsavgöranden om hur EU-rätten ska tolkas. Förhandsavgöranden begärs av nationella domstolar när dessa är osäkra på hur en regel inom EU-rätten ska förstås.⁹⁴

Så länge lagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner på skatteområdet inte är harmoniserade är medlemsstaterna behöriga att själva välja de påföljder som de finner lämpliga. Dock har de en skyldighet att vid utövandet av denna behörighet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper. Förbud mot dubbelbestraffning är en av de principerna som återfinns i såväl artikel 50 i EU-stadgan, som genom att Lissabonfördraget trädde i kraft i december 2009 fick samma ställning som fördragen, liksom i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Detta innebär att både EU-domstolen och Europadomstolen blir behöriga att tolka bestämmelser om dubbelbestraffningsförbudet eftersom samma regler finns i både EU-stadgan och Europakonventionen.⁹⁵ Samtidigt finns det inga garantier att de två självständiga och av varandra oberoende instanserna tolkar dubbelbestraffningsförbudet på samma sätt.

⁹¹ Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis.*, s. 23f.

⁹² A.a, s 27ff.

⁹³ F.d EG-domstolen.

⁹⁴ <http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolar-i-Europa/EG-domstolen/>

⁹⁵ Se avgörande från Haparanda tingsrätt, punkt 21-22 och där angiven rättspraxis. Se även Kristina Ståhl med flera, *EU-skatterätt*, s 67; *Dagens juridik*, Tingsrätt begär förhandsavgörande om dubbelbestraffning, Publicerad 2011-01-20.

4.4 Europakonventionens tolkningsprinciper

4.4.1 Traktatstolkning

Bestämmelserna i Europakonventionen är allmänt formulerade och kan bli föremål för olika tolkningar. Allmänna tolkningsprinciper finner man i artiklarna 31 och 32 i Wienkonventionen om traktaträtten.⁹⁶

Artikel 31 talar om att ordalagen i traktaten har störst betydelse, men orden skall läsas i sitt sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsernas syfte. Konventionen skall ses som en helhet och tolkningen skall göras på ett sådant sätt att det inte uppstår konflikt mellan konventionens olika bestämmelser.⁹⁷

Av artikel 32 i konventionen om traktaträtten framgår att förarbeten till traktater endast utgör en sekundär rättskälla. Hänvisningar till förarbetena i Europadomstolens avgöranden är möjliga men ganska ovanliga. Skälet till detta är att konventionstexten måste tolkas dynamiskt, dvs. i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaterna, vilket innebär att den tolkningen som var aktuell när konventionen kom till för ungefär femtio år sedan är inte längre relevant idag.⁹⁸

4.4.2 Autonom tolkning

Denna tolkningsprincip innebär att begrepp som förekommer i konventionstexten skall tolkas oberoende av vilken innebörd som ges åt motsvarande begrepp i de nationella rättsystemen.⁹⁹

Europakonventionen är avsedd att ge minimiskydd på samma nivå för alla medlemsstater. Den etablerade minimistandarden får inte underskridas av någon stat. För att en sådan gemensam miniminivå skall uppnås krävs att konventionen tolkas så att den får samma materiella innehåll för alla stater.¹⁰⁰

⁹⁶ A.a., s 46f.

⁹⁷ A.a., s 47.

⁹⁸ A.a., s 47.

⁹⁹ A.a., s 47f.

¹⁰⁰ A.a., s 47f.

4.4.3 "Margin of appreciation"

Europadomstolens huvudsakliga uppgift är inte att överpröva de nationella avgörandena i hela deras vidd utan att kontrollera att konventionens krav blir uppfyllda.¹⁰¹

Europadomstolen är inte behörig att överpröva nationella domstolars avgörande där överklagandet avser t.ex. ett oriktigt materiellt avgörande eller att den nationella domstolen bedömt bevisningen fel eller utdömt för högt straff i ett brottmål. Sådana klagomål brukar avslås.¹⁰²

Europadomstolen har valt att vara återhållsam i sin överprövning av nationella avgöranden. I många frågor förlitar sig domstolen på den nationella prövningen, speciellt när det gäller tillämpning av nationell rätt, och ingriper bara när denna av någon anledning framstår som felaktig eller bristfällig. Denna princip fick namnet *margin of appreciation* och innebär att de nationella domstolarna åtnjuter en viss diskretionär prövningsrätt. Resultatet av deras prövning godtas utom när särskilda skäl föreligger.¹⁰³

4.4.4 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är en av de viktigaste principer som genomsyrar konventionen. Många åtgärder som är konventionsenliga kan godtas endast om de är proportionerliga, dvs. om de står i rimlig relation till det intresse de är avsedda att tillgodose. Är de oproportionerliga, och således mera långtgående än som framstår som rimligt för detta ändamål, kan de däremot innefatta brott mot konventionen.¹⁰⁴

4.5 Artiklar som har betydelse för skattetillägg

4.5.1 Artikel 6 och skattetillägg

Artikeln innehåller regler om rätten till domstolsprövning och har följande lydelse:

"1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas

¹⁰¹ A.a., s 48.

¹⁰² A.a., s 48.

¹⁰³ A.a., s 48.

¹⁰⁴ A.a., s 49.

offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.

2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter:

a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,

b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,

c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,

d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,

e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.”

Syftet med artikeln är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk.

Det intressanta med artikel 6 är hur Europadomstolen tolkar begreppet *brott* och *anklagelse för brott* samt huruvida sådan sanktion som skattetillägg faller under det brottsbegreppet som avses i artikel 6.

Europadomstolen tolkar brottsbegreppet autonomt¹⁰⁵ vilket innebär att den nationella klassificeringen har endast begränsad betydelse. Europadomstolen är således inte bunden av den nationella klassificeringen vid sin bedömning av om anklagelse för brott föreligger eller inte.¹⁰⁶

Vid gränsdragningen mellan vad som menas med anklagelse för brott och vad som är ett förfarande som istället prövar lagöverträdelse som leder till disciplinära påföljder fäster Europadomstolen stor vikt vid *gärningens natur* och *påföljdens natur och stränghet*.¹⁰⁷

I Europadomstolens praxis¹⁰⁸ fastställdes två kriterier som bestämmer gärningens natur. Det första är bestämmelsens räckvidd, dvs. om den är av generell karaktär och gäller alla medborgare eller riktar sig till en särskild grupp. Den andra faktorn är syftet med bestämmelsen. Om syftet är

¹⁰⁵ Se avsnitt 4.2.3.2.

¹⁰⁶ Prop. 2002/03:106, s. 62f.

¹⁰⁷ Prop. 2002/03:106, s. 63.

¹⁰⁸ Se t.ex. Lutz mot Tyskland (dom den 25 augusti 1987)

avskräckande och bestraffande och inte att kompensera för skada är handlingen till sin natur straffrättslig.¹⁰⁹

Med påföljdens natur menas vad den består i, så som om den går ut på frihetsberövande eller innebär en ekonomisk eller annan sanktion.

