



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jacob Semark

Kombinationen av skattetillägg och skattebrott

*En analys av konsekvenserna efter Högsta
domstolens juni- och juliavgöranden samt en
analys av ett nytt lagförslag*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: HT2013

Innehåll

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING	5
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	11
1.5 Disposition	12
2 RÄTTSLIG BAKGRUND OCH KONFLIKTERNA INOM SKATTEFÖRFARANDET	14
2.1 Historik	14
2.2 Skattetillägg	14
2.3 Åtal för skattebrott	16
2.4 Beviskrav för skattetillägg och skattebrott	17
2.5 Ne bis in idem-principen	18
2.5.1 Allmänt	18
2.5.2 Europakonventionen	19
2.5.3 EU:s rättighetsstadga	20
2.5.4 Lis pendens, res judicata och ne bis in idem	20
2.6 Lagstiftningen i andra stater	22
2.6.1 Inledning	22
2.6.2 Finland	22
2.6.3 Norge	23
2.6.4 Danmark	24
3 ORSAKEN TILL OCH INNEBÖRDEN AV JUNI- OCH JULIAVGÖRANDENA	25
3.1 Orsaken till juni- och juliavgörandena	25

3.2	Innebörden av juni- och juliavgörandena	27
4	KONSEKVENSER AV JUNI- OCH JULIAVGÖRANDENA	30
4.1	Dubbelbestraffningsförbudets tillämplighet	30
4.2	Resning och retroaktivverkan	30
4.3	Möjlighet till skadestånd	31
4.4	Kommentar	34
5	NYTT LAGFÖRSLAG (SOU 2013:62)	36
5.1	Ny lag om skattetillägg i allmän domstol	36
5.2	Remissinstansernas synpunkter på förslaget	39
5.2.1	Skatteverket	39
5.2.2	Skatteverkets anmälningsskyldighet	40
5.2.3	Beviskravens höjd	40
5.2.4	Samordningen av straffrättsliga och administrativa sanktioner	41
5.2.5	Saken i målet och taleändringar	43
5.2.6	Förenligheten med ne bis in idem	44
5.2.7	Allmänna synpunkter på förslaget	44
5.3	Alternativ lösning (vägvalssystemet)	45
6	SAMMANFATTANDE ANALYS	47
6.1	Inledning	47
6.2	Orsaker till juni- och juliavgörandena	47
6.3	Konsekvenser av juni- och juliavgörandena	48
6.3.1	Resning och undanröjande av domar	48
6.3.2	Skadeståndsansvar för staten	48
6.4	Nytt lagförslag	50
6.4.1	Samordning av förfarandena i allmän domstol	50
6.4.2	Svår bevisprövning i skattemål	51
6.4.3	Mindre intäkter av skattetillägg	53
6.5	Lagstiftningen ur ett de lege ferenda-perspektiv	53
6.5.1	Alternativet – vägvalslösningen	53
6.5.2	Mitt förslag till lagstiftning	54
6.6	Sammanfattande slutsatser	55
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	57
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	61

Summary

A court ruling came through the Swedish Supreme Court to declare that the *ne bis in idem* principle prevents various processes for tax surcharges and prosecution for tax offenses due to the *same acts of providing false information* in an income tax return (*the June ruling*). A later ruling prohibits the two sanctions and it has been applied retroactively since 10th February 2009 (*the July ruling*).

The purpose of this study is to investigate the cause and consequences of the *June and July rulings* from 2013. It also aims to analyze a bill for the coordination of tax surcharges and prosecution for tax offenses in court.

This study finds that the individual who have served an imprisonment due to a tax offence after an imposition of tax surcharge can obtain indemnity under a special act (frihetsberövandelagen). In other cases, the claim for damages must be based on ordinary tort law.

A public inquiry has submitted a report that a new law is proposed for the imposition of tax surcharges in the general courts when the constituent elements for tax offence are fulfilled simultaneously. Consequently, the proposed coordination of the sanctions should not conflict the principle of *ne bis in idem*. The result of my analysis, concerning the proposed legislation, is a suggestion on higher requirements for crime reports so merely the most serious tax crimes are prosecuted by the national tax legislation. To create uniformity with the imposition of tax surcharges in general administrative courts of appeal, the general court of appeal should not either be able to establish requirements for hearing the case regarding the tax surcharge.

My assessment is that the proposal will not be implemented. The reason is that the application will be too complex because it means that the taxation issue is still to be decided in an administrative court. The individual may still have to run two parallel processes, one for the taxation issue in general administrative court and one for the tax surcharge combined with tax offence in general court. Another result is that the suspect may be acquitted for the prosecution but still charged tax surcharges because the standard of proof is lower and has no subjective element such as intent or negligence.

According to my analysis, the alternative system could be preferable where the authority chooses whether the *providing of false information* must be sanctioned with tax surcharges or public prosecution. However, a disadvantage with the alternative system is when a dismissed indictment prevents further imposition of tax surcharges because then the suspect is freed from sanction in accordance with the *ne bis in idem* principle. In my view, the introduction of a "tax find" in the criminal tax law could therefore be a solution to replace the tax surcharges.

Sammanfattning

Högsta domstolen har genom det s.k. *juniavgörandet* fastslagit att *ne bis in idem-principen* utgör hinder för att i olika processer påföra skattetillägg och åtala för skattebrott för *samma oriktiga uppgift* i en inkomstdeklaration. Enligt det senare s.k. *juliavgörandet* gäller förbudet mot dubbla sanktioner retroaktivt sedan den 10 februari 2009.

Syftet med denna uppsats är att utreda orsaken till och konsekvenserna av *juni- och juliavgörandena* från 2013. Syftet är också att analysera ett lagförslag för samordning av skattetillägg och skattebrott i allmän domstol.

I uppsatsen konstateras att personer som har dömts till fängelse på grund av skattebrott efter ett påförande av skattetillägg kan erhålla skadestånd enligt frihetsberövandelagen. I andra fall måste skadeståndsyrkandet grundas på vanliga skadeståndsrättsliga principer.

En statlig utredning har lämnat ett betänkande där en ny lag föreslås för påförande av skattetillägg i allmän domstol när den *oriktiga uppgiften* också leder till skattebrottsåtal. Följaktligen innebär förslaget en samordning av sanktionerna för att principen om *ne bis in idem* inte ska utgöra hinder.

I uppsatsen konstaterar jag att lagförslaget borde korrigeras så att enbart de allvarligaste skattebrotten leder till åtal genom att gränsen för Skatteverkets anmälningsplikt höjs. För att skapa en likformighet med påförandet av skattetillägg i allmän förvaltningsdomstol bör inte heller prövningstillstånd kunna fordras för överprövning av skattetillägget i allmän domstol.

Min bedömning är att lagförslaget om påförande av skattetillägg i allmän domstol inte kommer att genomföras i dess nuvarande form. Anledningen är att tillämpningen kommer att bli alltför komplicerad eftersom det innebär att beskattningsfrågan fortfarande ska avgöras i allmän förvaltningsdomstol. Den enskilde kan därmed fortfarande behöva driva två parallella processer, en för beskattningsfrågan i allmän förvaltningsdomstol och en för skattetillägget kombinerat med skattebrottet i allmän domstol. Ett annat resultat är att den misstänkte kan frias för åtalet men ändå påföras skattetillägg eftersom beviskraven är lägre och saknar subjektiva rekvisit såsom *uppsåt eller oaktsamhet*.

Om mina föreslagna ändringar inte går att genomföra anser jag att ett vägvalssystem är att föredra. Ett vägvalssystem innebär att det allmänna väljer om den *oriktiga uppgiften* ska sanktioneras med skattetillägg eller allmänt åtal. Problemet med vägvalsmodellen är emellertid att den misstänkte går helt utan påföljd om åtalet ogillas även om skattetillägg annars hade kunnat påföras med ett betydande belopp. Enligt min uppfattning kan därför en slags ”skattebot” i skattebrottslagstiftningen vara en lösning för att ersätta skattetillägget och förbättra vägvalssystemet.

Förord

Med detta examensarbete avslutas mina studier i Lund. Det har varit några lärdomsfyllda och upplevelserika år som kommer att följa med mig för all framtid.

Först och främst vill jag rikta ett varmt tack till min handledare professor Christina Moëll som på ett engagerat och flexibelt sätt har väglett mig under uppsatsskrivandet.

Vidare vill jag rikta ett varmt tack till min flickvän jur. stud. Isabelle Lewin som alltid har stöttat mig under uppsatsskrivandet.

Slutligen vill jag rikta ett stort tack till mina föräldrar för deras aldrig sviktande stöd under min studietid i Lund.

Lund i januari 2014

Jacob Semark

Förkortningar

BrB	Brottsbalken (1962:700)
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
FAR	Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
Frihetsberövandelagen	Lag (1998:714) om ersättning vid frihetsberövanden och andra tvångsåtgärder
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
SKV	Skatteverket
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SvSkT	Svensk skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar
Utredningen	Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Inom Europarätten är *ne bis in idem-principen* en grundläggande rättsprincip. Principen är kodifierad i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll artikel 4 och framgår också av EU:s rättighetsstadga artikel 50. Innebörden av principen är att en person inte ska kunna lagföras eller straffas för ett och samma brott två gånger.

Under en längre tid har en diskussion förts om svensk skatteprocess är förenlig med *ne bis in idem-principen* enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. Anledningen är att en *oriktigt lämnad uppgift* i en skattedeklaration kan sanktioneras genom både påförande av skattetillägg och genom åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) (SkBrL).¹

Högsta domstolen kom redan år 2010 att pröva frågan huruvida *ne bis in idem-principen* enligt Europakonventionen var förenlig med den svenska rättsordningens möjlighet att åtala för skattebrott när skattetillägg redan hade påförts för samma *oriktiga uppgift*.² Vid 2010 års prövning konstaterades att det saknades *klart stöd* för att den svenska rättsordningen skulle vara oförenlig med Europakonventionen. Likväl började en alltmer utbredd uppfattning inom rättsvetenskapen bli att såväl Europakonventionen som EU:s rättighetsstadga inte gav utrymme för att åtala för skattebrott samtidigt som skattetillägg påfördes i en parallell process. Ifrågasättandet av rättspraxis framgår inte minst av det s.k. underrättsupproret där ett flertal tingsrätter avvisade åtal för skattebrott med hänvisning till *ne bi in idem-principen* trots att Högsta domstolens praxis förklarade motsatsen.³

Under slutet av år 2010 begärde Haparanda tingsrätt ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att ta ställning till huruvida det förelåg hinder mot åtal för skattebrott mot en fiskare som hade uppgett felaktiga uppgifter i sin deklaration.⁴ EU-domstolen konstaterade att det svenska systemet resulterade i dubbel lagföring inom området för mervärdesskatt om skattetillägget var att anse som ett straff enligt nationell rätt. Anledningen till att enbart mervärdeskatteområdet omfattades av EU-domstolens avgörande var att övriga skatteområden inte omfattas av EU-rätten. Därmed var det upp till Haparanda tingsrätt att avgöra frågan i övriga avseenden.⁵

Efter ett avgörande från Högsta domstolen i juni år 2013 (*juniavgörandet*) har det klargjorts att möjligheten till dubbla sanktioner inom skatterätten

¹ Se t.ex. <http://www.dagensjuridik.se/2013/06/en-historisk-tillbakablick-pa-ne-bis-idem> (hämtat 2013-12-17).

² NJA 2010 s. 168 I och II.

³ Se t.ex. Göteborgs tingsrätts mål nr B 4732-09 och Varbergs tingsrätt mål nr B 2501-09.

⁴ Haparanda tingsrätt mål nr B 550-09, protokoll 2010-12-23.

⁵ Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*.

strider mot *ne bis in idem-principen* inom alla beskattningsområden.⁶ Lagstiftningen kan därmed inte tillämpas på avsett tillvägagångssätt då reglerna om skattetillägg och bestämmelserna i skattebrottslagen blir tillämpliga samtidigt. Följden är att Skatteverket och Åklagarmyndigheten har tvingats att utarbeta tillfälliga arbetsmetoder för att sanktionera *oriktiga uppgifter* i inkomstdeklarationerna. Genom ett avgörande från Högsta domstolen i juli år 2013 (*juliavgörandet*) har det också konstaterats att *juniavgörandet* gäller med retroaktiv verkan från 10 februari 2009.⁷

Efter Högsta domstolens s.k. *juni- och juliavgöranden* har en rad resningsansökningar gjorts av lagförda skattebrottslingar som fortfarande avtjänar sina fängelsestraff.⁸ Dessutom väntas ett stort antal skadeståndsanspråk väckas mot staten av personer som anser sig vara ställda inför rätta i strid med *ne bis in idem-principen*. Exempelvis uppskattas det att 2 000 skattebrottsdomar måste omprövas. Åklagarmyndigheten kommer därför att granska uppemot 3 000 skattebrottsdomar eftersom det kan finnas personer som utan vetskap är dömda i strid med *ne bis in idem-principen*.⁹ Högsta förvaltningsdomstolen har också under hösten klarlagt att *ne bis in idem-principen* är tillämpbar vid det omvända scenariot, det vill säga att ett tidigare skattebrottsåtal utgör hinder för att i en ny process påföra skattetillägg.¹⁰

Efter *juni- och juliavgörandena* har flera frågor kring tillämpningen av skattesanktionsreglerna uppkommit. Framförallt har det ifrågasatts huruvida skattetilläggsinstitutet ska kunna bibehållas inom svensk skatterätt på ett tillfredsställande sätt.¹¹ En statlig utredning (härefter benämnd utredningen) har emellertid kommit med ett lagstiftningsförslag som innebär att åklagaren ska yrka på skattetillägg i samma process som skattebrottsåtalet.¹² Förslaget kan ifrågasättas ur vissa avseenden och kräver enligt min uppfattning sannolikt korrigeringar, vilket denna uppsats redogör för.

1.2 Syfte och frågeställningar

Den föreliggande uppsatsen har två huvudsyften. Det första syftet är att ur skatterättsliga, straff- och processrättsliga samt skadeståndsrättsliga perspektiv utreda orsaken till och konsekvenserna av Högsta domstolens s.k. *juni- och juliavgöranden*.

Ett andra syfte är att studera och analysera innebörden av ett betänkande om en ny lag som föreslås träda i kraft den 1 juli 2014. Förslaget innebär bland

⁶ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*.

⁷ HD mål nr Ö 1526-13 *Juliavgörandet*.

⁸ Se t.ex. HD mål nr Ö 1526-13 *Juliavgörandet*.

⁹ Åklagarmyndigheten dnr. ÅM-A 2013/1518 (2013-09-19).

¹⁰ HFD mål nr 658-660-13.

¹¹ Se t.ex. <http://www.dagensjuridik.se/2013/06/ne-bis-idem-ra-kraver-lagandring-och-ebm-tror-inte-pa-resning-och-skadestand-i-gamla-mal> (hämtat 2013-10-09).

¹² SOU 2013:62 ”*Utredningen om stärkt rättsäkerhet i skatteförandet*”.

annat att skattetillägget som sanktionsmedel ska kunna bibehållas i samband med åtal för skattebrott.¹³ Jag kommer också att föra en *de lege ferenda-diskussion* angående den föreslagna lagen och alternativa lösningar.

Således kommer följande frågeställningar att besvaras:

- Vilka konsekvenser innebär Högsta domstolens s.k. *juni- och juliavgöranden* för det svenska rättssystemet?
- Vilka möjligheter finns det för dubbellagförda skattebrottslingar att erhålla skadestånd av staten på grund av dubbelbestraffningen?
- Varför har det reformerade rättsläget getts retroaktiv verkan? Varför har Högsta domstolen skapat en grund för att riva upp skattebrottsdomar från just den 10 februari 2009?
- Vad innebär det föreliggande lagförslaget och kommer det med sannolikhet att ligga till grund för ny lagstiftning?
- Är det föreliggande lagförslaget tillräckligt för att garantera rättssäkerheten och uppfylla principen om *ne bis in idem*?

1.3 Avgränsningar

Framställningen behandlar principen om *ne bis in idem* inom skatterättsens område. Principen är högst aktuell även inom andra områden som antagligen också påverkas av *juniavgörandet*. Detta framgår av utredningens betänkande SOU 2013:62 som föreslår lagstiftningsåtgärder även inom tullrättens område. Tullrättsliga aspekter, eller aspekter som inte härstammar ur skatterätten, kommer däremot inte att beröras inom ramen för detta arbete.

Uppsatsen kommer inte heller att behandla betänkandets förslag avseende vad som är att anse som *normalt tillgängligt kontrollmaterial*. Anledningen är att det inte omfattas av *ne bis in idem-principen*.

Avsikten med detta arbete är att utreda innebörden och konsekvenserna av *juni- och juliavgörandena*. En övergripande avgränsning är däremot att uppsatsen i första hand behandlar rättsäkerhetsaspekter. Att utreda alla aspekter som avgörandena kan ha orsakat rymms inte inom ramen för denna uppsats.

En viktig konsekvens är givetvis vilka möjligheter till skadeståndsanspråk mot staten som de ”dubbelbestraffade” personerna har. Till viss del redogör uppsatsen för dessa möjligheter. Vid mina närmare studier av

¹³ SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.

förutsättningarna för skadeståndsanspråk framgår emellertid att det beror på alltför många olika omständigheter i varje enskilt fall. Att utförligt redogöra för detta har därför inte kunnat rymmas inom ramen för denna uppsats. Jag redogör därför enbart för vilka omständigheter som måste tas i beaktning i varje enskilt fall och analyserar slutsatserna i förhållande till detta. Någon utförlig och uttömmande redogörelse för skadeståndsmöjligheterna i varje enskilt fall var således inte möjlig att utföra.

Uppsatsen redogör också till stor del för ett lagförslag av en statlig utredning. Uppsatsen redogör emellertid i princip inte för detaljbestämmelser i lagförslaget. Det vill säga att det redogörs inte för exakta paragrafbestämmelser i förslaget. Genom uppsatsen förs istället diskussionen på ett mer generellt plan för de förändringar som förslaget innebär.

1.4 Metod och material

För att kunna besvara min frågeställning har jag använt mig av traditionell rättsdogmatisk metod, vilket innebär att jag har studerat och analyserat lagtext, förarbeten och domstolsavgöranden. Jag har också tagit del av den stora mängden doktrin som finns på området. Även vetenskapliga artiklar i såväl svenska som europeiska tidskrifter har studerats samt utredningar från bland annat Skatteverket. En viktig källa har även varit remissvar på utredningens betänkande (SOU 2013:62).

