



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Alicia Holmgren

Skattetillägg och oriktiga tjänste- avdragsyrkanden

En studie av skattetilläggets utveckling i förhållande till effektivitet och rätts-
säkerhet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

Termin: HT 2022

Innehåll

| | |
|--|-----------|
| SUMMARY | 4 |
| SAMMANFATTNING..... | 6 |
| FÖRORD | 8 |
| FÖRKORTNINGAR..... | 9 |
| 1 INTRODUKTION..... | 10 |
| 1.1 Bakgrund..... | 10 |
| 1.2 Syfte och frågeställningar | 12 |
| 1.3 Metod och material..... | 13 |
| 1.4 Avgränsningar | 17 |
| 1.5 Forskningsläge..... | 18 |
| 1.6 Disposition..... | 18 |
| 2 DAGENS SVENSKA SKATTETILLÄGG..... | 19 |
| 2.1 Skattetilläggets materiella regler..... | 19 |
| 2.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift | 19 |
| 2.1.2 Situationer när skattetillägg inte får tas ut..... | 20 |
| 2.1.3 Befrielsegrunder..... | 22 |
| 2.2 Skattetilläggets processuella regler | 25 |
| 2.2.1 Deklarantens uppgiftsskyldighet | 25 |
| 2.2.2 Skatteverkets utredningsskyldighet och kontrollverksamhet | 25 |
| 2.2.3 Bevis..... | 28 |
| 3 EFFEKTIVITET | 31 |
| 3.1 Förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och samhällsekonomisk effektivitet | 31 |
| 3.2 Effektivitet som motpol till rättssäkerhet | 32 |
| 3.3 Teori om effektiv åtlydnad..... | 32 |
| 4 RÄTTSSÄKERHET | 34 |
| 4.1 Rättssäkerhet enligt RF, litteratur och doktrin..... | 34 |
| 4.1.1 Legalitetsprincipen..... | 35 |
| 4.1.2 Objektivitet och likabehandling | 37 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 4.1.3 | Rätten till en rättvis rättegång | 38 |
| 4.2 | EKMR | 38 |
| 4.2.1 | Skattetillägget som straffrättslig sanktion | 39 |
| 4.2.2 | Kraven för förenlighet med EKMR..... | 40 |
| 5 | SKATTETILLÄGGETS HISTORIK, MÅLSÄTTNINGAR OCH SYFTEN..... | 48 |
| 5.1 | SOU 1969:42 och Prop. 1971:10 | 48 |
| 5.2 | SOU 1977:6, Prop. 1976/77:92 och Prop. 1977/78:136..... | 50 |
| 5.3 | SOU 1982:54 | 51 |
| 5.4 | Prop. 1991/92:43 | 52 |
| 5.5 | SOU 1996:116 | 53 |
| 5.6 | SOU 2001:25 och Prop. 2002/03:106 | 53 |
| 5.7 | SOU 2009:58 och Prop. 2010/11:165 | 55 |
| 5.8 | Prop. 2014/15:131 | 56 |
| 5.9 | Prop. 2017/18:144..... | 57 |
| 6 | ANALYS..... | 58 |
| | KÄLLFÖRTECKNING | 67 |
| | Litteratur | 67 |
| | Offentligt tryck | 69 |
| | Propositioner | 69 |
| | Statliga offentliga utredningar | 70 |
| | Skatteverket..... | 71 |
| | Övrigt | 73 |
| | RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 75 |
| | Europadomstolen | 75 |
| | EU-domstolen..... | 76 |
| | HD..... | 76 |
| | HFD..... | 77 |
| | Kammarrätten..... | 77 |

Summary

The purpose of this essay is to investigate how the trade-off between efficiency and rule of law during the legislation processes for the tax surcharge has come to affect how today's tax surcharge works in practice regarding the Swedish Tax Agency's monitoring of tax deductions for work-related expenses made by natural persons. This essay will examine this through analyzing today's regulations and the preparatory works on which the tax surcharge is based on in relation to efficiency and rule of law. The definition of efficiency and rule of law is explained with the help of literature and doctrine. Rule of law is further explained based on how it is expressed in the Swedish constitution and in the ECHR.