I praxisen¹¹⁰ har det vidare fastställts att det saknar betydelse för kriteriet *påföljdens natur och stränghet* om en ekonomisk sanktion kan omvandlas till fängelse eller inte. Bedömningskriterierna är alternativa och inte kumulativa. Det räcker med att ett av kriterierna är uppfyllt för att Europadomstolen finner överträdelsen vara av en sådan natur att den rymmer en brottslig anklagelse.¹¹¹

4.5.1.1 Omfattas skattetillägget av artikel 6?

Som det tidigare nämnts utgör skattetillägg inte en straffrättslig påföljd i Sverige. Europadomstolen har dock i sina avgöranden kommit fram till en annan slutsats.

Trots att gärningen i Sverige klassificeras som administrativ sanktion konstaterade Europadomstolen att skattetillägg i visa avseenden ändå jämföras med straff. Om gärningens natur anför Europadomstolen att avsiktanden av subjektiva rekvisit i sig inte innebär att det inte kan vara fråga om en brottslig anklagelse i den mening som avses i artikel 6. Europadomstolen fäster också vikt vid att skattetilläggsystemet har ersatt ett tidigare straffrättslig system och detta främst av effektivitetsskäl. Vidare konstaterar domstolen att bestämmelserna om skattetillägg är generella och gäller alla skattskyldiga och att syfte med denna sanktion inte är kostnadsersättning utan det huvudsakliga syftet är att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser.¹¹²

Om påföljdens natur och stränghet anför domstolen att skattetillägg inte har någon övre gräns och kan därför uppgå till mycket höga belopp. Den omständigheten att det inte kan omvandlas till fängelse spelar enligt Europadomstolen inte så stor roll. Eftersom skattetilläggets syfte är både avskräckande och bestraffande omfattas det av artikel 6 i Europakonvention.¹¹³

4.5.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

Denna artikel garanterar enskilda medborgare rätten att inte bli bestraffade två gånger för samma brott.

¹⁰⁹ Prop. 2002/03:106, s. 63.

¹¹⁰ Se Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.

¹¹¹ Prop. 2002/03:106, s. 64.

¹¹² Prop. 2002/03:106, s. 70.

¹¹³ Prop. 2002/03:106, s. 70.

Artikeln har följande lydelse på svenska:

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

2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.

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

I Europakonventionen fanns till skillnad från FN-konventionen om de mänskliga rättigheterna ingen uttrycklig bestämmelse som reglerar principen om *ne bis in idem*, eller så kallade dubbelbestraffningsförbudet.

Artikeln 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen infördes med syfte att utvidga rättsskyddet för de enskilda till ett principiellt förbud mot nytt åtal efter en slutlig dom för ett brott. Förbudet gäller bara för lagföring inom en och samma stat vilket innebär att artikel 4 utgör inget hinder mot lagföring för samma sak i en annan stat.¹¹⁴

Artikel 4, liksom övriga bestämmelser om mänskliga rättigheter, är avsedd att ge den enskilde rättigheter. Det innebär att ett nytt förfarande som bara kan leda till förmånligare resultat för den enskilde inte kan anses strida mot artikeln 4.¹¹⁵

Skyddet i artikel 4 är begränsat till straffrättsliga förfarande (criminal proceedings) mot en person. Enligt den officiella kommentaren till tilläggsprotokollet innebär det att bestämmelsen inte hindrar att den dömde beträffande samma gärning kan bli föremål även för ett förfarande av annan karaktär, t.ex. ett disciplinärt förfarande.¹¹⁶

4.5.2.1 Skattetillägg och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Av förarbetena framgår uttryckligen att begreppet *brottmålsrättegång* i artikel 4 skall tolkas autonomt. Det saknar således betydelse för tillämpningen av artikel 4 om konventionsstaterna i sina nationella rättsordningar tolkar begreppet som brottmålsrättegång eller inte. Bedömningen skall då normalt göras utifrån artikel 6 i Europakonventionen. När förfarandets natur har fastställts enligt bedömningskriterier i artikel 6 ska det sedan avgöras om förfarandet omfattas av begreppet brottmålsrättegång enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Regeringen var dock tveksam om artikel 4 skulle tolkas på så sätt. En sådan tolkning skulle enligt regeringen ha betydande konsekvenser för flera konventionsstater eftersom flera av staterna har system som innebär att på

¹¹⁴ Prop. 2002/03:106, s 92f.

¹¹⁵ Prop. 2002/03:106, s 93.

¹¹⁶ Se Explanatory Report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, p 32.

en förseelse följer såväl administrativa som straffrättsliga åtgärder. Regeringens uppfattning är att ett förfarande som ansetts omfattas av artikel 6 utgör endast en omständighet som skall beaktas vid bedömningen om huruvida samma förfarande omfattas av begreppet *brottmålsrättegång* i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.¹¹⁷

Av artikelns ordalydelse framgår vidare att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång för ett brott vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med landets lag och rättegångsordning. Uttrycket *slutligt frikänd eller dömd* skall enligt regeringen inte tolkas autonomt eftersom hänvisning görs att det skall vara i enlighet med *rättegångsordningen i staten*. Den tolkningen tillåter enligt Regeringen både förfarandena med förutsättning att första förfarandet är straffrättsligt och den andra är administrativt men inte tvärtom.¹¹⁸

En annan förutsättning som enligt svenska rättegångsregler tillåter de två förfaranden föras parallellt är att det är fråga om två olika brott. Eftersom skattetillägg och skattebrott tillhör två olika sanktionssystem med helt olika syfte, kan denna omständighet enligt regeringen få betydelse vid eventuell prövning i Europadomstolen. Regeringen står fast vid sin uppfattning om att den svenska ordningen med största sannolikhet är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet.¹¹⁹

¹¹⁷ Prop. 2002/03:106, s 100.

¹¹⁸ Jfr NJA 2000 s. 622, Prop. 2002/03:106, s 100.

¹¹⁹ Prop. 2002/03:106, s 103.