Under arbetets gång har jag i viss mån utgått ifrån Europadomstolens dom i målet *Zolotuchin mot Ryssland*¹⁴. Anledningen är att rättsfallet är en milstolpe inom *ne bis in idem-principens* område. Efter *Zolotuchin-målet* har rättsutvecklingen kring *ne bis in idem* därför till stor del varit hänförlig till de nationella domstolarnas tolkning av Europadomstolens rättspraxis. Eftersom tolkningen av detta avgörande i vissa fall har varit helt motstridig har jag i uppsatsen även studerat underrättsavgöranden, det vill säga rättsfall från tingsrätter och förvaltningsrätter. Underrättsavgöranden har emellertid inget rättskällevärde. Hänvisningar till dessa mål görs därför enbart för att illustrera problematiken vid tillämpningen av *ne bis in idem-principen*.

Inom ramen för denna uppsats har jag även studerat andra nordiska länders lagstiftning för att ge illustrativa exempel på alternativa lösningar kring sanktioner vid skatteundandragande. Anledningen till detta är enligt min mening att framförallt våra grannländers lagstiftning till viss del förklarar viktiga aspekter ur exempelvis utredningens betänkande och förslag till lagstiftning.

Eftersom ämnet är oerhört aktuellt har jag även följt samhällsdebatten i vanlig nyhetsmedia. Uppsatsen hänvisar därför emellanåt till ”vanlig” nyhetsmedia trots att detta inte är vetenskapliga rättskällor. Sådana

¹⁴ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotuchin mot Ryssland*.

hänvisningar görs emellertid enbart för att påvisa allmänhetens uppfattning, ämnets aktualitet och vanliga slutsatser.

Som en del av metoden har jag även deltagit på ett högre seminarium vid Lunds universitet som organiserades av *Svenska nätverket för europarättsforskning*.¹⁵ Syftet med seminariet var att diskutera tillämpningen av *ne bis in idem-principen* från ett praktiskt och ett teoretiskt perspektiv. Seminariet utgjordes av två paneldebatter, en bestående av svenska och utländska forskare samt en bestående av domare från svenska domstolar. Vid seminariet fick jag nya aspekter och fler synvinklar på uppsatsens problemformulering och syfte. Några direkta hänvisningar har inte gjorts till detta seminarium.

Jag har även diskuterat vissa frågor med docenten Teresa Simon Almendal som har varit sakkunnig i *Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet* (SOU 2013:62). Detta samtal bidrog till att stärka mina egna slutsatser. Jag har också samtalat med byråchefen Karin Wistrand på Justitiekanslern för att få perspektiv på vilken effekt *juni- och juliavgörandena* har fått på skadeståndsansökningarna mot staten. Det har därmed hjälpt mig i mitt utredningsarbete till att se helheten av konsekvenserna. Uppsatsen problemområde är mycket väldiskuterat inom exempelvis doktrin och juridiska tidsskrifter, därför har jag bedömt att några regelrätta intervjuer inte har varit nödvändiga, utöver nyssnämnda samtal.

Framställningsmässigt behandlas uppsatsens syften kapitelvis. Vissa kapitel avslutas med en summering av mina viktigaste slutsatser. Uppsatsen avslutas likväl med ett analyserande kapitel där slutsatserna för de olika delavsnitten summeras och knyts samman.

1.5 Disposition

Kapitel 2 inleds med materiell redogörelse för hur nuvarande lagstiftning är utformad. Därefter redogörs för Skatteverkets möjlighet att ta ut en administrativ avgift i form av skattetillägg när en *oriktig uppgift* har lämnats av den skattskyldige. Det kommer också att redogöras för hur den straffrättsliga lagstiftningen är utformad och hur den för närvarande tillämpas. I detta kapitel redogörs därefter för vad principen om *ne bis in idem* innebär, för principens ursprung samt hur principen är implementerad i det svenska rättssystemet. Slutligen görs det i detta kapitel en komparativ jämförelse för att med illustrativa exempel visa på hur några andra stater har utformat sina sanktionssystem inom taxeringen.

I kapitel 3 redogörs för orsaken till och innebörden av *juni- och juliavgörandena*. Det innebär att relevant rättspraxis presenteras med domstolsavgöranden från såväl Europadomstolen, EU-domstolen som från

¹⁵ Titeln för seminariet var ”*Ne Bis In idem in the laws of Europe after Åkerberg Fransson*”.

svenska domstolar. Härigenom ges läsaren en historisk tillbakablick över rättsutvecklingen som förklarar varför avgörandena kom när de gjorde och innebörden av dem.

Kapitel 4 redogör för konsekvenserna av *juni- och juliavgörandena*. Det innebär att jag bland annat behandlar huruvida det finns möjlighet för de ”dubbellagförda” personerna att erhålla skadestånd av staten och förutsättningarna för detta.

I kapitel 5 redogörs för ett nytt lagförslag för att reformera tillämpningen med dubbla förfaranden vid lämnande av en *oriktig uppgift* i deklARATIONEN. Kapitlet behandlar därför ett kommittébetänkande som har presenterats i SOU 2013:62 ”*Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*”.

Analys, kritik och sammanfattande slutsatser ges i kapitel 6. I analysen redogör jag för gällande rätt. I kapitlet diskuterar jag också hur lagstiftningen kan förväntas att utvecklas under kommande år. I detta kapitel diskuterar jag även regleringen ur ett *de lege ferenda-perspektiv*. Här ger jag min syn på lämpligheten av gällande rätt och hur det enligt min mening borde vara.

Avslutningsvis sammanfattar jag mina slutsatser och besvarar mina frågeställningar i möjligaste mån.

2 Rättslig bakgrund och konflikterna inom skatteförfarandet

2.1 Historik

Skattetilläggsinstitutet infördes år 1972 som en sanktionsform vid skatteundragande. Anledningen var att det hade blivit alltför betungande för den ordinära rättsapparaten, det vill säga polis, åklagare och domstolar, att beivra den stora mängden av relativt ringa förseelser inom skatteindrivningen. Tidigare hade nämligen enbart 1943 års skattestrafflag kunnat tillämpas för skatteförseelser och krävde ett *uppsåtligt eller grovt oaktsamt* handlande för att möjliggöra lagföring.¹⁶ Syftet med att införa sanktionsformen skattetillägg var också att skatteförseelser skulle behandlas på ett mer rättssäkert sätt eftersom åtal för skattebrott sker på ett mer slumpvis tillvägagångssätt på grund av de höga beviskraven och de mer svåruppfyllda subjektiva rekvisiten *uppsåt eller oaktsamhet*.¹⁷

Skattetillägget som sanktionsmedel innebar således ett administrativt påföljdssystem som skulle tillämpas automatiskt utan hänsyn till *uppsåt eller oaktsamhet*. Systemet skulle därmed tillämpas parallellt med skattebrottslagen.¹⁸

Skattetillägget uppgick vid införandet till mellan 20-50 procent av den undandragna skatten beroende på vilken skatt som det var hänförligt till. Motiveringen var att sanktionen skulle vara kännbar, men att hänsyn samtidigt skulle tas till straffets så att säga automatiska tillämplighet och applicerbarheten på alla skatteförseelser.¹⁹ Skattetilläggets införande som sanktionsform mötte emellertid kritik redan på 1970-talet. Detta tog sig uttryck av att ett flertal motioner väcktes samt att justitieombudsmannen (JO) riktade kritik mot förfarandet eftersom samma regler tillämpades mot såväl bagatellartade förseelser som systematiska skattebrott.²⁰

2.2 Skattetillägg

De nuvarande skattetilläggsreglerna är omfattande och relativt komplicerade. I denna uppsats ifrågasätts emellertid inte reglernas praktiska tillämplighet, utan istället studeras när reglerna ska tillämpas. Redogörelsen

¹⁶ SOU 2001:25 s. 69.

¹⁷ Prop. 1971:10 s. 80.

¹⁸ SOU 2001:25 s. 72.

¹⁹ SOU 2001:25 s. 73.

²⁰ SOU 2001:25 s. 76 f.

för skattetilläggsbestämmelserna görs därför överskådligt och berör mest de övergripande dragen för att läsaren ska få en förståelse för uppsatsens bakomliggande problembeskrivning.

Rekvisiten för uttag av skattetillägg finns i 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Det som krävs är att den skattskyldige *under förfarandet på annat sätt än muntligen har uppgett en oriktig uppgift till ledning för sin egen beskattning*. Med uttrycket *på annat sätt än muntligen* avses skriftliga uppgifter och uppgifter som har inlämnats elektroniskt.²¹ Det kan exempelvis vara uppgifter som lämnas i deklarationen, svar på förfrågningar eller uppgifter i en begäran om omprövning.²² Även oriktiga uppgifter i exempelvis ett överklagande eller ett yttrande till domstol kan resultera i skattetillägg.²³

Enligt 49 kap. 5 § SFL är en uppgift oriktig om det *klart framgår* att den är felaktig eller om en uppgift har utelämnats som har betydelse för beskattningen. För att påföra skattetillägg krävs alltså inte att rekvisiten *uppsåt* eller *vårdslöshet* är uppfyllda från den skattskyldiges sida, vilket krävs för att dömas för skattebrott enligt skattebrottslagen. En oriktig uppgift kan inte heller leda till uttag av skattetillägg om den lämnas tillsammans med ett s.k. *öppet yrkande*.²⁴

Enligt 49 kap. 11 § SFL ska skattetillägget uppgå till 40 % av den undanhållna skatten. Enligt 49 kap. 10 § SFL ska inte skattetillägg tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av det kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Skattetillägg ska inte heller tas ut om den skattskyldige har gjort en frivillig rättelse eller om det undandragna beloppet är obetydligt. Skattetillägget ska emellertid nedsättas till 10 % av slutlig skatt och 5 % av annan skatt enligt 49 kap. 12 § SFL om den felaktiga uppgiften visserligen inte kan rättas med *det normalt tillgängliga kontrollmaterialet* men det ändå framgår att uppgiften är felaktig. En uppgift ska således inte anses vara oriktig om det av övriga uppgifter kan vägledas till en riktig bedömning.²⁵ Skattetillägg utgår inte heller om det är *uppenbart* att uppgiften är oriktig, även om uppgiften inte går att rätta med normalt tillgängligt kontrollmaterial.²⁶

Om den *oriktiga uppgiften* medför underskott i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet ska skattetillägg tas ut med en fjärdedel av det underskott som hade uppstått om den felaktiga uppgiften hade godtagits. Bestämmelserna om underskott framgår av 49 kap. 14 § SFL.

Hel eller delvis befrielse från skattetillägg kan i vissa fall medges enligt 51 kap. 1 § SFL då det framstår som oskäligt. Grunder för befrielse är

²¹ Holmqvist och Lindmark: *Skatt och skattebrott*, 2012, s. 129.

²² Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 39.

²³ Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 67.

²⁴ Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 54.

²⁵ Prop. 2002/03:106 s. 233.

²⁶ Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 45.

exempelvis att felaktigheten beror på den skattskyldiges ålder eller hälsa. Det kan även bero på en felbedömning av någon regel eller vilseledande kontrolluppgifter. Med ålder avses såväl hög som låg ålder. Beviskraven vid åberopande av ålder är dessutom låga. Det räcker nämligen med att det kan antas att åldern har orsakat den felaktiga uppgiften. Om uppgiftslämnaren är ekonomiskt aktiv kan däremot presumtionen anses vara bruten.²⁷

2.3 Åtal för skattebrott

En skatteförseelse kan leda till åtal och detta regleras genom SkBrL. Enligt 17 § SkBrL är myndigheterna skyldiga att anmäla brottet till åklagare om brottsmisstanke uppstår. Det gäller emellertid enbart om brottets art kan antas leda till påföljd.

För att kunna dömas för skattebrott krävs som tidigare nämnts att flera subjektiva rekvirit är uppfyllda. Det krävs nämligen ett *lämnande* eller en *underlåtenhet* att lämna en *oriktig uppgift* som leder till *fara* för skatteundandragande.²⁸ Vad det gäller det s.k. *farerekvisitet*, krävs att det föreligger uppsåt hos uppgiftslämnaren. Uppgiftslämnaren behöver däremot inte ha full insikt i vilka skatter eller vilket skattebelopp som påverkas av dennes handlande. Dessutom är det tillräckligt att uppgiftslämnaren har ett eventuellt uppsåt, det vill säga att denne bara behöver inse att uppgiften kan vara felaktig.²⁹ Det är därmed tillräckligt att deklARATIONEN har inlämnats till Skatteverket för att skattebrottet ska ha utförts. Om skattebrottet hade varit ett effektbrott (det vill säga att brottet måste ha fullbordats för åtal) skulle debitering av skattekontot enligt den oriktiga uppgiften ha fordrats.³⁰

Skattebrott kan också begås genom passivitet, det vill säga genom att exempelvis underlåta att upprätta en deklARATION eller annan föreskriven handling om det leder till *fara* för skatteundandragande. Fullbordandet på grund av passivitet inträder vid den tidpunkt då deklARATIONEN skulle ha inlämnats.³¹

Begreppet *oriktig uppgift* har samma innebörd i SkBrL som begreppet har enligt 49 kap. 5 § SFL. Därmed kan en *oriktig uppgift* i exempelvis en deklARATION eller korrespondens med Skatteverket leda till åtal.³² Om en ingiven deklARATION innehåller flera oriktiga uppgifter ska förfarandet bedömas som ett brott även om det inte föreligger uppsåt bakom alla felaktigheter utan oaktsamhet kanske bara kan styrkas i vissa fall.³³ Normalgraden för skattebrott kan enligt 2 § SkBrL resultera i fängelse i högst två år. Genom 3 § regleras den *ringa* graden av skattebrott, vilket

²⁷ SKV:s handledning: *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, s. 172.

²⁸ Prop. 1995/96:170 s. 159.

²⁹ Almendal: *Skatteanpassadetransaktioner och skattebrott*, 2005, s. 94.

³⁰ SOU 2013:62 s. 112.

³¹ Lodin m.fl.: *Skatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2013, s. 796.

³² SOU 2013:62 s. 112.

³³ NJA 1981 s. 277.

benämns *skatteförseelse*, och kan maximalt ge böter. För att skattebrottet ska anses vara ringa ska det undandragna skattebeloppets storlek beaktas. Lagrummet anger inte något belopp men eftersom anmälan till åklagare sker vid $\frac{3}{4}$ av prisbasbeloppet anses det vara ett riktmärke för när ett ringa skattebrott är uppfyllt. Enligt 13 § SkBrL får åtal för skatteförseelse endast väckas om det finns *särskilda skäl* vilket exempelvis kan vara om det av någon anledning inte går att påföra skattetillägg. En bakomliggande tanke är givetvis att de lindriga fallen av skattebrott ska sanktioneras med skattetillägg.³⁴

Grovt skattebrott regleras genom 4 § SkBrL vilket stadgar om fängelse i lägst sex månader och högst sex år. För att avgöra om ett grovt skattebrott föreligger görs en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.³⁵ Enligt lagrummet ska särskild hänsyn tas till om det är ett betydande belopp som har undandragits samt om den skattskyldige har genomfört brottet på ett systematiskt tillvägagångssätt. Genom rättspraxis har gränsdragningen för när skattebrottet ska rubriceras som grovt gjorts vid tio prisbasbelopp. Någon hänsyn till om skattetillägg har uttagits ska inte göras. Däremot kan påföljden för skattebrottet anpassas med hänsyn till uttaget av skattetillägg enligt 29 kap. 5 § första stycket 8 p. brottsbalken (BrB).³⁶

2.4 Beviskrav för skattetillägg och skattebrott

Med vissa undantag innehåller inte skattelagstiftningen några bevisregler utan bevisprövningen bygger till största delen på utvecklad praxis. Till viss del har emellertid 35 kap. rättegångsbalken (RB) tillämpats analogt. Därmed gäller även inom skatteprocessens område att principen om fri bevisföring tillämpas.³⁷

Huvudregeln inom skatterätten är att Skatteverket har bevisbördan för vilka intäkter som ska beskattas medan den skattskyldige har bevisbördan för sina kostnadsavdrag. Därmed är det viktigt att respektive part kan styrka sina yrkanden med bevisning i en eventuell rättsprocess.³⁸ Vid eftertaxering är emellertid beviskravet högre och brukar uttryckas som att det *ska vara mycket sannolikt* för att det är såsom Skatteverket påstår.³⁹ Beviskravet för att påföra skattetillägg är att det *klart ska framgå* att en oriktig uppgift har lämnats.⁴⁰

³⁴ Lodin m.fl.: *Skatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2013, s. 796.

³⁵ Lodin m.fl.: *Skatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2013, s. 796.

³⁶ SOU 2013:62 s. 115.

³⁷ Nordquist: *Bevisprövning i ärenden avseende påförande av skattetillägg*, 2010, s. 737.

³⁸ Leidhammar: *Bevisprövning i mål om osanna fakturor*, 2011, s. 39.

³⁹ Nordquist: *Bevisprövning i ärenden avseende påförande av skattetillägg*, 2010, s. 737.

⁴⁰ Prop. 2002/03:106 s. 233.