The essay concludes that there has been a shift in how rule of law and efficiency are weighted in the reforms regarding the tax surcharge. Efficiency has gone from being the highest priority purpose of the tax surcharge when it was introduced, to having been given a clearly subordinate place in relation to rule of law in the subsequent reforms. It can also be stated that when efficiency is discussed in the preparatory works, it is primarily economic efficiency that is discussed and pursued. Furthermore, nowadays it is rare that the discussion of efficiency has an impact on the actual changes to the law that follows the reform. It can also be stated that the regulatory tax framework has become softer over the years due to the fact that the scope of the tax surcharge has been gradually reduced. It can furthermore be stated that the ECHR has taken a very large place in the discussions about the tax surcharges after the convention became ratified by Sweden.

One result of the development described above is that today's tax surcharge does not give taxpayers sufficient incentives to refrain from claiming incorrect deductions for work-related expenses. Claiming incorrect deductions for work-related expenses is in principle risk-free provided that the taxpayer does not answer questions from the Swedish Tax Agency. It is also likely that the incorrect deductions will be approved by the Swedish Tax Agency without ever being reviewed. In other words, there is a lot for taxpayers to gain by claiming incorrect deductions for work-related expenses without any real risk of sanction being present. Although this problem has been known to the Swedish Tax Agency for over 40 years, the focus in the preparatory works has been solely on increasing rule of law and economic efficiency, even though it is not necessarily where the main problem lies. Today's regulations are probably no longer problematic in relation to the ECHR and the possible shortcomings that may exist in relation to the principles of rule of law and the constitution would benefit from increased administrative efficiency.

The solution to the efficiency problem with the regulations that I believe is the obvious choice is for the Swedish Tax Agency to make more regular use

of penalty orders when taxpayers refuse to participate in the investigation of their claimed deductions for work-related expenses. Although it is unclear whether this course of action would conflict with the right of inaction in the ECHR, there is no other way to find out the actual legal position than to test the procedure or to wait for another state to do it. The ECJ has previously accepted tax-law sanctions that balanced on the border of conformity with the convention with the justification that tax revenue is an essential financial interest for the states.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet i förarbetena till skattetillägget kommit att påverka hur dagens skattetillägg fungerar i praktiken vid Skatteverkets kontrollverksamhet avseende tjänsteavdrag. Detta redogörs för genom att dagens regelverk och de förarbeten som legat till grund för skattetillägget analyseras i förhållande till effektivitet och rättssäkerhet. Definitionen av effektivitet och rättssäkerhet redogörs för med hjälp av litteratur och doktrin. Rättssäkerheten redogörs även för utifrån hur den kommer till uttryck i kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform, RF, och EKMR.

Uppsatsen kommer fram till att det har skett ett skifte i hur rättssäkerhet och effektivitet viktas i reformerna av skattetillägget. Effektiviteten har gått från att vara central vid skattetilläggets införande till att ha fått en klart underordnad plats i förhållande till rättssäkerheten vid de efterföljande reformerna. Det går även att konstatera att när effektivitet väl diskuteras i förarbetena är det primärt förvaltningsekonomisk effektivitet som diskuteras och eftersträvas. Vidare är det sällan som effektivitetsdiskussionen numera över huvud taget faktiskt får genomslag i de faktiska lagändringarna som följer reformarbetet. Det går även att se att regelverket blivit alltmer uppmjukat genom åren genom att tillämpningsområdet för skattetillägget succesivt minskat. Det är även tydligt att EKMR har fått ta en mycket stor plats i diskussionerna om skattetillägget efter att konventionen blivit lagstadgad.