5 Praxis

5.1 Europadomstolens praxis

5.1.1 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹²⁰

Fallet handlar om två franska medborgare som hade underlåtit att avge mervärdeskattdeklarationer och inkomstdeklarationer för åren 1989 – 1992 resp. 1988 – 1990. Den franska skattemyndigheten, efter att ha gjort revision, påförde båda skattskyldiga skattetillägg för underlåtenhet att lämna självdeklaration i enlighet med den franska skattelagstiftningen. För Ponsetti uppgick det sammanlagda skattetillägget till 336 405 FRF. Chesnel påfördes skattetillägg med 1 021 894 FRF. Efter det inleddes straffrättsliga förfaranden mot både skattskyldiga vilket resulterade i att Chesnel blev dömd till tolv månaders fängelse och böter på 100 000 FRF och Ponsetti - till tre månaders fängelse och böter på 10 000 FRF. Europadomstolen fick pröva huruvida beslut om skattetillägg och fällande dom för skattebedrägeri utgjorde straff för samma brott. Domstolen konstaterade att för att ansvar för skattebrott skulle komma i fråga fordrades att den skattskyldige uppsåtligen underlåtit att lämna in deklarationen inom föreskriven tid medan för påförande av skattetillägg var det tillräckligt att deklaration inte inlämnades inom tidsfristen. Domstolen fann att det med hänsyn till stora skillnader i rekvisit som gällde för det ena och det andra brottet inte var fråga om samma brott. Klagomålen ansågs därför vara uppenbart ogrundade och kunde inte tas upp till prövning.

5.1.2 Rosenquist mot Sverige¹²¹

I detta mål hade Rosenquist underlåtit att lämna in självdeklarationen för inkomståret 1991. Den oredovisade inkomsten uppgick till 55 124 kr i inkomstlaget tjänst och 295 401 sek i inkomstlaget kapital. För detta påförde Skattemyndigheten Rosenquist skattetillägg med 43 801 sek. Beslutet överklagades aldrig av den skattskyldige. Några år senare upptäckte Skattemyndigheten att Rosenquists inkomster i samtliga inkomstlag för 1991 var betydligt högre än vad myndigheten utgick ifrån. Efter omräkning uppgick det undandragna skattebeloppet till 2 336 723 kr. Rosenquist påfördes skattetillägg med 934 683 kr. Detta beslut överklagades till Länsrätten, Kammarrätten och Regeringsrätten. Samtliga instanser avlog överklagandet och fastställde Skattemyndighetens beslut. 1995 inleddes brottmålsförfarande mot den skattskyldige som resulterade i att Rosenquist dömdes till två års fängelse för grovt skattebedrägeri. Rosenquist överklagade den slutliga domen till Europadomstolen och åberopade bestämmelser om dubbelbestraffningsförbud i artikel 4 i sjunde

¹²⁰ Beslut den 14 september 1999, nr 36855/97.

¹²¹ Beslut den 14 september 2004, nr 60619/00.

tilläggsprotokollet. Europadomstolen avvisade klagomålet med hänvisning till att det för straffrätligt ansvar, men inte för skattetillägg, krävs uppsåt eller grov oaktsamhet samt att straffets och skattetilläggets ändamål skiljer sig åt, funnit att de brott som prövades i de olika förfarandena var helt fristående och skilde sig åt i sina väsentliga element. Bestämmelserna i tilläggsprotokollet ansågs således inte hindra att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning både i ett förfarande angående skattetillägg och i ett rent straffrättsligt förfarande.¹²²

5.1.3 Zolotukhin mot Ryssland¹²³

Sergey Zolothukin arresterades och fördes till en polisstation efter att utan tillstånd ha tagit med sin flickvän in på militärt område. Han var berusad, uppträdde oförskämt, och hotade en tjänsteman med våld. Zolotukhin dömdes samma dag enligt en lag om administrativa förseelser till tre dagars frihetsberövande. Domen kunde inte överklagas och verkställdes omedelbart. Därefter inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Zolotukhin på grund av misstanke om att han i samband med att han arresterades hade gjort sig skyldig till störande beteende och för att ha uppträtt hotfullt och förolämpande. Zolotukhin dömdes senare till fängelse i fem år och sex månader och han beordrades att genomgå vård för sitt alkoholberoende. Domen fastställdes sedan Zolotukhin överklagat. I Europadomstolen åberopade Zolotukhin artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen och hävdade att han blivit utsatt för otillåten dubbelbestraffning. I sin dom konstaterade Europadomstolen att artikel 4 i protokoll nr 7 innehåller ett förbud att ställa en person inför rätta och döma honom två gånger i ett brottmålsförfarande för samma brott. Vidare konstaterades att domstolen i sin tidigare praxis anlagt olika synsätt när det gäller frågan om vad som är att anse som samma brott. Eftersom detta ansågs skapa rättsosäkerhet beslutade domstolen att ge en harmoniserad tolkning av begreppet "same offence" i artikel 4 i protokoll nr 7. I det aktuella fallet fann Europadomstolen att de förhållanden som låg bakom det administrativa och det straffrättsliga förfarandet mot Zolotukhin ansågs vara väsentligen samma. Det administrativa förfarandet som innebar att Zolotukhin dömdes till tre dagars frihetsberövande ansågs utgöra ett slutligt beslut, eftersom det inte kunde överklagas. Europadomstolen fann att det straffrättsliga förfarande som inletts mot Zolotukhin i allt väsentligt var samma brott som det han redan blivit dömd för genom det administrativa förfarandet. Artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet hade därför kränkts.

5.1.4 Ruotsalainen mot Finland¹²⁴

Finsk medborgare Ruotsalainen stoppades av polisen vid en trafikkontroll. Polisen upptäckte att Ruotsalainen använde ett drivmedel som var lägre

¹²² Almgren, Leidhammar, "Skattetillägg och skattebrott", s 34.

¹²³ Avgörande den 10 februari 2009, nr 14939/03.

¹²⁴ Avgörande den 16 juni 2009, nr 13079/03.

beskattat än dieselolja trots att han inte hade betalat tilläggsskatt. Ett strafföreläggande utfärdades enligt vilket Ruotsalainen fick betala böter med 720 FIM för ringa skattebedrägeri. Ruotsalainen ifrågasatte inte böterna varför strafförelägandet vann laga kraft. I ett separat förvaltningsmål påförde Fordonsförvaltningen senare Ruotsalainen 90 000 FIM. Den skattemässiga skillnaden mellan dieselolja och det använda drivmedlet var 30 000 FIM, men eftersom Ruotsalainen kört sitt fordon på det lägre beskattade drivmedlet utan att underrätta Fordonförvaltningen eller tullen tredubblades beloppet. I Europadomstolen åberopade Ruotsalainen artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och hävdade att han straffats två gånger för samma sak. Europadomstolen konstaterade i sin dom att syftet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet är att förbjuda en upprepning av ett straffrättsligt förfarande som avslutats genom ett lagakraftvunnet beslut. Europadomstolen kom fram till att de fakta som legat till grund för de båda förfarandena mot Ruotsalainen i allt väsentligt måste anses ha varit desamma. Båda förfarandena gällde användandet av lägre beskattat drivmedel än dieselolja. Den enda skillnaden konstaterades vara att det hade krävts uppsåt i det straffrättsliga förfarandet. Europadomstolen fann att det hade skett en kränkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