För att straffrättsligt dömas till skattebrott krävs däremot att beviskravet *ställt utom rimligt tvivel* är uppfyllt.⁴¹ Det är således olika beviskrav för att bli påförd skattetillägg och att lagföras för skattebrott. Enligt rättspraxis är innebörden av beviskravet *ställt utom rimligt tvivel* att det i princip ska vara uteslutet att den misstänkte är oskyldig till brottet.⁴² Att åklagaren bär bevisbördan framgår bland annat av 45 kap. 4 § p. 3 och p. 4 RB där det stadgas om att åklagaren i stämningsansökan ska ange tid och plats för gärningen samt vilka bevis som åberopas för att styrka åtalet. Däremot kan det i vissa fall uppstå en förklarings- och konkretiseringsbörda för den misstänkte om omständigheterna är sådana att en kontroll är omöjlig utan medverkan från den misstänktes sida.⁴³ Emellertid är förklarings- och konkretiseringsbördan ifrågasatt eftersom den riskerar att strida mot passivitetsrätten enligt artikel 6 Europakonventionen.⁴⁴

1999 års skattetilläggskommitté föreslog att beviskraven för påförande av skattetillägg skulle höjas till samma nivå som i brottmål, det vill säga till *ställt utom rimligt tvivel*.⁴⁵ Regeringen ansåg emellertid att uttrycket *klart framgår* var tillräckligt eftersom Europakonventionen inte ställde något krav på bevisningens höjd.⁴⁶

2.5 Ne bis in idem-principen

2.5.1 Allmänt

Den latinska benämningen *ne bis in idem* betyder ungefär ”*inte samma sak två gånger*”. Principen härleds ur den romerska rätten där den innebar att den enskilde skulle kunna inrätta sig efter ett slutligt avgörande vare sig det var friande eller fällande.⁴⁷

Ne bis in idem-principen finns numera i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll som antogs av ministerrådet år 1984. Behovet av att implementera principen växte fram i och med att gränserna mellan medlemsstaterna inom föregångarna till EU började öppnas för gränshandel och fri rörlighet. Genom principens införlivande i bland annat Schengenavtalet och efterföljande avtal garanterades medborgarna att inte riskera dubbelbestraffning för ett och samma brott. Principen är därför en fundamental byggsten även inom unionens rättssystem.⁴⁸

⁴¹ Cassne; Diesen; Hammarström: *Prövning av skattemål Bevis 3*, 1999, s. 175.

⁴² Lavén: *Hur domstolar dömer i brottmål*, 2013, s. 77.

⁴³ Se t.ex. NJA 1988 s. 292.

⁴⁴ Leidhammar: *Bevisprövning i mål om osanna fakturor*, 2011, s. 43.

⁴⁵ SOU 2001:25 s. 212.

⁴⁶ Prop. 2002/03:106 s. 119 f.

⁴⁷ Seydel: *Enforcement or no enforcement*, 2011, s. 5.

⁴⁸ Seydel: *Enforcement or no enforcement*, 2011, s. 7.

2.5.2 Europakonventionen

Europakonventionen täcker hela den svenska rättsordningen och kan åberopas av alla som befinner sig inom svensk jurisdiktion.⁴⁹ I konventionen framgår *ne bis in idem-principen* genom artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

Artikel 4

Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottnålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Beståmmlerna i föregående punkt skall inte utgöra hinder för 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 begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Skyddet mot dubbel lagföring försvarar emellertid enbart samma rättssubjekt för dubbelbestraffning och kan bara åberopas mot sanktioner inom en och samma stat.⁵⁰ Europakonventionen reglerar således inte ytterligare prövningar som sker i en annan stat.⁵¹ Inom straffrättens område finns emellertid konventioner som tillerkänner domar från andra stater rättsverkan.⁵²

I *Zolotuchin-målet* utvecklade Europadomstolen i stor kammare innebörden av artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Domstolen förklarade nämligen då att artikeln skyddar och garanterar att ingen ska riskera att bli dömd, stå inför rätta eller bli straffad för *samma gärning* mer än en gång.⁵³ (Innebörden av *Zolotuchin-målet* utvecklas i avsnitt 3.1)

För att en tidigare dom ska förhindra en ny rättsprocess kråvs att den förstnämnda domen har vunnit laga kraft. Enligt punkten 2 kan emellertid undantag enligt artikeln medges i vissa fall. Exempelvis när nya omständigheter har framkommit eller att ett grovt rättegångsfel har begåtts som har kunnat påverka målets utgång. Resning kan således tillåtas enligt artikeln om nationell rätt medger det vid fara för domvilla.⁵⁴

⁴⁹ Bernitz: *Europarättens genomslag*, 2012, s. 36.

⁵⁰ Sjunde tilläggsprotokollet EKMR art 4 p. 1.

⁵¹ Se t.ex. kommissionen mot Schweiz, *Baragiola*, mål nr 8945/80.

⁵² Se t.ex. *den europeiska konventionen den 28 maj 1970 om brottnålsdoms internationella rättsverkningar*.

⁵³ Bas van Bockel: *The Ne bis In Idem principle in EU-law*, 2010, s. 174.

⁵⁴ Danelius: *Månskliga rättigheter i europeisk praxis*, 2012, s. 612.

2.5.3 EU:s rättighetsstadga

Inom EU-rätten framgår *ne bis in idem-principen* genom EU:s rättighetsstadga artikel 50.

Artikel 50

Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott

Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.

Sedan Lissabonfördragets ikraftträdande har EU:s rättighetsstadga blivit rättsligt bindande. Stadgan befinner sig nu på samma rättsliga nivå som grundfördragen och ingår således enligt artikel 6.1 EU-fördraget i EU:s primärrätt. Europakonventionen är däremot enligt artikel 6.3 EU-fördraget en del av EU-rättens allmänna principer. Eftersom rättighetsstadgan ligger på samma normhierarki som fördragen har den företräde framför svensk lag. Rättighetsstadgan har även företräde framför Europakonventionen eftersom konventionen gäller såsom svensk lag. Enligt rättighetsstadgans artikel 53 kan den emellertid inte inskränka rättighetsskyddet enligt Europakonventionen. Däremot får stadgan enligt artikel 52.5 tillförsäkra den enskilde ett högre rättighetsskydd än Europakonventionen.⁵⁵ Rättighetsstadgan har därför en till viss del annan och i vissa avseenden högre skyddsnivå än Europakonventionen.⁵⁶

Till skillnad mot Europakonventionen är rättighetsstadgan enbart tillämplig inom sådana områden som täcks av EU-rätten. Artikel 50 i rättighetsstadgan är därför enbart tillämplig när medlemsstaterna tillämpar EU-rätten eller när EU-institutionernas handlande berör medborgarna i en medlemsstat. Nationella bestämmelser i straff- och förvaltningsrätt som inte är hänförliga till EU-rätten berörs således inte av artikeln.⁵⁷

Följaktligen innebär artikel 50 i rättighetsstadgan samma sak som artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll men artikeln utvidgar dess geografiska tillämpningsområde från nationell nivå till EU-rättslig nivå.⁵⁸

2.5.4 Lis pendens, res judicata och ne bis in idem

Principerna om *lis pendens* och *res judicata* är två principer som går ihop med *ne bis in idem-principen*. *Res judicata* innebär att om en dom eller ett beslut har vunnit laga kraft är det inte möjligt att väcka talan om samma sak

⁵⁵ Bernitz: *Europarättens genomslag*, 2012, s. 34.

⁵⁶ Bernitz: *Europarättens genomslag*, 2012, s. 35.

⁵⁷ Lebeck: *EU-stadgan om grundläggande rättigheter*, 2013, s. 427.

⁵⁸ Bas van Bockel: *The Ne bis In Idem principle in EU-law*, 2010, s. 11.

igen.⁵⁹ *Lis pendens* innebär att ett pågående mål utgör hinder för att väcka ny talan om samma sak.

För brottmålsdomen bör *res judicata* föreligga när Skatteverket har beslutat om att påföra skattetillägg.⁶⁰ Enligt 66 kap. 3 § SFL får inte heller Skatteverket ompröva ett beslut som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Vad det gäller dubbelbestraffningsförbudets tillämplighet måste båda sanktionerna vara att anse som straff. Problematiken aktualiseras ofta när ett handlande leder till både en straffrättslig och en administrativ sanktion. Om den administrativa sanktionen enbart leder till exempelvis ett återkrav eller administrativa avgifter behöver det därför inte anses vara ett straff. De svenska skattetilläggen anses emellertid vara ett straff eftersom ett skatteundandragande leder till förhöjd beskattning.⁶¹ Däremot är det tveksamt om exempelvis en körkortsåterkallelse i kombination med straff enligt trafiklagarna är att anse som dubbelbestraffning i strid med principen om *ne bis in idem*. Helsingborgs tingsrätt har ansett att en körkortsåterkallelse utgör hinder för åtal avseende trafikbrott enligt *juniavgörandet*. Helsingborgs tingsrätt har därmed bedömt att en körkortsåterkallelse är ett straff med hänvisning till de s.k. Engelkriterierna.⁶² Rättsfallet är emellertid diskuterbart eftersom det kan ifrågasättas om det är en rättighet att inneha körkort eller om ett körkort snarare är ett tillstånd som kan återkallas vid exempelvis brottsligt beteende eller sjukdom och att ett frångående därmed inte är ett straff.⁶³

För att avgöra om en sanktion anses som ett straff hänvisas enligt praxis till de s.k. Engelkriterierna.⁶⁴ Enligt Engelkriterierna anses en sanktion vara ett straff med hänsyn till tre kriterier:

- 1) Klassificeringen i den nationella rätten
- 2) Överträdelsens natur
- 3) Påföljdens natur och stränghet.⁶⁵

⁵⁹ Ekelöf: *Rättegång V*, 2011, s. 285.

⁶⁰ SOU 2013:62 s. 169.

⁶¹ Lebeck: *EU-stadgan om grundläggande rättigheter*, 2013, s. 431.

⁶² Helsingborgs tingsrätt mål nr B 5964-13.

⁶³ Se t.ex. http://www.svd.se/naringsliv/motor/forbud-mot-dubbelbestraffning-hindrar-atal-for-rattfylla_8802100.svd (hämtat 2013-12-27).

⁶⁴ Fast: *Dubbelbestraffningsförbudet i EU:s rättighetsstadga och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott*, 2013, s. 138.

⁶⁵ Se t.ex. SOU 2001:25 s. 144 ff.

2.6 Lagstiftningen i andra stater

2.6.1 Inledning

För att sätta det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott i sitt sammanhang är det givetvis intressant att jämföra med hur andra stater har hanterat problemet. Därför görs det i detta avsnitt en komparativ jämförelse för att med illustrativa exempel visa på hur det är möjligt att utforma lagstiftningen.

Eftersom rättssystemen i andra nordiska länder till stor del liknar det svenska kommer det att göras en komparativ jämförelse med Norge, Finland och Danmark. Det bör uppmärksammas att orsaken till problemet i grund och botten är att det har gjorts en uppdelning av administrativa och allmänna domstolar i några av staterna.

2.6.2 Finland

I Finland utreds för närvarande ett förslag till reformering av sanktionerna i beskattningsförfarandet. Precis som i Sverige är anledningen till översynen av reglerna att det antagligen i vissa fall innebär dubbla prövningar inom ramen för olika processuella förfaranden, det vill säga både en administrativ och en straffrättslig process.⁶⁶

De nuvarande bestämmelserna innebär i korthet att det blir en skatteförhöjning enligt 32 § lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Skatteförhöjningen sker stegvis graderad efter hur allvarlig förseelsen är.

Ett oriktigt uppgiftslämnande kan också resultera i prövning enligt 29 kap. i strafflagen (39A/1889). För att dömas enligt strafflagen krävs emellertid subjektiva rekvisit såsom *uppsåt eller oaktsamhet* och kan resultera i fängelse i högst fyra år.

Det lagförslag som för närvarande behandlas innebär att beslutet om en administrativ sanktion och den straffrättsliga sanktionen ska samordnas. Därmed ska ingen dubbelbestraffning ske utan sanktionerna ska tillkomma inom en och samma process. Lagen ska emellertid enbart vara tillämplig när det föreligger misstanke om brott. I andra fall ska myndigheterna kunna besluta om skatteförhöjning på vanligt sätt, det vill säga redan i taxeringsprocessen.⁶⁷

Bakgrunden till det nuvarande lagförslaget är Europadomstolens dom i målet *Ruotsalainen mot Finland*.⁶⁸ I rättsfallet hade en person kört sin lastbil på lågbeskattat bränsle. Personen påfördes bränsleavgift och åtalades för

⁶⁶ Se RP 191/2012 rd.

⁶⁷ SOU 2013:62 s. 191.

⁶⁸ Europadomstolens domar (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland*.

skattebedrägeri. Enligt Europadomstolen utgjorde den administrativa sanktionen i form av bränsleavgift och den straffrättsliga sanktionen en kränkning av *ne bis in idem-principen* eftersom förfarandena grundades på samma omständigheter.

2.6.3 Norge

I Norge har man valt att lösa konflikten med *ne bis in idem-principen* genom att myndigheterna måste välja om den skattskyldige ska bestraffas genom skattetillägg (tilleggsskatt) eller åtalas för skattebrott.⁶⁹

De norska bestämmelserna om tilleggsskatt påminner i stora drag om de svenska skattetilläggsreglerna. Bestämmelserna om tilleggsskatt blir, precis som i Sverige, tillämpliga utan inslag av subjektiva rekvisit och innebär ett påslag med 30 procent av den undandragna skatten.⁷⁰

Om deklaranter genom *uppsåt eller grov oaktsamhet* lämnar en oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration kan denne enligt § 12-1 ligningsloven (LOV-1980-06-13-24) dömas för skattebrott (skattessvik). Påföljden kan maximalt bli fängelse i sex år för grovt skattebrott enligt 12-2 § ligningsloven. Anmälan till åklagare görs emellertid först om brottet anses vara av allvarlig karaktär.⁷¹

Avsikten med reglerna är att tilleggsskatt i de allra flesta fall ska vara en tillräcklig sanktion. Polis och åklagare ska därför bara kopplas in i de allvarligaste fallen. Utgångspunkten är emellertid att myndigheterna måste välja om de har för avsikt att påföra tilleggsskatt eller åtala för skattessvikt. Detta för att tillämpningen av reglerna ska vara förenlig med *ne bis in idem-principen*. I det fallet att åklagaren väljer att inte åtala finns det emellertid fortfarande möjlighet för myndigheterna att påföra tilleggsskatt. Nämligen om åklagaren inte har tagit ställning till skuldfrågan. Det kan exempelvis vara fallet i brist på bevis eller resurser. Den skattskyldige måste emellertid underrättas om att saken inte är utagerad utan fortfarande under utredning. Om åklagare eller domstol har tagit ställning till skuldfrågan är emellertid möjligheten till att påföra tilleggsskatt förbrukad.⁷² Det kan exempelvis vara ett beslut om åtal, åtalsunderlåtelse eller bötesföreläggande.⁷³

I vissa fall har den skattskyldige både påförts tilleggsskatt och åtalats för skattebrott. Det har då motiverats med att förfarandena har pågått parallellt och att den förvaltningsrättsliga samt den straffrättsliga sanktionen har varit sammanvävda.⁷⁴

⁶⁹ SOU 2013:62 s. 177.

⁷⁰ SOU 2013:62 s. 178.

⁷¹ Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011, s. 3.

⁷² Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)*, s.

71.

⁷³ SOU 2013:62 s. 182.

⁷⁴ Se Høyesteretts dom den 27 september 2010, Rt 2010, s. 1121.

2.6.4 Danmark

Danmark saknar administrativa regler för sanktionering av skattebrott. Istället används enbart straffrättsliga regler vilket kan resultera i böter eller fängelse enligt 13 § skattekontrollloven (LBKG 2013-10-31 nr 1264). Ett lämnande av en oriktig uppgift är därför straffbart enbart i de fall som det har gjorts *uppsåtligt eller av grov oaktsamhet*. Om brottets art inte är av den omfattningen att det ger fängelse kan myndigheterna själva hantera det som ett bötesföreläggande (*bødeforelæg*) om det godtas av deklaranter. Om föreläggandet inte godtas av den skattskyldige eller om brottet ger fängelse måste emellertid polis och åklagare kallas in.⁷⁵

För att brottet ska kunna resultera i fängelse måste det undandragna skattebeloppet uppgå till minst 250 000 DKK. I regel blir även böter aktuellt till ett belopp motsvarande det undandragna skattebeloppet.⁷⁶

Det bör uppmärksammas att Danmark inte har en uppdelning av administrativa och allmänna domstolar såsom i Sverige med förvaltningsdomstolar och allmänna domstolar. Därför kan det inte uppstå dubbla sanktioner på det sätt som det finns risk för i de andra nordiska länderna.

⁷⁵ SOU 2013:62 s. 196.

⁷⁶ SOU 2013:62 s. 197.

3 Orsaken till och innebörden av juni- och juliavgörandena

3.1 Orsaken till juni- och juliavgörandena

Högsta domstolens *juniavgörande* måste ses i ljuset av den tidigare rättsutvecklingen kring skattetillägg. För förståelsen är rättsfall från såväl Europadomstolen, EU-domstolen som de svenska nationella domstolarna av avgörande betydelse. I denna del av uppsatsen redogörs för alla avgöranden som har påverkat rättsutvecklingen oberoende av domstolsinstans. Rättsutvecklingen återges här ur ett kronologiskt och svenskt perspektiv.

Det var i och med Europadomstolens dom i målet mellan *Zolotuchin och Ryssland* som diskussionen om det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott på allvar kom att ifrågasättas med hänsyn till *ne bis in idem-principen*. *Zolotuchin-målet* gällde en rysk militär som utan tillstånd hade medtagit sin flickvän in på militärt område. Eftersom att Zolotuchin dessutom hade varit berusad och uppträtt oförskämt dömdes han samma dag av en lokal domstol till tre dagars frihetsberövande enligt en lag om administrativa förseelser. Domen var inte överklagbar och verkställdes med omedelbar verkan. Därefter inleddes ett brottmålsförfarande mot Zolotuchin med anledning av samma gärning. Han frikändes för sitt störande beteende men dömdes enligt en strafflag bland annat för att han under den aktuella gärningen hade smädat en statlig tjänsteman. Domen blev fängelse i fem år och sex månader samt behandling för sitt alkoholberoende.⁷⁷

Zolotuchin överklagade till Europadomstolen och åberopade att åtalet stred mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll eftersom han redan hade avtjänat ett tre dagars fängelsestraff enligt lagen om administrativa förseelser. Zolotuchin menade således att åtalet innebar att han hade blivit ställd inför rätta två gånger för samma gärning. Europadomstolen konstaterade att rättspraxis fram till det aktuella avgörandet var tydlig angående rekvisiten för otillåten dubbelbestraffning. Domstolen beslöt därför att i stor sammansättning definiera begreppet ”*samma gärning*” enligt konventionen. Ur rättsfallet följer därför att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll innebär att ett nytt åtal är förbjudet om det uppkommer genom *identiska fakta eller förhållanden som väsentligen är desamma* som grunderna i den första prövningen. Eftersom det administrativa förfarandet i *Zolotuchin-målet* gällde samma omständigheter som i brottmålet hade Zolotuchin således blivit ställd inför rätta två gånger i strid med *ne bis in idem-principen*. Att Zolotuchin hade frikänts i vissa delar i brottmålet ändrade inte förutsättningarna för detta eftersom det berodde på otillräcklig bevisning och inte på grund av att hans konventionsskyddade rättigheter hade kränkts.