Ett resultat av att utvecklingen fortlöpt på det sätt som beskrivits ovan är att dagens skattetillägg inte ger deklarerande tillräckliga incitament att avhålla sig från att yrka oriktiga tjänsteavdrag. Att yrka oriktiga tjänsteavdrag är i princip riskfritt förutsatt att deklareranden inte svarar på Skatteverkets frågor. Det är även mycket sannolikt att det oriktiga avdraget ogranskat godkänns av Skatteverket. Med andra ord finns det alltså mycket för skattskyldiga att vinna på att yrka oriktiga tjänsteavdrag utan att någon verklig risk för sanktion föreligger. Trots att denna problematik har varit känd för Skatteverket i över 40 år har fokuset i reformarbetet legat på att enbart öka rättssäkerheten och den förvaltningsekonomiska effektiviteten även om det inte nödvändigtvis är där som skon klämt. Dagens regelverk torde inte längre vara problematiskt i förhållande till EKMR och de eventuella brister som kan tänkas föreligga i förhållande till rättssäkerhetsprinciperna och RF skulle gynnas av att förvaltningseffektiviteten i regelverket ökade.

Den lösning på effektivitetsproblematiken med regelverket som jag anser ligger närmast till hands är att Skatteverket mer regelmässigt skulle använda sig av vitesförelägganden när deklareranden inte medverkar till utredningen av deras tjänsteavdrag. Även om det idag är oklart huruvida detta skulle komma att strida mot passivitetsrätten i EKMR finns det inget annat sätt att ta reda på det faktiska rättsläget än att testa förfarandet eller att invänta att

en annan stat gör detta. Europadomstolen har tidigare godtagit skatterättsliga sanktionssystem som balanserat på gränsen till konventionsenlighet med motiveringen att skatteintäkter är ett essentiellt finansiellt intresse för staterna.

Förord

Jag vill inleda denna uppsats med att tacka några personer som varit särskilt betydelsefulla för dess författande.

Tack till Ellika Sevelin som bidragit med mycket kompetent och insiktsfull handledning under hela skrivprocessen.

Tack till Lukas Larsson som under åren alltid ställt upp på att korrekturläsa mina uppsatser trots ett bristande intresse i skatterätt.

Tack till min familj för er ovillkorliga stöttning i allt jag tar mig för.

Förkortningar

| | |
|-------|---|
| art. | artikel |
| BrB | brottsbalk (1962:700) |
| CHF | schweizisk franc |
| ECHR | European Convention on Human Rights |
| ECJ | European Court of Justice |
| EKMR | Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna |
| EU | Europeiska unionen |
| FL | förvaltningslag (2017:900) |
| FPL | förvaltningsprocesslag (1971:291) |
| HD | Högsta domstolen |
| HFD | Högsta förvaltningsdomstolen |
| kap. | kapitel |
| KU | Konstitutionsutskottet |
| LOA | lag (1994:260) om offentlig anställning |
| NJA | Nytt juridiskt arkiv |
| p. | punkt |
| PBB | Prisbasbelopp |
| Prop. | Proposition |
| ref. | referens |
| RB | rättegångsbalk (1942:740) |
| REU | Rättsfallssamling från Europeiska unionens domstol och tribunal. |
| RF | kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| s. | sida |
| SAOL | Svenska Akademiens ordlista |
| SBL | skattebrottslag (1971:69) |
| SEK | svensk krona |
| SFF | skatteförfarandeförordning (2011:1261) |
| SFL | skatteförfarandelag (2011:1244) |
| SFS | Svensk författningssamling |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| st | stycke |
| SvJT | Svensk juristtidning |
| SvSkT | Svensk skattetidning |
| TP | tilläggsprotokoll |
| UK | Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland |

1 Introduktion

1.1 Bakgrund

Det främsta syftet med dagens skattepolitik är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skattepolitiken har även som mål att bidra till ett välfungerande samhälle för allmänhet och företag samt motverka brottslighet. För att skattepolitiken ska vara förenlig med regeringens ekonomiska politik ska den bland annat vara rättssäker och förenlig med Sveriges internationella åtaganden.¹