5.2 Högsta domstolens avgöranden

5.2.1 NJA 2000 s. 622

I detta fall åtalades I.N. för bokföringsbrott och skattebedrägeri då den underlåtit att avge mervärdesskattedeklarationer för 14 redovisningsperioder under beskattningsåren 1993- 1995. Den tilltalade hade för detta påförts skattetillegg. Sedan väcktes det mot den skattskyldige åtal för skattebrott vilket resulterade att mannen blev dömd i TR och straffat för de gärningarna. I sitt överklagande till Göta Hovrätt hävdade mannen att straffet redan hade utgått för dessa handlingar och att man enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte kan straffas två gånger för samma gärning. HovR ansåg i sin tur att förbud mot dubbelbestraffning regleras i RB och tar endast fasta på förfaranden i allmän domstol. Då straffet för brott utdöms även i administrativ ordning har någon reglering inte skett i RB. HovR fastställde TR:s beslut. Beslutet överklagades till HD. HD konstaterade att det bara är objektiva rekvisit som krävs för skattetillegg och att det således inte fordras uppsåt eller oaktsamhet. Vidare resonerade HD kring tolkningen av begreppet *criminal charge* (anklagelse för brott) i artikel 6 i Europakonventionen. Domstolen påpekade att begreppet skall tolkas autonomt men svaret på frågan huruvida det svenska systemet med skattetillegg innefattar *criminal charge* och därmed faller under artikel 6 i Europakonventionen var nekande. Och eftersom skattetillegget inte omfattades av artikel 6 skulle det heller inte omfattas av begreppet *criminal proceedings* i sjunde protokollet artikel 4. Domstolen ansåg därför att

konventionen inte förhindrade att personen dömdes för två olika brott för samma gärning.

5.2.1.1 Kommentarer till NJA 2000 s. 622

Enligt Ian Cameron är det brottsidentiteten som är av betydelse. Detta tyder på att ett brott som innehåller endast objektiva rekvisit inte hindrar ett senare åtal rörande samma gärning för ett brott som kräver uppsåt. Möjligtvis är det också så att den motsatta situationen inte heller är förbjudet av artikeln. Ett sådant argument får också stöd från Europadomstolens avvisningsbeslut i Ponsetti och Chesnel-fallet. Ian Cameron anser att det individen vinner på en generös tolkning vid brottmålsrättegång förlorar denne genom att man tolkar artikeln som ett förbud byggt på brottsidentitet snarare än gärningsidentitet. Slutsatsen blir därför att artikel 4 ger den enskilde mindre skydd än 30 kap. 9§RB. Det råder dock en viss tvekan om att Europadomstolen kommer att betrakta ett administrativt förfarande och ett straffrättsligt förfarande som följer från en och samma gärning som *automatisk* och *alltid* något som hamnar utanför tillämpningsområde för artikel 4.¹²⁵

5.2.2 NJA 2004 s.510

Åtalet för vårdslös skatteuppgift väcktes mot L.S. vid Sollentuna tingsrätt. L.S. har redan tidigare blivit påförd och betalade ett skattetillägg för samma oriktiga uppgift. Enligt uppgifterna i målet har L.S. av grov oaktsamhet i sin deklaration för inkomståret 1998 lämnat oriktig uppgift och därigenom givit upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna. Den oriktiga uppgiften bestod i att den tilltalade underlåtit att uppta realisationsvinst från försäljningar av aktier till ett belopp om 161 959 kr. Den tilltalade påstod dels att han aldrig insåg att han köpte och sålde aktier och dels att han saknade kännedom om att det ovan nämnda beloppet skulle upptas till beskattningen. Han utgick ifrån att skatten var redan betalt genom de avdrag som hade gjorts från hans lön. Det rörde sig om stora belopp som han redan hade betalat i skatt. Han brukade dessutom få kontrolluppgifter för allt som skall tas upp i deklarationen och någon sådan uppgift rörande dessa försäljningar har han inte fått. TR fann att omständigheterna inte var sådana att den tilltalade kunde anses ha gjort sig skyldig till grov oaktsamhet i skattebrottslagens mening. Tingsrättens dom fastställdes av både Hovrätten och Högsta domstolen. HD prövade först frågan om huruvida artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen var tillämplig i situationen där åtalet för skattebrott väckts efter att beslut om skattetillägg har fattats. Domstolen konstaterade att en av förutsättningarna för att en brottmålsdom skall hindra ett nytt åtal är enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet att domen är slutlig. Visserligen har L.S. betalat det påförda skattetillägget och han har förklarat att han inte avser att överklaga

¹²⁵ Ian Cameron, Skattetillägg och Europakonventionen, SvJT 2001, s. 753.

beslutet. Emellertid har tiden för överklagande inte gått ut. Beslutet om skattetillägg kunde därmed inte anses vara slutligt. Vad som föreskrivs i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet hindrar alltså inte att åtalet prövas. Därefter provades frågan huruvida den tilltalade förfarit sig grovt oaktsamt. HD:s bedömning stämde för den delen överens med TR:s och HovR:s bedömning. Åtalet ogillades därför.

5.2.2.1 Kommentarer till NJA 2004 s. 510

I detta fall behandlas situation där det ena förfarandet inte blivit ”slutligt avgjort” på det sättet som artikel 4 kräver. Gustav Lindkvist påpekar i sin artikel ”Rättskraft utan kompletterande regel om litispensens” att artikel 4 tar endast sikte på rättskraftverkan av en lagakraftvunnen dom. Någon motsvarighet till bestämmelsen om litispensens i 45 kap. 1§RB finns inte i konventionen och därför finns det inte formella hinder mot parallella förfaranden. Gustav Lindkvist delar Ian Camerons uppfattning om att svenska regler om dubbelbestraffningsförbud är förmånligare för den enskilda än regler i Europakonventionen. I situationer då inhemska lagar är mer förmånliga torde hinder inte föreligga att tillämpa dessa framför Europakonventionen.¹²⁶

5.2.3 NJA 2005 s. 856

Åtal för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift väcktes i Stockholms tingsrätt mot E.R. som i sin deklaration för inkomståret 1998 lämnade oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften har bestått däri att E.R. underlåtit att redovisa realisationsvinsten, 2 121 000 kr, från inlösen av syntetiska optioner utfärdade av OM Gruppen AB. Förfarandet har inneburit att skatt påförts med ett 636 300 kr för lågt belopp. Gärningen avsåg mycket betydande belopp och bedömdes därför som grov. Den tilltalade bestred ansvar för brottet under påstående att han hade saknat uppsåt och inte heller hade varit grovt oaktsam i förhållande till sin underlåtenhet. Han hävdade till sitt försvar att arbetsbelastning vid tidpunkten för inlämnande av deklaration var hård och deklarationen upprättades under stor stress utanför skattehuset sent på kvällen sista dagen för deklarationens inlämnande med hjälp av de kontrolluppgifter han hade fått. E.R. var mycket väl medveten om att den ifrågavarande realisationsvinsten var skattepliktig och skulle ha upptagits i självdeklarationen men eftersom han inte fått någon kontrolluppgift avseende realisationsvinsten och det var lång tid sedan han erhöll ersättningen glömde han att ta upp den till beskattning. E.R. påfördes skattetillägg med 40 % av den skatt som belöper på realisationsvinsten, dvs. 254 520 kr. Sedan dömdes han av TR för vårdslös skatteuppgift till 60 dagsböter å 200 kronor. HovR ändrade dock TR:s beslut och dömde E.R. till tre månaders fängelse. Domen överklagades till HD. Eftersom tiden för överklagande av beslut om skattetillägg hade gått ut provade HD om det