⁷⁷ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotuchin mot Ryssland*.

Före *Zolotuchin-målet* hade Europadomstolens rättspraxis uppställt två krav för att otillåten dubbel lagföring skulle föreligga. För det första att den andra sanktionen tar sikte på *samma faktiska gärning*. För det andra att det inte var någon skillnad i sanktionsreglernas utformning. Europadomstolen kom således i och med *Zolotuchin-målet* att i stora delar ändra praxis för när dubbel lagföring föreligger. Därmed är det enligt rättspraxis den *faktiska gärningen* och inte den *rättsliga klassificeringen* som är relevant.

Med anledning av Europadomstolens utvecklade rättspraxis i *Zolotuchin-målet* prövade den svenska Högsta domstolen år 2010 huruvida de svenska skattetilläggsreglerna stod i strid mot dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. På så sätt kom Högsta domstolen att bekräfta sin medvetenhet om *Zolotuchin-målet*. Högsta domstolen kom emellertid fram till att det svenska sanktionssystemet med skattetillägg och skattebrott inte stod i strid med principen om *ne bis in idem* enligt Europakonventionen. Anledningen var att Högsta domstolen ansåg att principen om *ne bis in idem* fortfarande gav ett visst utrymme för en stat att ha olika sanktionssystem som tillämpades av olika instanser. Eftersom det saknades *klart-stöd* i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att systemet var otillbörligt fanns det därmed inte anledning att generellt underkänna det svenska sanktionssystemet vid 2010 års prövning.⁷⁸

Under år 2011 tog Högsta domstolen på nytt upp ett mål till prövning där en person i såväl tingsrätt som hovrätt hade dömts för skattebrott enligt 4 § SkBrL. Orsaken var att denne uppsåtligen hade lämnat *oriktiga uppgifter* i sina självdeklarationer. Högsta domstolen prövade därför igen huruvida ett åtal stod i strid med *ne bis in idem-principen* om skattetillägg hade påförts dessförinnan. Dessutom yrkades på att domstolen skulle inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen enligt artikel 267 EUF-fördraget.⁷⁹ Högsta domstolen konstaterade att bestämmelserna om skattetillägg och skattebrottslagen inte utgör unionsrätt. Därmed var det varken aktuellt att inhämta ett förhandsavgörande eller möjligt att hänvisa till rättighetsstadgans dubbelbestraffningsförbud.⁸⁰ I 2011 års prövning var emellertid två justitieråd skiljaktiga. De ansåg nämligen det inte vara klarlagt vilket tillämpningsområde som rättighetsstadgan har. Minoriteten ansåg därför att ett förhandsavgörande borde ha inhämtats från EU-domstolen.⁸¹

År 2013 kom EU-domstolens att i *målet Åkerberg Fransson* pröva skattetilläggsreglerna inom mervärdesskatteområdet.⁸² Domen var ett förhandsavgörande begärt av Haparanda tingsrätt som hade att avgöra huruvida det gick att avvisa ett åtal mot en fiskare på grund av att

⁷⁸ NJA 2010 s. 168 I, p. 37-39.

⁷⁹ NJA 2011 s. 444, p. 1-2.

⁸⁰ NJA 2011 s. 444, p. 14.

⁸¹ NJA 2011 s. 444, p. 19 i minoritetens avvikande mening.

⁸² Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*.

skattetillägg redan hade påförts för samma oriktiga uppgift som åtalet var grundat på.⁸³ Haparanda tingsrätt var troligen medveten om att Högsta domstolens praxis inte utgjorde något hinder för åtalet. En möjlighet för tingsrätten att kunna kringgå rättspraxis var därför att vända sig till EU-domstolen och begära ett förhandsavgörande. Tingsrättens tolkningsfrågor till EU-domstolen var därför huruvida villkoret i svensk nationell rätt om *klart-stöd* i EU-rätt eller Europakonventionen för att frångå nationella bestämmelser var förenligt med EU-rätten. Tingsrätten frågade också om det svenska rättssystemet med dubbla förfaranden för *skattetillägg* och *skattebrott* var förenligt med Europakonventionens och rättighetsstadgans förbud mot dubbla prövningar.⁸⁴

Eftersom det aktuella målet gällde mervärdesskatt konstaterade EU-domstolen att EU-rätten var tillämplig och att domstolen var behörig att avgöra frågan.⁸⁵ Domstolen konstaterade därefter att det stred mot *ne bis in idem-principen* att vid olika förfaranden bestraffa samma *oriktiga uppgift* med en straffrättslig och en administrativ åtgärd om båda sanktionerna var att anse som ett straff enligt nationell rätt. Eftersom de svenska skattetilläggsbestämmelserna sedan länge är att anse som ett straff framgår därför att det inom mervärdesskatteområdet strider mot EU-rätten att både påföra skattetillägg och åtala för skattebrott.⁸⁶ Anledningen till att enbart indirekt beskattning omfattas av avgörandet är att det bygger på gemensamma EU-direktiv. Avgörandet är därför inte direkt applicerbart inom direkt beskattning, såsom exempelvis inkomstskatt eller arbetsgivaravgifter, eftersom det inte omfattas av EU-rätten. Därmed uppstod en osäkerhet huruvida det dubbla sanktionssystemet med skattetillägg och skattebrott fortfarande var tillämpligt inom den direkta beskattningen. Av den anledningen kom också många mål vid svenska domstolar att vilandeförklaras i väntan på att Högsta domstolen skulle avgöra saken.

Utöver *ovannämnda rättspraxis* kan en förklaring till *juni- och juliavgörandena* vara att lagprövningsrätten har utvecklats under senare år i och med att uppenbarhetsrekvisitet enligt 11 kap. 14 § regeringsformen har slopats för att göra grundlagen mer förenlig med Europakonventionen.⁸⁷

3.2 Innebörden av juni- och juliavgörandena

Som ovan nämnts var bakgrunden till *juniavgörandet* framförallt *Åkerberg Fransson-målet*, men också att tidigare avgöranden hade visat på större

⁸³ Haparanda tingsrätt mål nr B 550-09, protokoll 2010-12-23.

⁸⁴ Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*, p. 15.

⁸⁵ Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*, p. 27-31.

⁸⁶ Se t.ex. NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 34-36.

⁸⁷ Prop. 2009/10:80 s. 119.

oenighet angående skattetilläggs förenlighet med principen om *ne bis in idem*.

I grund och botten var frågan och omständigheterna i *juniavgörandet* samma som vid tidigare avgöranden, det vill säga huruvida det var möjligt för en åklagare att åtala för skattebrott när skattetillägg samtidigt hade påförts av Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna.⁸⁸ Högsta domstolen kom vid denna prövning att avgöra målet i stor sammansättning.

I *juniavgörandet* var en person av hovrätten dömd för grovt bokföringsbrott, grovt skattebrott och grovt försvärande av skattekontroll till fängelse i ett år och tre månader samt näringsförbud i tre år. Beslut om skattetillägg hade också tagits för den skattskyldige och dennes bolag om sammanlagt nästan 300 000 kr.⁸⁹ Frågan i Högsta domstolen var alltså om besluten om skattetillägg utgjorde hinder för en åtalsprövning avseende brottmålen, det vill säga om *ne bis in idem-principen* var tillämplig.⁹⁰

Högsta domstolen konstaterade att frågan tidigare hade prövats, men att rättsläget hade förändrats. Anledningen var framförallt EU-domstolens dom i *Åkerberg Fransson-målet*^{91,92}. I domen förs en resonerande diskussion kring huruvida det svenska systemet står i strid mot *ne bis in idem-principen*. Någon avgörande orsak till att ändra rättspraxis förelåg inte utan domstolen hänvisade istället till flera bidragande orsaker, såsom exempelvis att systemet med dubbla förfaranden redan hade förbjudits inom mervärdesskattens område. Dessutom att senare års rättsutveckling inte hade resulterat i några lagändringar som annars hade kunnat förväntas. Högsta domstolen kom därför i *juniavgörandet* att frånga sina egna avgöranden i NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444. Därmed underkändes möjligheten till att i olika förfaranden påföra skattetillägg och åtala för skattebrott även inom den övriga inkomstbeskattningen såsom inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter.⁹³

Efter *juniavgörandet* kom Högsta domstolen genom det s.k. *juliavgörandet*⁹⁴ att ta ställning till huruvida *juniavgörandet* gällde med retroaktiv verkan. Det vill säga huruvida personer som redan var dubbelbesträffade hade rätt till resning. Det konstaterades att den del av åtalet som gällde skattebrott på grund av *oriktiga uppgifter* vid inkomstbeskattningen skulle ha avgjorts på ett annat sätt vid en prövning efter *juniavgörandet*. Till saken hör att sökanden även i hovrätten hade dömts för bl.a. bokföringsbrott, vilket Högsta domstolen avslag resning till.⁹⁵

⁸⁸ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 6.

⁸⁹ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 1-4.

⁹⁰ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 6.

⁹¹ Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*.

⁹² NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 18.

⁹³ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 58-61.

⁹⁴ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*.

⁹⁵ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 7-8.

Resningsinstitutet regleras genom 58 kap. 2 § RB. Högsta domstolen konstaterade emellertid att enbart den grunden att hovrättens dom från februari 2012 inte överensstämmer med *juniavgörandet* från 2013 inte enbart utgör skäl för resning.⁹⁶ Likväl konstaterades att rätten att inte bli ställd inför rätta två gånger (*ne bis in idem-principen*) är en av rättsstatens grundbultar och därmed viktig att upprätthålla. Att Högsta domstolen hade underkänt systemet med dubbla förfaranden i skattebrottsprocessen talade dessutom för att *juniavgörandet* skulle tillämpas både framåt och bakåt i tiden.⁹⁷ Tidsintervallet bestämdes från den 10 februari 2009 med hänvisning till Europadomstolens avgörande i *Zolotuchin-målet* eftersom det var orsaken till det förändrade rättsläget angående innebörden av *ne bis in idem-principen*.⁹⁸ Som tidigare nämnts ansågs då nämligen skyddet mot dubbel lagföring gälla gärningar som härstammar ifrån *identiska fakta* och inte som tidigare utifrån *själva brottsrubriceringen*. Högsta domstolen motiverade också tidpunkten för när retroaktiv verkan finns med att EU:s rättighetsstadga blev bindande genom Lissabonfördragets ikraftträdande den 1 december 2009.⁹⁹

⁹⁶ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 15.

⁹⁷ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 25.

⁹⁸ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 29.

⁹⁹ Högsta domstolen Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 32.

4 Konsekvenser av juni- och juliavgörandena

4.1 Dubbelbestraffningsförbudets tillämplighet

Ett beslut eller en dom om skattetillägg utgör alltså numera ett hinder för att väcka åtal för skattebrott, grovt skattebrott, skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift enligt 2-5 §§ SkBrL om båda förfarandena har sitt ursprung i samma *oriktiga uppgift*. Även skatteavdragsbrott, skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning enligt 6-8 §§ SkBrL omfattas av begränsningarna.

Förutsättningen för förbudet mot dubbla förfaranden är framförallt att skattetillägget har påförts en fysisk person. Det kan exempelvis vara en enskild näringsidkare, en delägare i ett handelsbolag eller en företrädare för en juridisk person. Om ett aktiebolag har påförts skattetillägget och åtalet sedan riktas mot en fysisk person aktualiseras däremot inte *ne bis in idem-principen* eftersom straffen riktas mot olika rättssubjekt, det vill säga mot en juridisk och en fysisk person.¹⁰⁰

Svåra gränsdragningsproblem kan emellertid uppstå vad det gäller *ne bis in idem-principens* tillämplighet även om skattetillägget och åtalet riktar sig mot samma person.¹⁰¹

4.2 Resning och retroaktivverkan

I och med *juliavgörandet* har det, som redogjorts för ovan, förklarats att *juniavgörandet* har retroaktiv verkan från den 10 februari 2009. Därmed skapades en grund för de personer som dömts efter den tidpunkten att begära resning. Det finns ett flertal rättsfall där resning har beviljats med hänvisning till *juni- och juliavgörandena*. Målen återförvisas i regel till underrätterna avseende de åtalspunkter som omfattas av resningen och avslås därefter.¹⁰²

Högsta förvaltningsdomstolen har senare förklarat att förbudet mot dubbla sanktioner även gäller i det omvända förfarandet. Det vill säga en åtalsprövning för skattebrott utgör hinder för att i ett senare skede påföra

¹⁰⁰ NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*, p. 63.

¹⁰¹ Se t.ex. HFD mål nr 6645-13.

¹⁰² Se t.ex. HD beslut Ö 3477-13 och Ö 4387-13.

skattetillägg. Detta framgår av ett plenumavgörande där Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt påförda skattetillägg som tillkommit efter åtalsprövningen.¹⁰³

Något som ännu är oklart är emellertid om skattebrottsåtalet enbart har resulterat i böter. Högsta domstolen har nämligen enbart förklarat att resning kan bli aktuell i de mål där fängelsestraff har utdömts.¹⁰⁴

4.3 Möjlighet till skadestånd

I och med *juniavgörandet* har det åtminstone i media spekulerats om att ett stort antal personer har rätt till skadestånd av staten på grund av att de har blivit utsatta för dubbelbestraffning.¹⁰⁵ Frågan är därför hur mycket dessa personer som två gånger har blivit ställda inför rätta har möjlighet att utfå i skadestånd. Att personer som redan har avtjänat ett fängelsestraff trots att skattetillägget var påfört dessförinnan kommer att få skadestånd är givetvis självklart. Större osäkerhet finns däremot för de personer som har fått ett strafföreläggande, åtalsunderlåtelse, samhällstjänst eller böter. Högsta domstolen har emellertid genom ett antal avgöranden klargjort att skadeståndsanspråk kan grundas direkt på Europakonventionen.¹⁰⁶

Den svenska skadeståndsrätten har under senare tid utvecklats relativt mycket angående det allmännas ansvar. Det gäller i synnerhet i situationer när skadelidanden har gjort gällande mot staten och kommuner att dennes mänskliga rättigheter enligt Europakonventionen har kränkts eller åsidosatts. Utvecklingen har främst skett genom att Högsta domstolen har tolkat skadeståndslagen (1972:207) på ett mer anpassat sätt till Europakonventionens rättighetskydd och Europadomstolens praxis angående mänskliga rättigheter. Avtrycken av rättsutvecklingen har framförallt uppenbarats vad det gäller icke-ekonomisk skada. Anledningen är troligtvis framförallt att skadeståndslagen ger små möjligheter till sådan skadeersättning. Även rätten till effektiva rättsmedel enligt artikel 13 Europakonventionen har under senare år utvecklats starkt i svensk nationell rättspraxis.¹⁰⁷

Skadeståndsmöjligheten finns i princip alltid när en EU-rättsakt ger en individuell rättighet.¹⁰⁸ Enligt EU-rätten kan skadestånd utgå i de fall då ett felaktigt uttag av skatt leder till skada. Skadan kan exempelvis bestå av att den skattskyldige inte har fri tillgång till de pengar som felaktigt har debiterats skattekotot.¹⁰⁹

¹⁰³ Se HFD mål nr 658-660-13.

¹⁰⁴ HD mål nr Ö 1526-13 *Juliavgörandet*, p. 23-24.

¹⁰⁵ Se t.ex. <http://www.dn.se/ekonomi/skyldiga-staten-miljoner-far-skadestand/> (hämtat 2013-09-27).

¹⁰⁶ Schultz: *Europakonventionen och skadestånd*, 2013, s. 666.

¹⁰⁷ SOU 2010:87 s. 119.

¹⁰⁸ Se t.ex. EU-domstolen mål nr C-6/90 och C-9/90 *Francovich*.

¹⁰⁹ Ståhl; Persson Österman; Hilling och Öberg: *EU-skatte rätt*, 2011, s. 63.

Den som anser sig ha lidit skada enligt Europakonventionens mening kan ansöka om skadestånd av staten hos Justitiekanslern (JK). JK handlägger statens frivilliga skadereglering. Det som omfattas är bland annat anspråk enligt 3 kap. 1-2 §§ skadeståndslagen samt lagen vid ersättning för frihetsberövanden och andra tvångsåtgärder (1998:714) (frihetsberövandelagen). Den som är missnöjd med JK:s beslut kan överklaga beslutet och stämma staten vid allmän domstol. Frivillig skadereglering av staten hanteras enligt förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten. För den skadelidande är det kostnadsfritt att begära skadestånd av staten genom JK. Dessutom har den enskilde möjligheten att få ersättning för ombudskostnader om anspråket leder till framgång.¹¹⁰ Rätt till ersättning från staten kan föreligga om det står klart att frihetsberövandet gjordes på felaktiga grunder och att domen eller beslutet därför var felaktigt. Ersättning kan medges för inkomstförlust och ideell skada på grund av lidande.¹¹¹

För att skadeståndsskyldighet ska kunna uppstå måste kränkningen vara av en viss svårhetsgrad. Det gäller i synnerhet inom den direkta beskattningens område eftersom lagstiftningen till största delen inte är EU-harmoniserad. Lagstiftning som bygger på EU-direktiv, vilket exempelvis mervärdesskattelagstiftningen gör, kräver därför antagligen betydligt mindre övergrepp för att orsaka skadeståndsskyldighet.¹¹² Avgörande faktorer för om kränkningen ska anses vara tillräckligt allvarlig är klarheten i den aktuella rättsregeln samt medlemsstatens handlingsutrymme enligt rättsakten. Därutöver måste beaktas om överträdelsen var uppsåtlig. Därmed kan antagligen inte ett uppenbart godtroshandlande av en medlemsstat leda till skadeståndsskyldighet. En försenad implementering av EU-lagstiftning är däremot inte ett skäl för att undkomma skadeståndsskyldighet.¹¹³

Vad det gäller överträdelser av *ne bis in idem-principen* inom skatterätten bör det anses som en mycket allvarlig kränkning av mänskliga rättigheter. Några tvivel om att skadeståndsskyldighet för staten föreligger borde därför inte finnas. Huruvida uppsåt har förelegat hos staten är däremot mer diskuterbart. Vad som kan konstateras är att det har funnits en debatt om att det svenska systemet har stått i strid med *ne bis in idem-principen*. Många åsiktsbedömare har därför uppenbarligen under en längre tid varit övertygade om att lagstiftningen inte har varit förenlig med Europakonventionen. Vad det gäller statens medvetenhet har det i ett flertal offentliga utredningar konstaterats att lagstiftningen borde utredas för att inte riskera konventionsbrott.¹¹⁴ Staten har emellertid underlåtit att göra några som helst ansträngningar till att ändra lagstiftningen. Troligtvis är

¹¹⁰ SOU 2010:87 s. 231.

¹¹¹ SOU 2010:87 s. 230.

¹¹² Ståhl; Persson Österman; Hilling och Öberg: *EU-skatterätt*, 2011, s. 63.

¹¹³ Ståhl; Persson Österman; Hilling och Öberg: *EU-skatterätt*, 2011, s. 63-64.

¹¹⁴ Se t.ex. SOU 2009:58 s. 16.

anledningen att domstolarna vid tidigare prövningar har godtagit systemet.¹¹⁵

I det fall att Högsta domstolen inte hade bestämt retroaktiv verkan från 10 februari 2009 kan det diskuteras till vilket datum som skadeståndsskyldighet egentligen sträcker sig. Anledningen är att ersättningsskyldigheten gäller kränkning av unionsrätten. Högsta domstolen motiverade sitt ställningstagande med Europadomstolens dom i *Zolotuchin-målet*. För svenskt vidkommande föll emellertid alla bitarna på plats först i och med EU-domstolens dom i målet *Åkerberg Fransson*. Enligt skattetilläggskommittén från 2001 kan det emellertid ifrågasättas om inte även domar före 10 februari 2009 kan vara felaktiga. Det som talar för att så är fallet är nämligen att Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll trädde ikraft redan 1988. Konventionen har dessutom varit gällande såsom svensk lag sedan 1995.¹¹⁶ Vid författandet av denna uppsats hade inget skadeståndsärende ännu prövats av JK. En handfull ansökningar om skadestånd har emellertid inkommit till myndigheten.

Som tidigare nämnts utgör skadeståndslagen grundreglerna för skadestånd om inte någon annan lag, avtal, allmänna rättsgrundsatser eller skadeståndsrättsliga principer är tillämpliga i det enskilda fallet (1 kap. 1 § skadeståndslagen). Emellertid finns det flera andra lagar och föreskrifter som innehåller specialbestämmelser med företräde framför skadeståndslagens allmänna bestämmelser.¹¹⁷ En sådan lag som innehåller särskilda regler om statens skadeståndsskyldighet är frihetsberövandelagen. Enligt 4 § gäller lagen bland annat den som har avtjänat ett fängelsestraff och den som har varit utsatt för administrativa frihetsberövanden. Ersättning utgår även till den som avtjänat ett fängelsestraff om det efter överklagande eller användande av särskilda rättsmedel såsom resning har meddelats en friande dom eller någon annan mindre ingripande påföljd. Statens ansvar enligt frihetsberövandelagen är rent strikt, det vill säga att ansvaret är oberoende av vållande.¹¹⁸

Den som har avtjänat ett fängelsestraff har alltså rätt till ersättning enligt 5 § frihetsberövandelagen. Förutsättningarna är att domen undandros genom överklagande eller särskilda rättsmedel såsom resning.

Enligt 7 § frihetsberövandelagen utgår ersättning för utgifter, förlorad arbetsinkomst, intrång i näringsverksamhet och för lidande. För att uppskatta omfattningen av lidandet måste det göras en helhetsbedömning i varje enskilt fall. Det som beaktas är intensiteten av den skadelidandes subjektiva lidande, vilket kan variera mycket från fall till fall. I vissa situationer kan lidandet uppskattas till obefintligt om exempelvis den skadelidande har varit under starkt missbruk. Likväl ska stor vikt läggas till etiska och sociala aspekter vid bedömningen. En annan viktig omständighet

¹¹⁵ Se t.ex. NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444.

¹¹⁶ SOU 2001:25 s. 210.

¹¹⁷ SOU 2010:87 s. 114.

¹¹⁸ SOU 2010:87 s. 117.

är om den skadelidandes identitet har kommit till allmän kännedom och orsakat stor uppmärksamhet under frihetsberövandet. I sådana fall bör uppskattningen av lidandet öka. Eftersom det är JK som i första hand ska tillämpa skadeståndslagstiftningen vid statens frivilliga skadeståndsreglering har myndigheten utvecklat vissa riktlinjer för att skapa en enhetlig praxis. Det som beaktas är då framförallt frihetsberövandets längd, det misstänkta brottets art och formen av frihetsberövandet.¹¹⁹ Enligt JK:s praxis uppgår ersättningen för lidandet i normalfallet till 30 000 kr för den första månaden, 20 000 för varje ytterligare månad upp till sjätte månaden och 15 000 kr per månad för tiden därefter.¹²⁰

Om påföljden inte har varit frihetsberövande är inte frihetsberövelagen tillämplig. I sådana fall måste en skadeståndsansökan grundas på vanliga skadeståndsrättsliga principer. Själva kränkningen utgörs i dessa fall av otillåten dubbelbestraffning. Om skattetillägget påfördes först ska ersättning utgå för brottmålsdomen som då antingen är fängelse, böter eller villkorlig dom. I det omvända fallet ska ersättning utgå för att skattetillägg har påförts trots en redan avgjord brottmålsdom. Att beräkna skadeståndersättningen i dessa fall kommer givetvis att bli mycket komplicerat eftersom situationerna avsevärt kommer att skilja sig åt. Frågor kan exempelvis uppstå kring vilken ersättningsvärd kränkning en friande brottmålsdom utgör?

4.4 Kommentar

Mot bakgrund av rättspraxis kan det tyckas vara förvånande att ett förhandsavgörande inte hade inhämtats av Högsta domstolen vid dess tidigare avgöranden. Ett förhandsavgörande kunde åtminstone ha inhämtats för att tysta de ifrågasättande rösterna om Högsta domstolens rättspraxis som tilltog med tiden. En allmän uppfattning har emellertid varit att de svenska nationella domstolarna inte gärna inhämtar förhandsavgöranden från EU-domstolen. Det har i synnerhet gällt rörande frågan om *ne bis in idem-principen* enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.¹²¹

Eftersom det inte finns någon rimlig förklaring till Högsta domstolens syn på *ne bis in idem-principens* innebörd ligger det nära till hands att leta efter andra anledningar. En möjlig orsak är att Högsta domstolen har varit rädd för att underminera statens skatteinkomster genom att mildra påföljderna vid skattebrott och att förhindra uttag av skattetillägg i vissa fall.¹²² Skattetillägg är nämligen en inte oväsentlig intäktskälla för staten. Under år 2012 uppgick statens intäkter av skattetillägg till ca 1,2 miljarder kronor. År 2011 var intäkterna ca 2 miljarder kr.¹²³ Ställt i relationen till statens övriga kostnader kan det jämföras med regeringens förslag till höjd brytpunkt för statlig

¹¹⁹ Prop. 1997/98:105 s. 56.

¹²⁰ <http://www.jk.se/Arbetsuppgifter/Frihetsberovande.aspx> (hämtat 2013-12-30).

¹²¹ Hettne: *EU-rättslig metod*, 2011, s. 281.

¹²² Se t.ex. <http://www.dagensjuridik.se/2013/09/statens-intresse-att-maximera-sina-inkomster> (hämtat 2013-10-17).

¹²³ SOU 2013:62 bilaga 3 s. 551.

inkomstskatt i budgetpropositionen för 2014 som beräknades kosta 3 miljarder kr i minskade skatteintäkter.¹²⁴ Hur som helst har den typen av resonemang fått stå den enskilde dyrt. Staten kommer dessutom troligen att få betala ett stort antal skadeståndsanspråk på grund av underlåtenheten att anpassa lagstiftningen till överstatliga förbindelser.

¹²⁴ Prop. 2013/14:1 s. 202.

5 Nytt lagförslag (SOU 2013:62)

5.1 Ny lag om skattetillägg i allmän domstol

En utredning vid namn *Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet* (utredningen) har i september 2013 framlagt nya lagförslag till hur sanktionsförfarandena i skatteprocesserna ska hanteras i framtiden. Lagförslaget föreslås träda ikraft den 1 juli 2014. Anledningen är att det nuvarande rättsläget är mycket olämpligt eftersom det kan leda till att personer går utan påföljd om skatteåtalet ogillas eller läggs ned.¹²⁵

Betänkandet innebär att en ny särskild lag om uttag av skattetillägg och tulltillägg ska antas eftersom det anses vara alltför ingripande att implementera lagändringarna i den befintliga lagstiftningen.¹²⁶ Vidare innebär betänkandet att det fortfarande ska vara möjligt att kombinera skattetillägg och åtal för skattebrott. För att principen om *ne bis in idem* inte ska utgöra ett hinder ska skattetillägget påföras i de allmänna domstolarna i samband med prövningen av skattebrottsåtalet. Med andra ord innebär det att när Skatteverket gör en brottsanmälan på grund av en misstänkt *oriktig uppgift* ska myndigheten inte besluta om skattetillägg. Istället ska åklagaren yrka på skattetillägg i de allmänna domstolarna inom ramen för samma process som skattebrottsåtalet. Bakgrunden till att betänkandet innebär att det dubbla sanktionssystemet ska bibehållas är av hänsyn till skattesystemets effektivitet. Enligt utredningen hade alternativet varit att föreslå ett vägvalssystem där myndigheterna måste välja mellan skattetillägg eller allmänt åtal. Ett vägvalssystem kan emellertid leda till att uppgiftslämnaren går fri om åtalet ogillas eftersom möjligheten att påföra skattetillägg därmed är förbrukad enligt principen om *ne bis in idem*.¹²⁷ (Vägvalsmodellen utvecklas i avsnitt 5.3)

I betänkandet konstateras att det inte är uppenbart huruvida processen bör samlas i förvaltningsdomstolarna eller de allmänna domstolarna. Detta eftersom skattemål är en del av den offentliga rätten och avgörs i förvaltningsdomstolarna medan skattebrottet tillhör straffrätten och avgörs i de allmänna domstolarna. Enligt utredningen är det likväl mest lämpligt att samla processerna i de allmänna domstolarna eftersom åtal för skattebrott vanligtvis sker i samband med bokföringsbrott. Många personer hade därför ändå behövt åtalas två gånger på grund av misstanken om bokföringsbrott. Det konstateras därför att det krävs relativt stora förändringar av domstolsprocesserna men att det ändå är mindre ingripande att överföra

¹²⁵ SOU 2013:62 s. 444.

¹²⁶ SOU 2013:62 s. 223.

¹²⁷ SOU 2013:62 s. 219.

skattetilläggsbedömningen till allmän domstol än skattebrottsfrågan till allmän förvaltningsdomstol.¹²⁸

Om det inte är aktuellt med åtal för skattebrott ska påförandet av skattetillägg hanteras av Skatteverket och överklagas till förvaltningsdomstolarna i dess nuvarande ordning.¹²⁹ Innebörden av lagförslaget är således att staten vid en viss tidpunkt blir bunden av ett beslut att väcka åtal eller inte. Förfarandet kan därför innebära att enbart skattetillägg påförs eller påförande av skattetillägg i kombination med åtal för skattebrott.

Om åklagaren efter en brottsanmälan väljer att inte åtala för skattebrott ska Skatteverket genast underrättas om detta för att ge myndigheten möjlighet att besluta om skattetillägg på eget initiativ. Det kan exempelvis vara nödvändigt när åklagaren anser att anmälningen om misstänkt skattebrott gjordes på för svaga grunder. I ett sådant fall hindras inte Skatteverket till att besluta om skattetillägg eftersom åklagaren inte har tagit ställning till den misstänktes skuld. Skatteverket har därefter en tidsfrist om sex månader på sig för att påföra skattetillägg från det att beslut om åtalsnedläggelse har fattats.¹³⁰

Om åklagaren beslutar om åtalsunderlåtelse är det däremot enligt förslaget inte möjligt att återförvisa ärendet till Skatteverket. Vid åtalsunderlåtelse krävs nämligen att den misstänktes skuld är klarlagd och det utgör därför hinder mot ytterligare prövning enligt principen om *ne bis in idem*.¹³¹

För att den nya lagen om skattetillägg i allmän domstol ska vara tillämplig krävs emellertid att felaktigheten eller passiviteten riskerar att drabba samma rättssubjekt i mer än ett sanktionsförfarande.¹³² Om exempelvis en juridisk person påförs skattetillägg medan en företrädare för samma juridiska person åtalas för skattebrott är lagen inte tillämplig eftersom sanktionerna träffar olika rättssubjekt.

Utredningen konstaterar därför att det är svårt att förutspå vilken effekt lagförslagen kommer att innebära för antalet påförda skattetillägg och de sammanlagda skattetilläggsintäkterna. Troligtvis kommer intäkterna att minska något eftersom påförandet av skattetillägg kommer att ta hänsyn till brottmålsprocessen på ett bättre sätt.¹³³ Vad det gäller juridiska personer förväntas förslagen inte få särskilt stor beröring. Anledningen är att juridiska personer vanligtvis inte träffas av brottmålsprocessen utan istället är det vanligtvis företrädarna för dessa som blir föremål för åtal.¹³⁴

¹²⁸ SOU 2013:62 s. 219.

¹²⁹ SOU 2013:62 s. 221.

¹³⁰ SOU 2013:62 s. 245.

¹³¹ SOU 2013:62 s. 243.

¹³² SOU 2013:62 s. 227.

¹³³ SOU 2013:62 s. 450.

¹³⁴ SOU 2013:62 s. 451.

Utredningen föreslår vidare att lagens tillämplighet ska begränsas till att enbart gälla *felaktigt eller passivt handlande* som är uppkommet efter 30 juni 2014. Anledningen till detta är att komplicerade övergångsregler i annat fall hade behövts tillämpas för att införliva reglerna med tidigare gällande lagstiftning. Dessutom blir lagstiftningen betydligt mer förutsebar för den enskilde genom att vänta med bestämmelsernas ikraftträdande tills dess. Nackdelen är naturligtvis att den nuvarande situationen förblir gällande till den nya lagens ikraftträdande med risk för att vissa skattebrottslingar inte blir lagförda. Trots dessa risker anses det ändå som mest lämpligt att lagen enbart ges tillämplighet från 1 juli 2014.¹³⁵

Utredningen har i sitt betänkande inte närmare diskuterat frågan huruvida det är lämpligt med olika beviskrav. Några av utredningens medlemmar har i särskilda yttranden gett sin synpunkt. Exempelvis anser advokaten Börje Leidhammar att beviskravet för att påföra skattetillägg bör vara detsamma som i brottmålsfrågan, det vill säga *ställt utom rimligt tvivel*.¹³⁶ Även sakkunnige Teresa Simon-Almendal och experten Kerstin Nyquist har framfört liknande särskilda yttranden. De anser nämligen att samtliga skattetilläggsärenden bör underkastas brottmålets beviskrav eftersom skattetillägget är att jämföra med ett straff. Detta oavsett om det är Skatteverket eller någon domstolsinstans som har beslutat i ärendet. Det bör även införas ett subjektivt krav på *uppsåt eller grov oaktsamhet* och det allmänna bör bära bevisbördan för detta.¹³⁷

Det bakomliggande motivet till det aktuella lagförslaget är att förstärka rättssäkerheten för enskilda och företag. Förslaget har emellertid störst påverkan på fysiska personer. I de allra flesta fall kommer Skatteverket att besluta om skattetillägg i sedvanlig ordning. Den enskilde kommer då med säkerhet att veta om denne ska bli åtalad för skattebrott.¹³⁸

Innebörden av lagförslaget är således att Skatteverket måste göra en mer djupgående bedömning av om det finns grund för att anmäla ett misstänkt brott till åklagare. Den bedömningen måste även göras vid befintlig lagstiftning men beslutet om anmälan måste göras med större betänksamhet enligt lagförslaget. Anledningen är naturligtvis att Skatteverket blir bundet av beslutet och inte kan påföra skattetillägg på egen hand. Lagförslaget kommer troligen även leda till en omfördelning av arbetsbelastningen. Eftersom fler skattetilläggsfall kommer att flyttas från förvaltningsdomstolarna till de allmänna domstolarna. Även åklagarmyndigheten kommer att få en ökad arbetsbelastning eftersom det kommer att bli åklagarens uppgift att även yrka på att domstolen beslutar om skattetillägg.¹³⁹

¹³⁵ SOU 2013:62 s. 444 f.

¹³⁶ SOU 2013:62 s. 515-517.

¹³⁷ SOU 2013:62 s. 523.

¹³⁸ SOU 2013:62 s. 451.

¹³⁹ SOU 2013:62 s. 452.

5.2 Remissinstansernas synpunkter på förslaget

Ett 20-tal olika remissinstanser har genom yttranden kommenterat utredningens förslag. Eftersom uppsatsen inte i detalj kan redogöra för alla remissvar avser jag i detta avsnitt att kort redogöra för de viktigaste synpunkterna. Framställningsmässigt har jag valt att enbart redogöra för Skatteverkets remissvar i sin helhet eftersom det sannolikt är den myndighet som påverkas mest av förslaget. Ur övriga remissvar har jag valt att redogöra för enbart de mest väsentliga synpunkterna i förhållande till uppsatsen syfte.

5.2.1 Skatteverket

Skatteverket är i sitt remissyttrande i huvudsak positiv till förslaget som innebär att bägge sanktionerna ska tillämpas i samma omfattning som före *juniavgörandet*. Skatteverket anser emellertid att det föreslagna systemet är komplicerat eftersom det innebär att domstolarna måste göra skilda prövningar i dessa mål på grund av frånvaron av subjektiva rekvisit och de lägre beviskraven i skattetilläggsfrågan. Det konstateras emellertid att parallella prövningar redan förekommer i brottmål när allmänna domstolar prövar ett enskilt anspråk vid sidan av ett allmänt åtal.¹⁴⁰

Skatteverket ser också risk för komplikationer i praxisskapandet eftersom både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen blir prejudikatinstanser. Problemen blir störst i de mål där brottmålsdomen är friande eftersom det då måste prövas om rekvisiten för skattetillägg är uppfyllda. I de fall där brottmålsdomen är fällande behöver inte skattetilläggsfrågan prövas eftersom beviskraven är lägre och med automatik uppfyllda om åtalet gillas. Domstolen behöver därför bara inrikta sig på huruvida de finns befrielsegrunder för skattetillägg. Skatteverket anser emellertid att problemen är hanterbara och att denna typ av problematik kan hanteras genom ett större samarbete mellan Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket.¹⁴¹

Skatteverket hade vidare önskat ett klargörande angående vad som gäller om exempelvis den allmänna domstolen har bestämt ett visst underlag för skattetillägg men det senare sänks på grund av ett omprövningsbeslut hos Skatteverket.¹⁴²

Enligt betänkandet bör resurser överföras från Skatteverket till Åklagarmyndigheten eftersom det troligen kommer att bli en förskjutning i arbetsbördan på detta vis. Skatteverket instämmer inte i detta eftersom fallen

¹⁴⁰ SKV:s remissyttrande, dnr. 131 591240-13/112, s. 1.