¹²⁶ Gustav Lindkvist, Rättskraft utan kompletterande regel om litispensens – dubbelbestraffningsförbudets akilleshäl, skattenytt 2010.

förelåg några hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som numera gäller som lag här i landet. HD konstaterade emellertid att Europadomstolens praxis inte ger något sådant stöd för att beslutet om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar som bör krävas för att på den grunden avvisa den mot E.R. förda talan. I den högsta instansen fastslog man att det i tilläggsprotokollet upptagna förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning inte kunde läggas till grund för en frikännande dom. HD ändrade HovR:s dom genom att bestämma påföljden till villkorlig dom och dagsböter om 200 kronor.

5.2.4 NJA 2010 s.168, I och II

Den 31 mars 2010 avgjorde Högsta domstolen två identiska mål rörande åtal för grovt skattebrott i de fall där det redan fanns ett lagakraftvunnet beslut om påförande av skattetillägg.

HD ansåg inte att det svenska skattetilläggssystemet var oförenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Ett av HD:s starkaste argument var att den ordningsföljd i vilken processen om skattebrott och skattetillägg behandlas var av stor betydelse. Att någon döms till straffansvar efter att ha ålagts skattetillägg för samma oriktiga uppgift kan inte anses vara konventionsstridigt medan däremot en brottmålsdom kunde innebära hinder mot att därefter pröva frågan om skattetillägg.

HD:s andra argument var att de grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig åt beträffande de subjektiva rekvisiten i sådan utsträckning att de inte kan anses vara *samma brott* i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7 och att Europadomstolens praxis när det gäller kriterierna för vad som är att anse som *samma brott* inte har följt någon klar och genomgående linje och kan därför inte anses minska möjligheten att ge sanktioner till någon för samma brott om detta sker vid skilda tillfällen och separata organ.

Ett tredje argument som nämndes i domskälen var att underkännande av den ordning som gäller enligt intern svensk rätt med hänvisning till Europakonventionen kan endast ske om det föreligger ett klart stöd för detta i konventionen eller Europadomstolens praxis. Något sådant stöd ger varken artikeln i sig eller Europadomstolens praxis och det saknades därför underlag för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden.

5.2.4.1 Kommentarer till NJA 2010 s. 168

En förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör enligt Högsta

domstolen vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Det saknas enligt Högsta domstolen sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden. Johan Munch har en stark sympati för den ståndpunkt som Högsta domstolen har kommit till. Det måste dock enligt honom medges att det inte är säkert att denna godtas av Europadomstolen. Det som emellertid under alla förhållanden gör det svårt att acceptera att den svenska ordningen skulle kunna utgöra ett konventionsbrott är att den är konsekvent, transparent och förutsägbar och – även om tillämpningen mycket ofta kan diskuteras – har utformats på sådant sätt att den tillgodoser likheten inför lagen. Munch anser vidare att Sverige är i behov av ny utredning vad gäller dubbelbestraffning. Sverige bör inte enligt honom balansera på gränsen till vad som anses innebära kränkningar av de grundläggande mänskliga rättigheterna.¹²⁷

5.3 Regeringsrättens avgörande

5.3.1 RÅ 2002 ref. 79

I ansökan hos Länsrätten i Västerbottens län yrkade skattemyndigheten att S.L. skulle påföras skattetillägg. S.L. har tagit ut varor ur ett aktiebolag, i vilket han var huvudaktieägare och företagsledare, men underlåtit att i sin självdeklaration för år 1987 ta upp värdet av de uttagna varorna som inkomst. Genom dom biföll Länsrätten Skattemyndighetens yrkande om påförande av skattetillägg. S.L. överklagade domen hos Kammarätten men fick avslag. Den skattskyldige åtalades också för skattebedrägeri vid tingsrätt och dömdes till villkorlig dom och dagsböter. TR:s dom överklagades senare till hovrätten, dock utan resultat. Hovrättens dom överklagades inte och vann laga kraft. Den skattskyldige överklagade då kammarrättens dom till Regeringsrätten och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas. Han anförde att han genom lagakraftvunnen dom fällts till ansvar för skattebedrägeri och påförande av skattetillägg skulle därför strida mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Regeringsrätten konstaterade att i enlighet med Europadomstolens tidigare praxis kan en och samma handlande eller en och samma gärning innefatta flera brott. Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet avser endast den situationen att någon lagförs två gånger för samma brott men innebär inte ett förbud mot att någon vid olika tillfällen lagförs inför skilda domstolar med anledning av en gärning som innefattar två olika brott. Regeringsrätten anförde att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion som påförs utan några krav på subjektiva rekvisit. Skattebedrägeri kräver emellertid att ytterligare ett viktigt krav (uppsåtskravet) är uppfyllt. Slutsatsen blev att det förhållandet att S.L. genom lagakraftvunnen dom dömts till ansvar för skattebedrägeri inte utgör hinder mot att låta det påförda skattetillägget bestå.

¹²⁷ Johan Munch, Skattetillägg och dubbelbestraffning, SvJT 2010 s 749f.

5.3.2 RÅ 2009 ref. 94

B.H. dömdes av allmän domstol för skatteförseelse för att ha underlåtit att i sin självdeklaration ta upp viss ersättning som han uppburit för utfört arbete. Påföljden bestämdes till 75 dagsböter om 100 kr. Därefter beslutade Skatteverket att påföra B.H. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på den oredovisade arbetsinkomsten. B.H. överklagade beslutet till Länsrätten och yrkade att Skatteverkets beslut om skattetillägg skulle undanröjas eftersom han redan fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. I andra hand yrkade han att skattetillägget skulle sättas ned till hälften. Länsrätten biföll hans andrahandsyrkande. Skatteverket överklagade till Kammarrätten och krävde att skattetillägget skulle betalas fullt ut men fick avslag. Kammarrättens dom överklagades sedan vidare till Regeringsrätten. Regeringsrätten fick bland annat ta ställning i fråga om det var förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen att påföra den skattskyldige skattetillägg efter att han har blivit dömd för skatteförseelse. Enligt Regeringsrätten bör förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. I Sverige liksom i flera andra konventionsstater finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Sanktionssystemet med dubbla förfarande har till syfte att uppnå kraven på effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater. Regeringsrätten har tagit i beaktande Europadomstolens senaste avgörande som tyder på en utveckling av domstolens praxis. Men dessa avgöranden avser emellertid inte det svenska rättssystemet. Regeringsrätten drog därför slutsats att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med Europakonventionen. Regeringsrätten hänvisade istället till regler för samordning av påföljder. Av 5 kap. 14 § första stycket TL framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Regeringsrätten har dock inte funnit anledning att helt eller delvis befria B.H. från skattetillägg. Den skattskyldige fick betala fullt skattetillägg.