¹⁴¹ SKV:s remissyttrande, dnr. 131 591240-13/112, s. 1-2.

¹⁴² SKV:s remissyttrande, dnr. 131 591240-13/112, s. 6.

som omfattas av den nya lagen kommer att kräva större utredningar samt att Skatteverket troligen ändå kommer att utföra det mesta utredningsarbetet på åklagarnas uppdrag.¹⁴³

5.2.2 Skatteverkets anmälningsskyldighet

Flera av remissinstanserna anser att Skatteverkets anmälningsskyldighet till åklagare behöver ändras, vilket utredningens förslag inte innebär. Exempelvis anser Näringslivets skattedelegation att Skatteverket borde göra en mer ingående prövning där hänsyn även tas till subjektiva rekvisit och bevisläget. Anledningen är att det skulle leda till färre brottsanmälningar och därmed minska arbetsbördan för åtminstone Åklagarmyndigheten.¹⁴⁴

Kammarrätten i Göteborg anser till och med att ett införande av ”särskilda skäl” motsvarande 31 § lagen (2000:1225) om straff mot smuggling kan vara motiverat för att minska antalet brottsanmälningar. I ett sådant fall skulle alltfler skattebrott enbart sanktioneras med skattetillägg och endast de allvarligaste fallen leda till allmänt åtal. Kammarrätten tillägger därför att skattetillägg eventuellt skulle behöva beräknas enligt en högre procentsats i vissa fall.¹⁴⁵

5.2.3 Beviskravens höjd

Några av remissinstanserna är kritiska till att utredningens förslag inte innebär någon förändring av beviskravens höjd för påförande av skattetillägg. Anledningen är att beviskraven är högre för skattebrott än för skattetillägg. Exempelvis anser Näringslivets skattedelegation att frågan bör utredas vidare. Det konstateras där visserligen att olikheterna i beviskraven inte är något nytt fenomen men att det inte är bra för rättssäkerheten att skattetilläggsrekvisiten inte heller är beroende av *uppsåt eller oaktsamhet*. Det befaras också att skillnaden mellan beviskraven för skattetillägg och skattebrott kommer att framgå tydligare och bli mer svårmotiverad eftersom processerna avgörs samtidigt och i allmän domstol. Som exempel anges att en viss bevisning kanske inte räcker till för att påföra ett bötesstraff i brottmålet men ändå är tillräckligt för att påföra 200 000 kr i skattetillägg.¹⁴⁶

Kammarrätten i Stockholm uttrycker sin farhåga för skillnaderna i beviskraven såsom att ”Hur denna prövning i praktiken ska gå att genomföra har kammarrätten svårt att föreställa sig”.¹⁴⁷ Även Göteborgs tingsrätt befarar att problem kan uppstå vid dessa prövningar. Göteborgs tingsrätt bedömer att situationer där den tilltalade frias från skattebrottet men ändå påförs skattetillägg kommer att bli få men att dessa fall kan

¹⁴³ SKV:s remissyttrande, dnr. 131 591240-13/112, s. 7-8.

¹⁴⁴ Näringslivets skattedelegations remissyttrande, dnr. SN185/2013, s. 4.

¹⁴⁵ Kammarrätten i Göteborgs remissyttrande, s. 5.

¹⁴⁶ Se t.ex. Näringslivets skattedelegations remissyttrande, dnr. SN185/2013.

¹⁴⁷ Kammarrätten i Stockholms remissyttrande, dnr. AdmD-645-2013, s. 3.

komma att uppfattas som märkliga eller stötande. Göteborgs tingsrätt stödjer trots detta i huvudsak förslaget.¹⁴⁸

Förvaltningsrätten i Uppsala anser emellertid att förekomsten av olika beviskrav inte behöver vara ett alltför stort problem eftersom det är fallet inom vissa andra områden, såsom exempelvis när enskilda anspråk yrkas i brottmål och när de allmänna förvaltningsdomstolarna prövar inkomsttaxeringen i samband med påförande av skattetillägg.¹⁴⁹

Även JO befarar att skillnaden i beviskraven kan leda till olyckliga resultat och att det kan bli mycket svårt att ge en pedagogisk förklaring till konsekvenserna för den enskilde om denne frias för skattebrott men ändå påförs skattetillägg.¹⁵⁰

5.2.4 Samordningen av straffrättsliga och administrativa sanktioner

Flera samstämmiga synpunkter har avsett samordningen av skattetillägget och skattebrottsåtalet. Exempelvis anser Ekobrottsmyndigheten att utredningen inte har beaktat alla problem för myndigheterna om skattetillägget överförs till allmän domstol. Ekobrottsmyndigheten har vidare påpekat att det inom andra områden är tillräckligt med en straffrättslig påföljd och anser därför att möjligheten till att enbart skärpa den straffrättsliga sanktionen borde ses över. Det konstateras visserligen av Ekobrottsmyndigheten att skattetilläggen kan värna om deklaramoralen på ett positivt sätt samt även ha statsfinansiella syften, men att det i vissa fall ändå kan vara motiverat att enbart använda åtalet som sanktion.¹⁵¹

Vidare ifrågasätts betänkandets innebörd över att allmän domstol har att pröva till vilket belopp exempelvis en oredovisad intäkt uppgår. Göteborgs tingsrätt anser istället att det hade varit tillräckligt att fastställa att oredovisade intäkter finns som skattetillägg ska utgå för. Anledningen är framförallt att processerna kommer att tyngas med saker utan betydelse och kräva materiella kunskaper i skatterätt vilket vanligtvis saknas i allmän domstol.¹⁵²

JO har genom remissyttrandet föreslagit att betänkandet inte genomförs. Anledningen är att JO anser att det föreslagna systemet, som tillåter dubbla förfaranden med skattetillägg och skattebrott, är mycket komplicerat. Istället är en s.k. vägvalslösning att föredra. JO hänvisar framförallt till att Norge, vars skattesystem liknar Sverige, har infört vägvalslösningen. Eftersom betänkandet innebär att beslutsfattandet i första instans ska delas upp mellan Skatteverket och tingsrätterna, vilket innebär att handlingar och uppgifter

¹⁴⁸ Göteborg tingsrätts remissyttrande, dnr. 346/TGG 2013, s. 1-2.

¹⁴⁹ Förvaltningsrätten i Uppsalas remissyttrande, dnr. FUP 2013-110:1, s. 8.

¹⁵⁰ JO:s remissyttrande, dnr. R 97-2013, s. 4.

¹⁵¹ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 3.

¹⁵² Göteborg tingsrätts remissyttrande, dnr. 346/TGG 2013, s. 3.

ska hanteras dem emellan och kan innebära risk för att lika fall inte behandlas lika.¹⁵³

En ytterligare aspekt som anförs i JO:s remissyttrande är att domstolens beslut om skattetillägg i vissa fall kan behöva fattas innan Skatteverkets slutskattebesked är klart. Risk finns därför för att domstolens beslut inte korresponderar med Skatteverkets slutskattebesked. JO anför vidare att reglerna om åtalsunderlåtelse inte är lämpliga att tillämpa om förslaget blir verklighet. Anledningen är att åtalsunderlåtelse innebär en prövning i skuldfrågan och därför utgör hinder mot att påföra skattetillägg. Det får därför antas att åtalsunderlåtelse inte kommer att meddelas av åklagarna i dessa fall.¹⁵⁴

JO är också kritisk mot att prövningstillstånd krävs i de allmänna domstolarna. Utredningens förslag innebär emellertid att prövningstillstånd inte krävs om den dömde godtar domstolens bedömning i skuldfrågan och bara överklagar skattetillägget. Om den dömde vill bli helt frikänd krävs emellertid prövningstillstånd. Det medför därför att skattetillägg som påförs i de allmänna domstolarna inte är garanterade en prövning i högre instans. Skattetillägg som påförs av Skatteverket kan däremot överprövas både i förvaltningsrätt och kammarrätt utan prövningstillstånd.¹⁵⁵

Att förslaget innebär att både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen blir prejudikatinstanser är något som också har uppmärksamats. Exempelvis anser Stockholms tingsrätt att dubbla prejudikatinstanser troligen leder till olika praxis.¹⁵⁶

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet är i viss mån frågande huruvida skattekompetens måste tillföras de allmänna domstolarna eftersom en större del av skatteprövningen överflyttas dit. Fakulteten påpekar detta i synnerhet eftersom det för närvarande utreds om förvaltningsdomstolarna behöver specialiseras på detta område, det vill säga att inrätta förvaltningsdomstolar som enbart hanterar skattemål. Att överflytta prövningen av skattetillägg skulle nämligen motverka det syftet.¹⁵⁷

Det finns remissinstanser som helt vill avstyrka förslaget om samordning av de dubbla förfarandena. Framförallt Attunda tingsrätt talar i klarspråk om att avstyrka förslaget om samordning av den straffrättsliga och den administrativa sanktionen. Attunda tingsrätt anser istället att ett rent vägvalssystem bör införas. Attunda tingsrätt pekar framförallt på de fall då det grundläggande beskattningsbeslutet, hos Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol, ännu inte finns kan orsaka svårigheter för att ta beslut i skattetilläggsfrågan. Att ett vägvalssystem framstår som ett tydligare och mer rättssäkert system för den enskilde framförs också som argument. För att

¹⁵³ JO:s remissyttrande, dnr. R 97-2013, s. 1-2.

¹⁵⁴ JO:s remissyttrande, dnr. R 97-2013, s. 3.

¹⁵⁵ JO:s remissyttrande, dnr. R 97-2013, s. 4.

¹⁵⁶ Stockholms tingsrätts remissyttrande, dnr. 2013/0519 Doss 51, s. 2.

¹⁵⁷ Juridiska fakulteten i Stockholms remissyttrande, dnr. SU FV-1.1.3-2873-13, s. 2.

minimera riskerna för att någon påföljd inte ska utgå om skattebrottsåtalet ogillas föreslås att samarbetet mellan Skatteverket och åklagare ska utvecklas och ske i större mån av samordning.¹⁵⁸

Helsingborgs tingsrätt är också kritiskt till förslaget och anser att ett vägvalssystem är att föredra. För att förbättra systemet föreslås istället att skattebrottet utvidgas för att kunna kombineras med en särskild sanktion, en s.k. skattebot, vilket i viss mån skulle kunna motsvara skattetillägget i de fall som åtal väljs. Tingsrätten anser därför inte att risken för att undkomma sanktion är tillräcklig för att förkasta vägvalsmodellen. Som skäl anförs dels att de fall som undgår sanktion bör vara relativt få till antalet, men också att det inte kan anses som stötande att en friande brottmålsdom leder till att den misstänkte går utan sanktion eftersom även skattetillägg är att anse som ett straff.¹⁵⁹

5.2.5 Saken i målet och taleändringar

En annan aspekt av förslaget som ett flertal av remissinstanserna har ställt sig frågande till är hur sakbegreppet och eventuella taleändringar ska hanteras. Exempelvis har Kammarätten i Stockholm önskat klarhet i hur taleändringar ska hanteras om skattetillägget avgörs i allmän domstol i samband med skattebrottsåtalet. Anledningen är att ett vidsträckt sakbegrepp tillämpas i brottmålen där åklagarna i stor utsträckning kan justera sin talan så länge det rör sig om uppgifter i en och samma deklaration. I skattemålen är däremot sakbegreppet mycket snävt och innebär att olika uppgifter inom samma deklaration ska hanteras som olika sakfrågor. Enligt utredningens förslag ska det skatterättsliga sakbegreppet styra när skattetillägg är aktuellt i allmän domstol. Eftersom det innebär att Skatteverket kommer att kunna påföra skattetillägg för andra sakfrågor än det som hanteras av åklagaren i samband med skattebrott befarar Kammarätten i Stockholm att gränsdragningen i vissa fall kommer att orsaka stor osäkerhet.¹⁶⁰ Även Förvaltningsrätten i Malmö har farhågor gällande sakbegreppen och befarar att många mål kommer att uppstå kring bedömningen av vad som är att anse som ”*samma felaktighet eller passivitet*”.¹⁶¹

Även Helsingborgs tingsrätt är kritisk och pekar på att Skatteverket är oförhindrad att påföra skattetillägg för en annan *felaktighet eller passivitet* än den som åklagaren har väckt åtal för eftersom sakbegreppen är olika för skattetillägg och skattebrott. Detta medför att Skatteverket skulle kunna ta ett beslut om skattetillägg för en annan felaktighet än vad brottsanmälan avser. Risk finns också för att åklagaren i brottmålet justerar åtalet till att

¹⁵⁸ Attunda tingsrätts remissyttrande, dnr. 533-2013, D 51, s. 2 f.

¹⁵⁹ Helsingborg tingsrätts remissyttrande, dnr. 212/13, s. 5.

¹⁶⁰ Kammarätten i Stockholms remissyttrande, dnr. AdmD-645-2013, s. 3.

¹⁶¹ Förvaltningsrätten i Malmös remissyttrande, dnr. A 2013-648-1, s. 6.

även avse denna andra felaktighet vilket resulterar i att skattetillägg påförs två gånger för samma sak.¹⁶²

5.2.6 Förenligheten med *ne bis in idem*

Ekobrottsmyndigheten har i sitt remissvar ifrågasatt om förslaget verkligen är helt förenligt med Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden. Som jag uppfattar remissvaret avser Ekobrottsmyndigheten att risk finns för att skattetillägg inte påförs på ett likartat sätt i allmän förvaltningsdomstol respektive allmän domstol. Sammantaget riskerar osäkerheten leda till att skattetilläggsreglerna kommer under Europadomstolens prövning i alla fall eftersom förslaget inte tydligt visar var gränsen går för när *ne bis in idem-principen* är tillämplig. Ekobrottsmyndigheten motiverar sin ståndpunkt framförallt genom att hänvisa till den ”oreda” som varit i rättspraxis efter *Zolotuchin-avgörandet*. Därmed finns det risk för att underrätternas ovilja att följa Högsta domstolens avgöranden fortsätter även framöver om inte reglerna är mycket tydliga.¹⁶³

Juridiska fakulteten i Uppsala påpekar också rent generellt att ambitionen i förslaget till vissa delar balanserar på gränsen till vad som uppfyller Europakonventionen. Eftersom konventionen är minikrav anser fakultetsnämnden att strävan i vissa delar av förslaget borde höjas och exemplifierar med samspelet mellan sanktionernas rättskraft i förhållande till varandra.¹⁶⁴

5.2.7 Allmänna synpunkter på förslaget

Ekobrottsmyndigheten påpekar att förslaget innebär att fyrtio års erfarenhet av att tillämpa skattetilläggsbestämmelserna inte kan utnyttjas vid de fall som avgörs i allmän domstol.¹⁶⁵ Det konstateras också att förslagets påverkan på brottsbekämpande verksamhet inte har utretts i tillräcklig omfattning.¹⁶⁶ Dessutom innebär förslaget att åklagare i större utsträckning kommer att lägga ned förundersökningen i de mål där skattetillägg kan bli aktuellt. Därmed riskerar brotten mot skattebrottslagen att i viss mån avkriminaliseras.¹⁶⁷ Det finns även risk för att incitamenten för skattebrottslingar att godta strafförelägganden kommer att minska eftersom skattetillägg ändå kan komma att påföras, vilket är negativt ur ett processekonomiskt perspektiv.¹⁶⁸

¹⁶² Helsingborg tingsrätt remissyttrande, dnr. 212/13, s. 2.

¹⁶³ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 5.

¹⁶⁴ Juridiska fakulteten i Uppsalas remissyttrande, dnr. JURFAK 2013/78, s. 2.

¹⁶⁵ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 6.

¹⁶⁶ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 1.

¹⁶⁷ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 7.

¹⁶⁸ EBM:s remissyttrande, dnr. EBM A-2013/0554, s. 10.

Att påförandet av skattetillägg i allmän domstol kan komma att ta avsevärt längre tid i anspråk är något som förvaltningsrätten i Stockholm också anför som ett potentiellt problem. Anledningen är att oskäligt lång tid mellan felaktigheten och beslutet kan vara en befrielsegrund för skattetillägg.¹⁶⁹

Åklagarmyndigheten är i huvudsak kritisk och avstyrker utredningens förslag i sitt yttrande. Vad jag anser vara av särskilt intresse i remissvaret är framförallt att Åklagarmyndigheten är kritisk till att tillämpa skattetilläggsrekvisiten i brottmålsprocessen. Istället föreslås att antingen ta bort farerekvisitet i skattebrottet eller införa farerekvisitet för skattetillägget för att skapa en likformighet mellan sanktionerna. Ett annat alternativ som föreslås är att lagstifta om en särskild form av skattetillägg som vilar på straffrättslig grund och därmed utgöra en särskild rättsverkan av brottet, såsom exempelvis ett värdeförverkande utgör.¹⁷⁰

Även branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare (FAR) befarar att det kan bli svårt att upprätthålla legitimiteten i en rättsordning som innebär att skattebrottsåtalet ogillas till följd av bristande uppsåt men att det ändå är möjligt att påföra skattetillägg. Anledningen är framförallt att skattetillägget kan uppgå till ett betydligt högre belopp än vad bötespåföljden hade kunnat göra.¹⁷¹

5.3 Alternativ lösning (vägvalssystemet)

Det finns givetvis andra alternativ till lagstiftning som inte står i konflikt med *ne bis in idem-principen*. Enligt utredningen är det exempelvis möjligt att utforma en alternativ sanktionslagstiftning där det allmänna måste välja om en straffrättslig eller administrativ sanktion ska tillämpas. I bland annat Nederländerna och Norge har det antagits en sådan sanktionslagstiftning.¹⁷² Vid en vägvalslösning åligger det Skatteverket att välja om det ska påföras skattetillägg eller om det ska göras en brottsanmälan till åklagare.¹⁷³

Ett dilemma med vägvalslagstiftningen är att det allmänna blir bundet av sitt val. I vissa situationer kan det nämligen vara önskvärt att återgå till en administrativ sanktion. Det kan exempelvis bero på att åklagaren väljer att avsluta en förundersökning, beslutar om åtalsunderlåtelse eller utfärdar ett strafföreläggande. För att inte den misstänkte helt ska undgå bestraffning i dessa fall hade det därför varit önskvärt om Skatteverket istället hade kunnat påföra skattetillägg.