5.3.2.1 Kommentarer till RÅ 2009 ref. 94

Enligt Regeringsrätten tyder Europadomstolens avgörande i Zolotukhin-målet på en utveckling av domstolens praxis. Detta är, enligt Teresa Simon Almendals uppfattning, att ge alltför svag betydelse åt en kursomsvängning, som tagit sin utgångspunkt i s.k. stor kammare. Av Zolotukhin-avgörandet framgår att Europadomstolen önskat se ett samlat grepp på dubbelbestraffningsproblematiken och genom det avgörandet ge genomslag åt en ny metodansats vid bedömningen av frågan om det rör sig om samma brott eller om det rör sig om samma gärning, dvs. om samma faktiska omständigheter. Almendal är övertygad om att den svenska ordningen inte kommer att stå sig vid en prövning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Eftersom någon vikt inte längre kommer att tillmätas förekomsten av

subjektiva rekvisit, framstår likheterna mellan bestämmelserna i 5:1 TL (skattetillägg) och 2 och 5 §§ SBL (skattebrott och vårdslös skatteuppgift) som uppenbara. Det handlar alltså om samma konkreta faktiska omständigheter – lämnande av oriktig uppgift. Det framstår därför som klart att det svenska regelverket innebär en dubbel bestraffning av lämnande av oriktig uppgift.¹²⁸

Ian Cameron ansluter sig till samma uppfattning och anser att Regeringsrättens tolkning av Europadomstolens senaste avgöranden är felaktig. Cameron kritiserar Regeringsrätten för att domstolen ”tolkar in” en tolkningsmarginal i dubbelbestraffningsförbudet.¹²⁹ Vidare anser han att konventionens krav konkretiseras genom Europadomstolens praxis. En tolkning i god tro av konventionens ordalydelse måste ta hänsyn till relevanta domar rörande andra stater, eftersom hela syftet med inkorporeringen av EKMR var att undvika att enskilda i Sverige skulle behöva vända sig till Strasbourg för att tillvarata sina konventionsrättigheter.¹³⁰

5.4 Domar från lägre instanser som avvek från HD:s praxis

5.4.1 Stockholms tingsrätt, målnummer B 12196-09¹³¹

K.S. var delägare och en av tre styrelseledamöter i ett aktiebolag. Bolaget hyrde sina lokaler i den fastighet som K.S. tillsammans med sin man ägde och som familjen bodde i. Bolaget kostnadsförde vissa poster i sin bokföring för år 2006 som driftskostnader som sedan efter inte godkändes av Skatteverket. Skatteverket beslutade genom överprövningsbeslut om att påföra dels K.S., dels bolaget skattetillägg. Både besluten överklagades, varefter Förvaltningsrätten i Stockholm meddelade en dom avseende K.S. och en dom avseende bolaget. Domarna är överklagade. Parallellt med dessa skatterättsliga förfaranden väcktes åtal mot K.S. för bland annat skattebrott. Tingsrätten fann, i likhet med vad som framgår av NJA 2010 s.168 att beslut om skattetillägg avseende K.S. och åtalet mot henne avser samma gärning eller ”brott” i den meningen som avses i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. TR ansåg därför på samma skäl som HD:s minoritet att åtalet mot kvinnan strider mot artikeln och att bestämmelsen i 45 kap. 1§ tredje stycket RB skall ges den innebörden att rättegångshinder föreligger på grund av litispändens.

¹²⁸ Teresa Simon Almedal, Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?, SJ, Nr 3 2009/10, s. 562f.

¹²⁹ Ian Cameon, Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv., JT 2010/11, s 117.

¹³⁰ A.a., s 120.

¹³¹ Dom meddelad 2010-09-14.

5.4.2 Haparanda tingsrätt, målnummer B 550-09¹³²

I detta mål står H.F. åtalad för grovt skattebrott. Mannen har dessförinnan av Skatteverket ålagts att betala skattetillägg för den oriktiga uppgiften han lämnat i självdeklarationen avseende inkomståren 2004 och 2005. Besluten om påförande av skattetillägg har inte överklagats. Den tidsfrist inom vilken omprövningsbeslutet kan överprövas i förvaltningsdomstol löper ut vid årsskiftet 2010/2011 vad gäller inkomståret 2004 och vid årsskiftet 2011/2012 vad gäller inkomståret 2005. H.F. yrkade att åtalet för grovt skattebrott skulle avvisas eftersom han redan straffats för samma brott. Tingsrätten konstaterade att det har i svensk rättspraxis fastställts kravet på klart stöd (se NJA 2010 s. 168) i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att kunna underkänna det gällande dubbelbestraffningssystemet. Sådant stöd finns enligt HD inte i vare sig Europakonventionen eller Europadomstolens praxis. Denna rättspraxis medför enligt Haparanda tingsrätt att en svensk domstol anser sig vara förhindrad att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida en sådan konventionsrättslig bestämmelse som förbudet mot dubbelbestraffning medför hinder mot att uppta ett åtal till sakprövning. Eftersom förbud mot dubbelbestraffning utgör en del av EU:s primärrätt ankommer det på tingsrätten att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar enligt skattebrottslagen i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Av ovan nämnda anledning valde tingsrätten att åsidosätta de nationella rättsregler som hindrar en sådan fullständig prövning och begära förhandsavgörande i målet från Europeiska unionens domstol. Målet är för närvarande vilandeförklarat i avvaktan på svar från EU-domstolen.

¹³² Protokoll från 2010-12-23.

6 Analys och egna reflektioner

Än så länge finns det inte ett enda avgörande från de högsta nationella instanserna där det svenska systemet med dubbelbestraffningsförbud skulle underkänts. Trots att rättsläget ännu inte förändrats, har utvecklingen på området inte stått stilla. Det har skett ett antal ändringar i TL i syfte att stärka den skattskyldiges ställning och göra lagbestämmelserna så konventionsenliga som möjligt.