Eftersom vägvalslösningen hindrar ytterligare prövning i fallet om åtalet ogillas innebär det att Skatteverket skulle behöva göra en mer grundlig straffrättslig analys angående vad en eventuell brottsanmälan skulle leda till.

¹⁶⁹ Förvaltningsrätten i Stockholms remissyttrande, dnr. AD 2013-401.

¹⁷⁰ Åklagarmyndighetens remissyttrande, dnr. ÅM-A 2013/1579, s. 2.

¹⁷¹ FAR:s remissyttrande, s. 2.

¹⁷² SOU 2013:62 s. 201.

¹⁷³ SOU 2013:62 s. 202.

Eftersom straffrättsliga aspekter är ett område som är främmande för Skatteverket skulle troligen den typen av kunskap behöva upparbetas inom myndigheten.¹⁷⁴

¹⁷⁴ SOU 2013:62 s. 206.

6 Sammanfattande analys

6.1 Inledning

I uppsatsens inledning formulerade jag två huvudsyften med uppsatsen. Dels att utreda orsakerna till och konsekvenserna av Högsta domstolens *juni- och juliavgöranden* men också att analysera ett nytt lagförslag för påförande av skattetillägg i kombination med skattebrottsåtal. Avsikten var också att diskutera lagförslaget ur ett *de lege ferenda-perspektiv*, det vill säga hur det enligt min mening borde vara.

I denna avslutande del av uppsatsen sammanfattar jag min analys och mina slutsatser. Jag kommer också att besvara uppsatsens frågeställningar i den mån som det är möjligt.

6.2 Orsaker till juni- och juliavgörandena

Högsta domstolen förklarade i *juniavgörandet* att en av anledningarna till att domstolen nu var redo att ompröva sin egen rättspraxis var att det hade förväntats att lagstiftaren skulle genomföra förändringar inom skattetilläggsområdet efter avgörandena från 2010 och 2011. Mot bakgrund av *juniavgörandet* kan det därför konstateras att den dömande makten har gått före den lagstiftande makten. Det kan därför ifrågasättas om det är lagstiftaren eller Högsta domstolen som egentligen styr rättsutvecklingen på området.

Under mitt uppsatsskrivande har en ständigt återkommande fråga varit om *juni- och juliavgörandena* är helt unika inom svensk rätt. Med reservation för att jag inte är insatt i rättssystemets alla områden tror jag att avgörandena är helt säregna. Emellertid kanske avgörandena enbart är en ytterlighet på en pågående trend som innebär att den dömande makten får allt större inflytande. Anledningen är då antingen lagstiftarens passivitet eller domstolarnas initiativförmåga. Enligt min uppfattning är båda alternativen gällande för svenskt vidkommande. För domstolarnas del är detta fallet åtminstone om det s.k. underrättsupproret tas i beaktning. Att domstolarnas lagprövningsrätt har utvecklats under senare tid är kanske också av betydelse. Lagstiftarens passivitet kanske inte är särskilt uppseendeväckande eftersom ifrågasättandet av skattetilläggsreglerna till största delen har gjorts av jurister och troligtvis inte engagerat politiker i särskilt hög utsträckning. Att utvecklingen mot ett mer domstolsstyrt rättsväsende har fått stora negativa konsekvenser för rättsväsendets förtroende beror därför enligt min mening på att Högsta domstolen inte helt anammade utvecklingen inom skattetilläggsfrågans område. Min gissning är att det inte beror på Högsta domstolens förmåga att ta mer ansvar för rättsväsendets utveckling utan istället på att domstolen drog sig för de stora konsekvenser som *juni- och*

juliavgörandena skulle innebära och inväntade därför istället åtgärder av lagstiftaren in i det längsta. När EU-domstolens dom i *Åkerberg Fransson-målet* kom kunde Högsta domstolen emellertid inte vänta längre eftersom systemet med dubbla förfaranden var underkänt inom mervärdesskatteområdet.

Att *juniavgörandet* skulle ges retroaktiv verkan (från den 10 februari 2009) motiverades med att innebörden av *ne bis in idem-principen* förändrades i och med *Zolotuchin-målet* från den 10 februari 2009 och att EU:s rättighetsstadga blev bindande vid ungefär samma tid.

6.3 Konsekvenser av juni- och juliavgörandena

6.3.1 Resning och undanröjande av domar

Det svenska skattesanktionssystemet med skattetillägg och skattebrott i skilda processer är efter *juni- och juliavgörandena* i väsentliga avseenden underkända av Högsta domstolen. Ett beslut av Skatteverket att påföra skattetillägg utgör nu alltså hinder för en åklagare att väcka åtal för skattebrott. Högsta domstolens avgöranden utgör även hinder för det omvända förfarandet. Det vill säga att ett väckt skattebrottsåtal vid allmän domstol utgör följaktligen hinder för Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol att påföra skattetillägg.

Det är däremot fortfarande oklart huruvida resning kommer att medges för de domar som inte har resulterat i en frihetsberövande påföljd.

6.3.2 Skadeståndsansvar för staten

I och med *juliavgörandet* kommer personer som efter den 10 februari 2009 är åtalade med fängelse som påföljd, samtidigt som skattetillägg har påförts, att kunna få ersättning av staten med hänvisning till *ne bis in idem-principen*. Det är ännu för tidigt att försöka uppskatta hur många s.k. ”dubbellagförda personer” som har möjlighet att erhålla skadestånd av staten. Anledningen är framförallt att resning först måste beviljas av en högre domstolsinstans. Det mesta pekar emellertid på att det inte kommer att röra sig om tusentals skadeståndsmål mot staten som det kanske har framstått som i nyhetsmedierna.

Personer som har avtjänat ett fängelsestraff har möjlighet att begära skadestånd enligt frihetsberövandelagen. Personer som inte kan återopa frihetsberövandelagen måste emellertid grunda sitt yrkande på vanliga skadeståndsregler. Ersättningen blir därmed beroende på vilken lag som är tillämplig. Med stöd av frihetsberövandelagen medges ersättning för lidande enligt JK:s praxis, det vill säga 30 000 kr för första månaden i fängelse,

20 000 kr för månad två till sex, samt 15 000 kr per månad för resterande tid. Utöver ersättningen för lidande medges ersättning för förlorad arbetsförtjänst och övriga utgifter orsakade av frihetsberövandet. Emellertid kommer stor hänsyn att behöva tas till omständigheterna i varje enskilt fall. I de allra flesta fallen har nämligen skattebrottsåtalet gjorts i samband med åtal för bokföringsbrott. Resning och omprövning av tidigare domar kommer likväl inte att medges för åtalspunkten som avser bokföringsbrottet eftersom det är grundat på andra omständigheter än vad skattetillägget påfördes för.

Vid ersättningsyrkanden enligt skadeståndslagen är preskriptionstiden 10 år. Ersättning kan alltså krävas ända fram till dess att preskriptionstiden har löpt ut varför det kan dröja innan den totala omfattningen av anspråket har klarlagts.

Mot bakgrund av vad jag ovan har anfört framgår att det är mycket svårt att redogöra för hur många s.k. dubbellagförda som kommer att kunna begära skadestånd av staten. Ännu svårare är det att redogöra för möjligheterna i de enskilda fallen. Det beror nämligen på om brottmålsdomen har varit frihetsberövande, åtalet har skett i samband med bokföringsbrott samt om domen har resulterat i fängelse. Situationer kan också uppstå där den enskilde har ställts inför rätta två gånger, men i den ena prövningen blivit frikänd. Trots frikännandet är det en överträdelse av den enskildes rättighet att inte bli ställd inför rätta två gånger. Frågan är därför snarare vilken skada som denne har blivit utsatt för och hur staten ska ersätta dessa överträdelser. Som ovan nämnts är det också oklart om tidigare domar som inte har resulterat i fängelsepåföljd kommer att upphävas eftersom det var en av anledningarna till att ge *juniavgörandet* retroaktivitet enligt Högsta domstolen.

Högsta domstolens *juliavgörande* fattades emellertid med stor försiktighet. Det går nämligen att ifrågasätta varför kombinationen av skattetillägg och åtal för skattebrott inte utgjorde otillåten dubbelbestraffning tidigare än 10 februari 2009. Anledningen är att Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll trädde i kraft redan 1988 och att konventionen blev giltig såsom svensk lag 1995. Det har ännu inte framkommit några avgöranden där en skadeståndstalan har prövats. Min bedömning är ändå att ingen kommer att kunna vinna framgång med en skadeståndstalan på grund av påstådd dubbelbestraffning som skett före den 10 februari 2009 av den enkla anledningen att Högsta domstolen har beslutat sig för det datumet. Det skulle i så fall bero på att underrätterna gör ett nytt s.k. underrättsuppror eller att ett skadeståndsmål tas upp till prövning av Europadomstolen.

6.4 Nytt lagförslag

6.4.1 Samordning av förfarandena i allmän domstol

Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet (utredningen) har i sitt betänkande föreslagit lagändringar som innebär att det ska åligga åklagaren att yrka på skattetillägg i samma process som skattebrottsåtalet. Skattetilläggsförfarandet ska därför överflyttas från allmän förvaltningsdomstol till allmän domstol. Det gäller emellertid enbart i de fall när ett *lämnande av oriktig uppgift* leder till ett skattebrottsåtal. I de fall då åtal inte väcks kommer Skatteverket att besluta om skattetillägg enligt nuvarande ordning och eventuell överprövning ska ske i allmän förvaltningsdomstol. Anledningen till att skattetillägg i samband med åtal ska yrkas i samma process som skattebrottsåtalet är givetvis att någon av sanktionerna inte ska strida mot *ne bis in idem-principen*.

Uppsatsen har redogjort för synpunkterna i remissinstansernas yttranden. Relativt många yttranden är negativa till hela eller delar av utredningens förslag. Emellertid tror jag att remissvaren inte ger en helt korrekt bild eftersom remissinstanser som är positiva till förslaget rimligtvis inte gör sin röst hörd i samma bemärkelse som de negativa åsikterna. Därmed bör inte alltför långtgående slutsatser dras av antalet negativa remissvar. Däremot finns det enligt min uppfattning inget som hindrar att de synpunkter som förs fram ändå tas i beaktning.

Den största fördelen med förslaget är givetvis att lagstiftningen kommer att vara förenlig med *ne bis in idem-principen*. Det finns givetvis risk för gränsdragningsproblem kring vad som är att anse som *samma felaktighet eller passivitet*, men det mesta talar ändå för att huvuddragen i förslaget kommer att vara förenliga med konventionen och rättighetsstadgan. En ytterligare följd av att samla förfarandet i en process inom samma domstol är enligt min mening att rättssäkerheten kommer att förbättras i det avseendet att processen blir mer överskådlig. Som det tidigare har varit har den enskilde kunnat bli tvingad att driva två parallella processer mot det allmänna för en och samma sak, det vill säga en process för skattetillägget och en process för skattebrottsåtalet. Dessutom kommer troligen påförandet av skattetillägget i större utsträckning att anpassas till skattebrottsdomen. Det samlade straffet kommer därför kunna motiveras på ett bättre sätt och i många fall rimligtvis bli något mildare.

Däremot kan det konstateras att förslaget innebär att allmän domstol enbart ska befatta sig med skuldfrågan vid påförandet av skattetillägg. Det som allmän domstol har att ta ställning till är därför om förutsättningarna för skattetillägg föreligger. Det vill säga att pröva om rekvisiten är uppfyllda, vilken procentsats som är aktuell samt om eventuella befrielsegrunder föreligger. Likväl kommer det att vara Skatteverkets uppgift att fastställa beskattningsunderlaget som skattetillägg ska beräknas utifrån. Anledningen

är givetvis att beskattningsunderlaget fastställs enbart utifrån gällande skattebestämmelser. Beskattningsunderlaget prövas sedan i sedvanlig ordning hos allmän förvaltningsdomstol. Följaktligen innebär förslaget att många personer ändå kommer att behöva driva två parallella processer i olika domstolar, en för beskattningsfrågan i allmän förvaltningsdomstol och en för skattetilläggs- och skattebrottsfrågan i allmän domstol. Dessutom kan det inträffa att allmän domstol har hunnit fastställa hur skattetillägget ska beräknas, men att allmän förvaltningsdomstol ändå avgör den rena beskattningsfrågan på ett sätt som inte är förenligt med skattetillägget. Hur den typen av oförenliga situationer ska hanteras är därför oklart. Exempelvis, om allmän förvaltningsdomstol ändrar beskattningsbeslutet från att vara fråga om en beskattningsbar vinst till en avdragsgill förlust, hur ska då skattetillägget beräknas?

Enligt min uppfattning är en ytterligare nackdel med utredningens förslag att skattetilläggsfrågan kommer att avgöras i olika domstolar beroende på om skattebrottsåtal är väckt. Därmed finns det, som flera av remissinstanserna har framfört, en risk för att olika skattetilläggspraxis kommer att växa fram. Detta eftersom både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen blir prejudikatinstanser. Frågan återstår då hur exempelvis tingsrätterna ska ställa sig till Högsta förvaltningsdomstolens praxis. För att tydliggöra med exempel kan det tänkas att två olika personer har uppgett likartade *felaktiga uppgifter* i sina deklarerationer, vilket i båda fallen kan leda till skattetillägg. Om båda felaktigheterna är gränsfall på om en brottsanmälan ska upprättas till åklagare kan det leda till att åtal väcks i det ena fallet medan åtal uteblir i det andra fallet på grund av exempelvis ett svårt bevisläge. I fallet där åtal väcks prövas skattetillägget i tingsrätt medan förvaltningsrätt prövar skattetillägget i fallet där åtal inte väcks. Om åtalet ogillas i tingsrättsfallet blir emellertid skattetillägget den enda sanktionen i båda fallen vilket leder till att situationerna blir helt jämförliga. Mot bakgrund av ovanstående finns det risk för att rättspraxis kan leda till oönskade resultat eftersom olika avgöranden från respektive domstol kan komma att bli lättjämförliga. Så vitt jag själv vet kan inte denna typ av situationer uppstå inom något annat rättsområde eller i något annat avseende i det svenska rättssystemet.

Jag har tidigare konstaterat att sanktionssystemet blir mer överskådligt om det samlas i allmän domstol. Som flera av remissinstanserna påpekar befarar jag däremot att systemet kan bli mer svårförståeligt för den enskilde. Exempelvis kan det bli svårt att förklara varför skattebrottsåtalet ogillas i skuldfrågan, men att skattetillägg ändå påförs eftersom beviskraven för det är lägre och saknar subjektiva rekvisit, såsom *uppsåt eller oaktsamhet*.

6.4.2 Svår bevisprövning i skattemål

Hur beviskraven ska uppställas i skattemålen är en gammal fråga som har väckts till liv i och med utredningens förslag. Förslaget berör nämligen inte beviskravens utformning och därmed kommer de nuvarande beviskraven för

skattetillägg att bestå. Det innebär att det *klart ska framgå* att en oriktig uppgift har lämnats för att skattetillägg ska kunna påföras. För att dömas för skattebrott krävs att det är *ställt utom rimligt tvivel* att åtalet är styrkt. Med andra ord uppställs olika beviskrav för att påföra skattetillägg och att dömas för skattebrott. Huruvida det blir problematiskt med att olika beviskrav uppställs är enligt min uppfattning svårt att förutsäga. Beviskraven har tidigare varit uppe till diskussion eftersom rättssäkerheten har ansetts vara för låg i och med de lägre beviskraven för skattetillägg än för att kunna dömas för skattebrott. Frågan har nu på nytt kommit upp till diskussion eftersom problemet tydliggörs ännu mer i och med att förslaget innebär att skattetillägget ska avgöras i samma process som skattebrottsåtalet i allmän domstol. Resultatet av olika beviskrav kan nämligen i vissa fall bli att åtalet ogillas avseende skattebrottsåtalet medan åtalet gillas avseende skattetilläggsyrkandet eftersom beviskraven är lägre i det avseendet. I likhet med vad exempelvis Kammarrätten i Stockholm påpekar i sitt remissyttrande befarar jag att det kan bli svårhanterliga domstolsprocesser. Som Näringslivets skattedelegation framhåller hanteras visserligen redan skilda processer i samma rättegång i de allmänna domstolarna när ett enskilt anspråk riktas mot någon i samband med exempelvis ett misshandelsåtal. Jag anser emellertid att situationerna är annorlunda angående skattetilläggsfrågan eftersom ett enskilt anspråk går till något enskilt rättssubjekt. Skattetillägg är däremot ytterligare en straffsanktion av staten utöver det allmänna åtalet.

Enligt min mening finns det trots allt vissa bärande skäl som talar för att skattetillägg med enkelhet ska kunna påföras efter enbart vissa objektiva kriterier och till ett lägre beviskrav. Framförallt gäller det för att kunna hantera de mindre allvarliga fallen där oriktiga uppgifter har lämnats. Det kan annars bli svårt och resurskrävande att hantera dessa fall om ett högre beviskrav måste uppfyllas. Visserligen kommer det att göras en stor processekonomisk vinst med anledning av att skattetillägget och skattebrottet avgörs inom samma process. Med nuvarande regelverk riskerar nämligen väsentligen samma oriktiga uppgift att kunna prövas upp till högsta instans i två olika domstolsslag. Vinsten blir emellertid inte fullständigt utnyttjad eftersom de allmänna domstolarna riskerar att få svårhanterliga och otympliga processer på sitt bord i och med de olika beviskraven för skattetilläggsfrågan och skattebrottsåtalet.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det däremot negativt att behålla de lägre beviskraven för skattetillägg. Anledningen är att skattetilläggen i vissa fall riskerar att slå fel och behandla allvarliga fall på samma sätt som rena misstag. Mot bakgrund av det anförda menar jag därför att det är tveksamt hur höga beviskrav som ska krävas för skattetillägg. Såsom framförts i ett särskilt yttrande till utredningens förslag anser jag därför att frågan inte är tillräckligt utredd och bör utredas vidare.