Under årens lopp har HD och RR kommit med flera olika argument som talar för det svenska skatterättsliga sanktionssystemets förenlighet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. De avgöranden som har refererats i kap. 5 rör i huvudsak personer som blivit påförda skattetillägg samt dömda för skattebrott. Samtliga hade åberopat Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. I NJA 2000 s. 622 var skälet till fällande dom att skattetillägg inte omfattades av begreppet "criminal proceedings". I nästföljande fallet NJA 2004 s. 510 var artikel 4 inte tillämplig på grund av att beslut om skattetillägg inte var slutligt. I NJA 2005 s. 856 var kravet på slutligt beslut uppfyllt, men det hindrade ändå inte HD att avkunna en fällande dom. Denna gång saknades det enligt HD stöd i Europadomstolens praxis för att beslutet om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar. RR konstaterade i RÅ 2009 ref. 94 att dubbelbestraffningsförbud i artikel 4 inte heller utgjorde hinder för att påföra skattetillägg först efter att personen blivit dömd för skattebedrägeri och angav att regler för samordning av påföljder ska gälla i sådana fall. Resonemanget fick dock inte stöd i HD:s senaste avgörande där domstolen kom fram till att det faktiskt spelar roll i vilken ordning påföljderna döms ut.

Om man nu skulle tänka sig att HD:s och RR:s senare praxis var tillämplig på dessa instansers tidigare avgörande, hade då tidigare domar blivit annorlunda? Hade RR då i RÅ 2009 ref. 94 kommit till en annan slutsats om den inte hade fått påföra skattetillägg efter personen blivit dömt för skattebedrägeri? Knappast. Enligt min uppfattning hade domstolarna utan tvekan funnit en annan tolkningsvinkel som skulle försvara det svenska systemet med skattetillägg.

Trots att det i Europadomstolens senaste avgöranden, Zolotukhinmålet och Ruotsalainenmålet tydligt uttalas att Europadomstolen gör en ändring av den praxis som tidigare har gällt avseende tolkning av Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning accepterade inte svenska domstolar denna ändring. Istället formulerade HD ett nytt krav på *klart stöd* i konventionen eller Europadomstolens praxis för att generellt sett underkänna det svenska sanktionssystemet. Genom åberopande av det faktum att varken Zolotukhin- eller Ruotsalainenmålet tar sikte på den svenska ordningen och Sverige inte heller varit part i dessa mål, drar man slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med Europakonventionen. HD och RR lutar sig istället på fallet Rosenquist mot

Sverige som i själva verket inte är en dom utan endast ett avvisningsbeslut där klagomålet förklarades "inadmissible", vilket innebär att prejudikatvärdet i detta fall är begränsat, vilket betyder att sista ordet inte är sagt än.¹³³

HD nämnde i flera avgöranden att Europakonventionen gäller som svensk lag och att begreppet *anklagelse för brott* skall tolkas autonomt¹³⁴, men enligt min mening tillämpar domstolen inte någon av Europakonventionens tolkningsprinciper överhuvudtaget. Tolkningen bygger istället på domstolens egen uppfattning om hur konventionstexten bör tolkas. Så som det nämns i domskälen till NJA 2010 s. 168 står HD:s majoritet för att det handlar om en allmän fråga "om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen" och i en sådan situation bör det enligt beslutet krävas *klart stöd* i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis. För det första, ställs inte kravet på *klart stöd* i någon av konventionens tolkningsprinciper. Den nationella rätten skall tolkas i ljuset av konventionen och inte tvärtom. För det andra är Högsta domstolen ingen författningsdomstol som prövar lagstiftningen på ett abstrakt plan utan den ska endast se till att de enskilda medborgarna få sina rättigheter tillgodosedda.¹³⁵

Samma tolkningssätt har jag uppmärksammat i förarbeten till TL.¹³⁶ Regeringen verkade vara överens med Europadomstolen om att skattetillägg omfattas av artikel 6, men detta skulle enligt lagstiftaren endast vara en omständighet att beakta vid bedömningen huruvida skattetillägg även skulle omfattas av begreppet brottmålsrättegång i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Så som Regeringen antyder i propositionen kan inte artikel 4 tolkas på ett "vanligt" sätt, eftersom denna tolkning skulle innebära konsekvenser för flera medlemsstater. Detta tycker jag är ett svagt argument för att inte tolka konventionen på sedvanligt sätt.

Mot bakgrund av ovan nämnda ansluter jag mig reservationslöst till Ian Camerons kritik mot Regeringsrätten för att den "tolkar in" en tolkningsmarginal i dubbelstraffningsförbudet. Att tolka in alldeles för stort tolkningsutrymme i konventionstexten så att det inte alls finns några hinder för att döma ut olika sanktioner för samma brott kan resultera i att Europakonventionens ursprungliga tolkningsprinciper inte tillämpas som de skall och hela syftet med konventionen riskerar då att förfelas.¹³⁷

Så långt har svenska domstolar alltid lyckats hitta någon anledning att anta att det svenska systemet är förenlig med konventionens dubbelstraffningsförbud. Advokaten Lars Wessman anser att det finns

¹³³ Johan Munch, Skattetillägg och dubbelstraffning, SvJT 2010 s. 747, s. 748.

¹³⁴ S NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856.

¹³⁵ Clarence Crafoord, Dagens juridik, Publicerad 2010-11-22.

¹³⁶ Prop. 2002/03: 106, s 100.

¹³⁷ Se NJA 2010 s. 168, skiljaktiga meningar, Stefan Lindskog.

speciella mekanismer i det svenska rättssystemet som innebär att Europakonventionens bestämmelse om förbud mot dubbel bestraffning inte kränks. På skattetilläggsidan är detta bestämmelserna om befrielse från skattetillägg i TL och de bestämmelserna skall tillämpas av Skatteverket ex officio. Dock är det väldigt sällsynt att Skatteverket på eget bevåg, utan yrkande medger befrielse från ett skattetillägg. Ytterligare finns det också regler i Brottsbalken om samordning av påföljder¹³⁸ vilket innebär att domstolen vid bestämning av påföljden alltid beaktar om man redan har blivit påförd skattetillägg eller en annan administrativ sanktionsavgift. Motsvarande bestämmelser anses gälla också när Skatteverket beslutar om påförande av skattetillägg. Men i de fall då Skatteverkets beslut föreligger innan en dom i brottmål så vet ju inte Skatteverket vid beslutstillfället om den skattskyldige också döms för skattebrott.¹³⁹

Den gällande rättsordningen har i dagsläget uppenbara brister och luckor. Enligt min uppfattning brister HD i sin roll som opartisk rättstillämpare som framförallt bör ta hänsyn till den i processen svagare parten – enskilda medborgare. Jag anser att HD:s beslut är i stor utsträckning styrda av politiska intressen. En så pass snäv tolkning av konventionen utifrån svensk perspektiv kan vara motiverad av viljan att försvara den rådande ordningen med skattetillägg och rädslan för ändringar som kan föra med sig höga kostnader och svårbedömda konsekvenser. Vidare skulle det vara i högsta grad omänskligt av en sådan välfärdsstat som Sverige att offra enskildas mänskliga rättigheter för statens politiska och ekonomiska intressen. Resultaten av det hela blir att de enskilda får ta konsekvenserna av Sveriges ovilja att leva upp till konventionens krav.