6.4.3 Mindre intäkter av skattetillägg

Utredningen konstaterar i sitt betänkande att konsekvenserna av att samla båda sanktionsförfarandena till en domstolsprocess antagligen leder till att statens intäkter av skattetillägg minskar. Storleken på skatteintäktsbortfallet kan däremot inte uppskattas.

För egen del tror jag också att förslaget skulle minska intäkterna av skattetillägg. Anledningen är att den straffrättsliga sanktionen kommer att beaktas på ett bättre sätt vid påförandet av skattetillägg. Fram till det s.k. *juniavgörandet* har den straffrättsliga sanktionen troligtvis inte alls beaktats i avsedd omfattning och många personer har kanske egentligen fått ett alltför hårt straff om både skattetillägget och den straffrättsliga påföljden beaktas.

Aspekten att ändringsförslagen leder till mindre intäkter av skattetillägg är emellertid enligt min uppfattning inte ett argument som bör ha någon avgörande betydelse eftersom skattetillägg är en straffavgift. Därmed är det inte rimligt att offentligfinansiella aspekter ska ha någon betydelse vid konstruktionen av en straffsanktion. Ett brott eller olagligt beteende bör istället enbart bestraffas med en proportionerlig och rimlig sanktion för att förebygga brottet i fråga.

6.5 Lagstiftningen ur ett de lege ferenda-perspektiv

6.5.1 Alternativet – vägvalslösningen

I motsats till utredningens förslag om att samordna påförandet av skattetillägg och åtalet för skattebrott finns det huvudsakligen en alternativ lösning, den s.k. vägvalslösningen. Vägvalslösningen innebär att det allmänna måste välja om det vill påföra skattetillägg eller anmäla ett misstänkt brott till åklagare. Exempelvis använder sig Norge av en vägvalslösning för att inte komma i konflikt med *ne bis in idem-principen*.

Det grundläggande problemet med vägvalslösningen är att en friande brottmålsdom riskerar leda till att den misstänkte går helt ostraffad eftersom det därefter inte är möjligt att påföra skattetillägg. En annan nackdel är att likartade fall riskerar att behandlas olika eftersom vägvalsbeslutet blir helt avgörande för vilken sanktion som ska tillämpas. Detta eftersom den oriktiga uppgiften sanktionernas mycket olika beroende på vilken sanktion som väljs. Jag befärrar därför att det kan uppfattas som stötande för den enskilde om skillnaderna av omständigheterna som leder till att skattetillägg eller skattebrott väljs är mycket små.

Fördelarna med vägvalsmodellen är emellertid att prövningen kommer att bli betydligt enklare eftersom olika processuella regler inte behöver

tillämpas samtidigt inom samma domstolsprocess. Såsom Helsingborgs tingsrätt har påpekat i sitt remissvar kan det förvisso inte tyckas vara konstigt att en som förklaras oskyldig till skattebrott helt undgår sanktion eftersom brottmålsprocessen utgör hinder för att i ett senare skede påföra skattetillägg. Vilket av vägvalen som är mest ingripande beror också på den enskildes situation. Vissa personer kanske uppfattar det som bättre att åtalas för skattebrott än att påföras skattetillägg eftersom det kan uppgå till mycket höga belopp. En annan person kanske vill slippa åtal eftersom det i allmänhetens ögon kan uppfattas som ett värre straff.

Givetvis kommer det att krävas riktlinjer för när en brottsanmälan ska göras till åklagare. I de fall där gränsdragningen är svår kommer det likväl att kunna leda till en oenhetlig rättstillämpning av påföljderna. Dessutom befarar jag att en vägvalslagstiftning kan resultera i att det allmänna tenderar att föredra skattetilläggsinstitutet. Anledningen är att skattetillägget är en betydligt enklare lösning att administrera samt att det leder till ökade skatteintäkter istället för stora kostnader orsakade av exempelvis domstolsprocess, frihetsberövande påföljder och att den skattskyldige dessutom inte kan fortsätta förvärvsarbete om påföljden leder till fängelse.

6.5.2 Mitt förslag till lagstiftning

Mot bakgrund av vad jag ovan har framfört anser jag att utredningens förslag till ny lagstiftning inte är helt tillfredsställande för att påföra skattetillägg i samband med skattebrottsåtalet. Min egen åsikt är splittrad när det gäller att antingen använda sig av vägvalssystemet eller en liknande lösning som utredningen föreslår. Jag anser emellertid att utredningens förslag måste korrigeras i vissa delar. Framförallt bör anmälningssplikten förändras, vilket exempelvis Kammarrätten i Göteborg föreslår, till att innebära att enbart de mest allvarliga fallen där den undandragna skatten är stor ska anmälas till åklagare. På så sätt skulle fler fall enbart hanteras med skattetilläggsinstitutet och färre brott leda till åtal. Enligt min uppfattning är den största bristen i utredningens förslag att beskattningsfrågan fortfarande kommer att hanteras i allmän förvaltningsdomstol varför processerna i många fall ändå kommer att hanteras två gånger. Genom att enbart åtala de allvarligaste fallen där den undandragna skatten uppgår till stora belopp skulle emellertid administrationen och processkostnaderna minska. Som jag tidigare i denna uppsats har diskuterat skulle risken för att relativt likartade fall behandlas på mycket olika sätt alltså minska eftersom ett mindre antal fall skulle leda till åtal. De fall som leder till åtal skulle också kunna förhandsgranskas på ett mer ingående sätt eftersom antalet ärenden är färre.

Utöver förändringar av anmälningssplikten anser jag också att prövningstillstånd aldrig ska behövas för att överklaga skattetillägget i allmän domstol eftersom det skulle innebära att överprövningsreglerna är likadana som för överklagande i allmän förvaltningsdomstol.

Om det visar sig att de ändringar som jag föreslår av utredningens förslag inte är möjliga att genomföra anser jag att vägvalslösningen är ett bättre alternativ. Anledningen är att tillämpningen är mindre komplicerad och mer rättssäker för den enskilde. Jag tror nämligen att utredningens förslag i vissa fall kommer att bli mycket svårtillämpligt och kan förorsaka många komplicerade rättstvister i och med att beskattningsfrågan kommer att skiljas från skattetilläggsfrågan i de fall som berörs. För att göra vägvalslösningen mer ändamålsenlig föreslår jag att skattebrottslagen kompletteras med en slags skattebot som kan ersätta skattetillägget i de fall som leder till allmänt åtal.

6.6 Sammanfattande slutsatser

I detta avslutande avsnitt av uppsatsen redogör jag för de sammanfattande slutsatserna utifrån uppsatsens syfte. Frågeställningarna kommer även att besvaras i möjligaste mån.

Orsaken till att det reformerade rättsläget har getts retroaktiv verkan (det vill säga från den 10 februari 2009) är att innebörden av *ne bis in idem-principen* ändrades på grund av *Zolotuchin-målet* och att EU:s rättighetsstadga blev bindande vid ungefär samma tid. Anledningen till att Högsta domstolen väntade så pass länge för att ändra sin rättpraxis avseende skattetilläggen var troligtvis medvetenheten om de stora konsekvenser som *juniavgörandet* skulle resultera i. Därmed försökte antagligen Högsta domstolen utvänta att lagstiftaren skulle förändra lagstiftningen. När EU-domstolens avgörande kom i *Åkerberg Fransson-målet* kunde Högsta domstolen i princip inte vänta längre eftersom systemet med dubbla förfaranden var underkänt inom mervärdesskatteområdet. I uppsatsen konstateras att vad det gäller *ne bis in idem-principen* inom skatterättsens område så har lagstiftaren i viss mån tappat greppet om rättsutvecklingen och Högsta domstolen har ofrivilligt fått axla rollen som rättsskapare i allt större betydelse än tidigare. Enligt min mening kan det emellertid ifrågasättas om en prövning av Europadomstolen inte hade resulterat i otillåten dubbel lagföring så långt tillbaka i tiden som till Sveriges inträde i EU år 1995.

Konsekvenserna efter Högsta domstolens *juni- och juliavgöranden* är att personer som efter den 10 februari 2009 har blivit ställda inför rätta i strid med *ne bis in idem-principen* har möjlighet att erhålla skadestånd av staten. Personer som har varit frihetsberövade har rätt till skadestånd enligt frihetsberövandelagen. Andra personer måste grunda sitt skadeståndsyrkande på vanliga skadestandsregler. Det är däremot svårt att redogöra för förutsättningarna i de enskilda fallen eftersom grunderna för skadeståndsskyldighet beror på alltför många olika omständigheter. Med anledning av *juliavgörandet* är det däremot oklart om resning kommer att medges för alla dubbelbestäffade eller om det är en förutsättning att påföljden har varit frihetsberövande.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv bedömer jag att det nya lagförslaget är bra och förenligt med principen om *ne bis in idem*. Rättssäkerheten för den enskilde skulle förbättras avsevärt med anledning av att skattetillägget påförs i samma process som skattebrottsåtalet. Rättssäkerheten skulle förbättras framförallt på grund av att processen skulle bli mer lättöverskådlig. Sanktionerna skulle också anpassas till varandra på ett bättre sätt och den sammantagna påföljden skulle antagligen bli något mildare, vilket också måste anses vara en standardhöjning av rättssäkerheten. Däremot befarar jag att förslaget kan innebära att lagstiftningen blir mer svårförståelig för den enskilde om exempelvis bevisningen i ett mål inte är tillräcklig för att styrka skattebrottsåtalet men ändå uppnår beviskraven för skattetillägg.

Likväl borde förslaget enligt min uppfattning förändras i det avseendet att Skatteverkets anmälningsskyldighet vid brottsmisstanke borde snävas in för att enbart medföra att de mest allvarliga fallen ska leda till allmänt åtal. En smalare anmälningsskyldighet skulle minska antalet brottsutredningar och lagförslaget negativa sidor skulle därmed vara mer lätthanterliga och mindre resurskrävande. Enligt lagförslaget kan prövningstillstånd i vissa fall krävas för att överklaga skattetillägget i allmän domstol. Enligt min mening borde förslaget därför ändras så att prövningstillstånd aldrig ska kunna fordras för att skapa en likformighet med överprövningsreglerna i allmän förvaltningsdomstol.

Jag är tveksam till om utredningens lagstiftningsförslag kommer att implementeras helt och hållet. Anledningen till det är i första hand inte rättssäkerhetsaspekter. Istället tror jag att förslaget anses vara alltför komplicerat. Av remissvaren framgår att i vilket fall flera allmänna domstolar befarar att domstolsprocesserna kommer att bli svårhanterliga om skattetillägget ska avgöras i allmän domstol tillsammans med skattebrottsåtalet. Inte minst därför att skattetillägget är beroende av beslutet i beskattningsfrågan som fortfarande ska stanna kvar hos Skatteverket och överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Men också för att domstolsprocesserna innebär olika bevisprövningar för skattetilläggsyrkandet och den straffrättsliga påföljden i och med de olika beviskraven.

Mot bakgrund av vad denna uppsats har behandlat anser jag att vissa förändringar av vägvalsmodellen skulle kunna vara att föredra framför ett samordnat förfarande i allmän domstol. Anledningen är framförallt att jag anser det vara olämpligt att behöva avgöra skattetilläggsfrågan i allmän domstol eftersom den vanliga beskattningsfrågan kommer att avgöras i förvaltningsdomstol. Istället tror jag att det skulle vara mer ändamålsenligt att införa en typ av ”skattebot” i skattebrottslagen. En sådan skattebot skulle då kunna ersätta skattetillägget och göra vägvalsmodellen mer tillfredsställande.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Almendal, T.: *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2005.

Almgren, K.; Leidhammar, B., *Skattetillägg och skattebrott*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2006.

Bas van Bockel: *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, Wolter Kluwer Netherlands, Netherlands 2010.

Bernitz, U.: *Europarättens genomslag*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2012.

Cassne, H., Diesen, C., Hammarström, F., Schauman, J.: *Prövning av skattemål Bevis 3*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1999.

Danelius, H.: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2012.

Ekelöf, P-O: *Rättegång V*, Nordstedts Juridik AB, 8 uppl., Stockholm 2011.

Hettne, J.: *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2011.

Holmqvist, R.; Lindmark, J.: *Skatt och skattebrott*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2012.

Lavén, H.: *Hur domstolar dömer i brottmål – Om domare, rättegång, bevisning och påföljder*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2013.

Lebeck, C.: *EU-stadgan om grundläggande rättigheter*, Studentlitteratur AB, Lund 2013.

Leidhammar, B.: *Bevisprövning i mål om osanna fakturor*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2011.

Lodin, S-O; m.fl.: *Skatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2013.

Seydel, J.: *Enforcement or no enforcement?* Norderstedt, Germany 2011.

Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J.: *EU-skatterätt*, uppl. 3, Iustus Förlag AB, Uppsala 2011.

Artiklar

Fast, K.: *Dubbelbestraffningsförbudet i EU:s rättighetsstadga och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott*, SvSkT nr 2/2013, s. 138.

Nordquist, P.: *Bevisprövning i ärenden avseende påförande av skattetillägg*, SvSkT nr 8/2010, s. 737.

Schultz, M.: *Europakonventionen och skadestånd*, Juridisk tidskrift nr 3 2012/2013, s. 666.

Svenska förarbeten

Prop. 2013/14:1 *Budgetpropositionen för 2014*.

Prop. 2009/10:80 *En reformerad grundlag*.

Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*

Prop. 1997/98:105 *Det allmännas skadeståndsansvar*.

Prop. 1995/96:170 *Översyn av skattebrottslagen*.

Prop. 1971:10 *Förslag till skattebrottslag*.

SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.

SOU 2010:87 *Skadestånd och Europakonventionen*.

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*.

SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.*

Internetkällor

Dagens Nyheter

Skyldiga staten miljoner – får skadestånd

<http://www.dn.se/ekonomi/skyldiga-staten-miljoner-far-skadestand/> (hämtat 2013-09-27).

Dagens juridik

En historisk tillbakablick på ne bis in idem – ”då ålades kommittén att beakta statsfinansiell hänsyn”

<http://www.dagensjuridik.se/2013/06/en-historisk-tillbakablick-pa-ne-bis-idem> (hämtat 2013-12-17).

Ne bis in idem: RÅ kräver lagändring och EBM tror inte på resning

<http://www.dagensjuridik.se/2013/06/ne-bis-idem-ra-kraver-lagandring-och-ebm-tror-inte-pa-resning-och-skadestand-i-gamla-mal> (hämtat 2013-10-09).

”Statens intresse att maximera sina inkomster ligger HD varmt om hjärtat – till men för den enskilde”

<http://www.dagensjuridik.se/2013/09/statens-intresse-att-maximera-sina-inkomster> (hämtat 2013-10-17).

Svenska dagbladet

Förbud mot dubbelbestraffning hindrar åtal för rattfylla

http://www.svd.se/naringsliv/motor/forbud-mot-dubbelbestraffning-hindrar-atal-for-rattfylla_8802100.svd (hämtat 2013-12-27).

Justitiekanslerns hemsida

Frihetsberövande

<http://www.jk.se/Arbetsuppgifter/Frihetsberovande.aspx> (hämtat 2013-12-30).

Övrigt

Merknader till Skattedirektoratets instruks av 6 September 2011.

Ot.prp. nr. 82 (2008–2009): *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt).*

RP 191/2012 rd., Finsk proposition.

SKV:s handledning: *Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, SKV 241 utgåva 2.

Åklagarmyndigheten: *Beslut rörande åklagares vidare handläggning av s.k. ”ne bis in idem” ärenden vid lagföring enligt skattebrottslagen*, dnr. ÅM-A 2013/1518 (2013-09-19).

Remissvar på SOU 2013:62 ”Förbudet mot dubbla förfaranden...”

Attunda tingsrätt 2013-11-22 dnr. 533-2013, D 51.

Ekobrottsmyndigheten 2013-11-19 dnr. EBM A-2013/0554.

FAR 2013-11-22.

Förvaltningsrätten i Malmö 2013-11-22 dnr. A 2013-648-1.

Förvaltningsrätten i Stockholm 2013-11-22 dnr. AD 2013-401.

Förvaltningsrätten i Uppsala 2013-11-22 dnr. FUP 2013-110:1.

Göteborgs tingsrätt 2013-11-15 dnr. 346/TGG 2013.

Helsingborgs tingsrätt 2013-11-22 dnr. 212/13.

JO 2013-11-14 dnr. R 97-2013.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet 2013-11-22 dnr. JURFAK 2013/78.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet 2013-11-19, dnr. SU FV-1.1.3-2873-13.

Kammarrätten i Göteborg 2013-11-22.

Kammarrätten i Stockholm 2013-11-24 dnr. AdmD-645-2013.

Näringslivets skattedelegation 2013-11-13 dnr. SN185/2013.

Skatteverket 2013-11-18 dnr. 131 591240-13/112.

Stockholms tingsrätt 2013-11-22 dnr. 2013/0519 Doss 51.

Åklagarmyndigheten 2013-11-21 dnr. ÅM-A 2013/1579.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

Mål nr Ö 1526-13 *Juliavgörandet*

Mål nr Ö 3477-13

Mål nr Ö 4387-13

NJA 2013 s. 502 *Juniavgörandet*

NJA 2011 s. 444

NJA 2010 s. 168 I och II

NJA 1988 s. 292

NJA 1981 s. 277

Högsta förvaltningsdomstolen

Mål nr 658-660-13

Mål nr 6645-13

Tingsrätterna

Göteborgs tingsrätt mål nr B 4732-09

Haparanda tingsrätt B 550-09

Helsingborgs tingsrätt B 5964-13

Varbergs tingsrätt mål nr B 2501-09

EU-domstolen

C-617/10 *Åkerberg Fransson*

C-6/90 och C-9/90 *Francovich*

8945/80 *Baragiola*, Kommissionen mot Schweiz

Europadomstolen

Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland*

Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotuchin mot Ryssland*

Høyesterett

Høyesteretts dom den 27 september 2010, Rt 2010, s. 1121