Ett förslag till lösning av problemet skulle kunna vara inrättande av en speciell författningsdomstol som just ska se till att konventionstexten tolkas på ett korrekt sätt utan att döma i konkreta fall. En negativ aspekt med inrättande av en sådan domstol kan vara att domstolen själv inte kommer att kunna delta i lagstiftningsprocessen utan kommer enbart granska de av Regeringen föreslagna lagarna. Positivt är dock att kravet på opartiskhet därmed blir lättare att uppfylla.

En annan lösning kan vara en hopslagning av skatte- och straffprocessen i en process som ska drivas i en särskild skattedomstol. Denna lösning är bra dels av ekonomiska skäl, eftersom det blir billigare att föra en process än att föra två, dels eftersom enskilda medborgare då slipper bli involverade i två rättegångar och uppleva dubbel stress. Den negativa med en sådan domstol är att det blir kostsamt att inrätta en ny domstol men det lönar sig naturligtvis i längden.

¹³⁸ BrB 29 kap. 5§ första st.

¹³⁹ Lars Wessman, ”Skattetillägg då den skattskyldige samtidigt fälls för skattebrott”, Ekonomi info, publicerad 2009.09.28.

Ett tredje lösningsförslag som man kan komma på är att införa ett gemensamt straff för både lämnande av oriktig uppgift och skattebrott där påföljden ska bestämmas till böter eller fängelse beroende på om den skattskyldige haft uppsåt eller inte. Staten kommer då kunna kräva att personen ifråga återbetalar den undandragna skatten och samtidigt döma denne till böter eller fängelse.

Före december 2010 vågade inte svenska domstolar vända sig till EU-domstolen för att få ett konkret svar på frågan utan fattade sina beslut utifrån sin egen praxis som bygger på osäkra antaganden. Haparanda Tingsrätt tog i slutet av förra året första steget på vägen mot klarhet genom att begära förhandsavgörande från Europeiska Unionens Domstol. Detta ser jag som ett alldeles rätt beslut.

Det är fortfarande svårt att förutsäga hur problemet med dubbelt skatteförfarande kommer att lösas i Sverige. Men med full säkerhet kan man konstatera att rättsläget snart kommer att klarna.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagar:

Brottsbalken SFS 1962:700

Regeringsformen, SFS 1974:152,

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

Lagen om deklaraitionsombud, SFS 2005: 1117,

Skattebrottslagen, SFS 1971:69,

Taxeringslagen, SFS 1990:324,

Förarbeten:

Prop. 1951:165

Prop. 176/77:92

Prop. 1977/78:136

Prop.1991/92:43

Prop. 1993/94:117

Prop. 1995/96:170

Prop. 2002/03:106

Prop. 2005/06:31

Statens offentliga utredningar:

SOU 1995:10

Doktrin:

Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, upplaga 1:1, Norstedts juridik, 2006

Axèn Linderl Annica, Leidhammar Börje, ”Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, upplaga 1:1, Liber, 2005.

Cassne H., Diesen C, Hammarström F, Bevis del 3. Prövning av skattemål, upplaga 1:1, Norstedts juridik, 1999

Dahlqvist Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, Norstedts juridik, 2003

Danelius Hans, mänskliga rättigheter i europeisk praxis, tredje upplaga, Norstedts juridik, 2007

Ekelöf Per Olof, Bylund Torleif, Rättegång, tredje häftet, Norstedts juridik, 2006

Leidhammar Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, Fritzes förlag, 1995

Lehrberg Bert, *Praktisk juridisk metod*, 5 uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik, Uppsala, 2006

Lyhagen Carsten, Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering, Liber, upplaga 1:1, 1986

Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Hilling Maria, Öberg Jesper, EU-skatte rätt, Iustus förlag, upplaga 3, 2010

Artiklar:

Cameron Ian, Skattetillägg och Europakonventionen, SvJT 2001, s. 753

Cameon Ian, Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv., JT 2010/11, s 117

Crafoord Clarence, Dagens juridik, Publicerad 2010-11-22.

<http://www.dagensjuridik.se/2010/11/skattetillagg-och-dubbelbestraffning-enskilda-far-aldrig-offras-av-systemskal> (besökt senast 2011.05.18)

Hult Veronica, ” Tingsrätt begär förhandsavgörande om dubbelbestraffning”, Dagens juridik, Publicerad 2011-01-20

<http://www.dagensjuridik.se/2011/01/tingsratt-begar-forhandsavgorande-om-dubbelbestraffning> (besökt senast 2011.06.23)

Lindkvist Gustav, Rättskraft utan kompletterande regel om litispensens – dubbelbestraffningsförbudets akilleshäl, skattenytt 2010

<http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Lindkvist.pdf> (besökt senast 2011.05.18)

Munch Johan, Skattetillägg och dubbelbestraffning, SvJT 2010 s. 747, s. 748

Simon Almendal Teresa, Ne bis in idem – ett nytt rättsläge? SJ, Nr 3 2009/10, s. 549

Wessman Lars, ”Skattetillägg då den skattskyldige samtidigt fälls för skattebrott”, Ekonomi info, publicerad 2009.09.28

http://www.ekonomi-info.nu/skattetillagg_da_den_skattskyldige_samtidigt_fallts_for_skattebrott_6560.asp (besökt senast 2011.05.18)

Övriga källor:

Brottsförebygganderådet

http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=18&module_instance=2 (besökt senast 2011.05.18)

Lagkommentarer, Rättsbanken Zeteo

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

Sveriges domstolar

www.domstol.se

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen:

Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli 2002, mål nr. 34619/97

Lutz mot Tyskland, dom den 25 augusti 1987, mål nr. 8/1986/106/154

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut om avvísning 14 september 1999, mål nr. 36855/97

Rosenquist mot Sverige, avvísningsbeslut den 14 september 2004, mål nr. 60619/00

Ruotsalainen mot Finland, dom den 16 juni 2009, mål nr. 13079/03

Västberga taxi och Vulic mot Sverige, dom den 23 juni 2002, mål nr. 36985/97

Zolotukhin mot Ryssland, dom den 10 februari 2009, mål nr. 14939/03

Regeringsrätten:

RÅ 1976 ref. 161

RÅ 2002 ref. 79

RÅ 2008 ref. 51

RÅ 2009 ref. 94

Högsta domstolen:

NJA 1973 s. 423

NJA 1984 s. 903

NJA 1989 s. 131

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 176

NJA 2004 s. 510

NJA 2005 s. 856

NJA 2010 s 168

Lägre instanser:

Haparanda tingsrätt, protokoll från den 23 december 2010, målnummer B 550-09

Stockholms tingsrätt, dom den 14 september 2010, målnummer B 12196-09