Den myndighet som har blivit tilldelad uppdraget att bedriva landets skattepolitik är Skatteverket.² Skatteverket är en statlig myndighet med cirka 10 500 anställda.³ Av Skatteverkets sju verksamhetsområden utgör beskattningen det största.⁴ En betydande del av Skatteverkets beskattningsverksamhet syftar till att motverka skattefel.⁵ Skattefel brukar definieras som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller.⁶

Felaktigt yrkade tjänsteavdrag utgör en betydande del av skattefelet. Det totala skattefelet beräknades år 2018 uppgå till cirka 32 miljarder SEK. Av dessa 32 miljarder beräknas 22,1 miljarder härröra från privatpersoners inkomstdeklarationer varav 2,9 miljarder av dessa beräknas vara en följd av felaktiga avdrag i inkomstslaget tjänst. 80 procent av dessa 2,9 miljarder beräknas utgöras av felaktiga avdrag för resor till och från arbetet.⁷ I Skatteverkets årliga attitydundersökning från år 2018 framkom att 15 procent av alla tillfrågade anser att man har rätt att chansa på olika avdrag i deklarationen.⁸ När Skatteverket år 2019 granskade reseavdraget framkom att 48 procent av alla yrkade reseavdrag beräknades vara felaktiga varav endast två procentenheter var till deklarantens nackdel. Majoriteten av dessa fel beräknades därför av Skatteverket utgöras av medvetna fel. Vid utredningen av de

¹ Regeringskansliet, *Mål för skatter och tull*.

² Skatteverket, *Styrning och uppföljning*.

³ Skatteverket, *Skatteverkets organisation*.

⁴ Skatteverket (2021) *Årsredovisning för Skatteverket* s. 9.

⁵ Se avsnitt 2.2.2.

⁶ Se Regeringsbeslut Fi2019/04080/S3. För mer information om hur skattefelet beräknas se Skatteverket (2020) *Skattefelsrapport*.

⁷ Skatteverket (2020) *Skattefelsrapport* s. 4 och s. 17.

⁸ Se Skatteverket (2021) *Attitydundersökning* s. 15. Noteras bör att det frågeformulär som används vid den årliga attitydundersökningen använder sig av följande formulering ”Man har rätt att chansa/testa olika avdrag i deklarationen” vilket innebär att jakande svar inte bara omfattar medvetet skatteundandragande, utan även situationer där deklarerat redovisat omständigheterna bakom avdraget fullt ut och lämnat den rättsliga bedömningen av avdraget till Skatteverket.

felaktiga deklARATIONERNA svarade 17 procent av deklARANterNA inte på frågor från Skatteverket.⁹

I media framgår, trots det ovan anförda, en bild av att det inte lönar sig för privatpersoner att försöka undandra skatt genom att yrka oriktiga tjänsteavdrag i sin årliga inkomstdeklaration. Göteborgs-Posten publicerade år 2017 en artikel om chansandet med tjänsteavdrag i inkomstdeklarationer där Skatteverkets deklARATIONsexpert Johan Schauman intervjuas. I artikeln konstateras att det inte är värt att chansa på avdrag som man inte har rätt till då det finns en risk att man blir granskad av Skatteverket som enligt Schauman helt eller delvis underkände 70 procent av de reseavdrag som granskats året innan.¹⁰

Den sanktionsavgift som syftar till att motverka skattefel och avskräcka personer från att yrka avdrag som de inte har rätt till kallas för skattetillägget och administreras i första hand av Skatteverket. Skattetillägget gjorde sin entré i det svenska skatteförfarandet under början av 70-talet och har sedan dess varit föremål för kritik bland annat rörande dess förenlighet med EKMR. Denna kritik har bland annat bestått av skattetilläggets strikta ansvar och dess beviskravs förenlighet med oskyldighetspresumptionen samt förfarandets förenlighet med principen om *Ne bis in idem*.¹¹

Det främsta syftet till införandet av skattetillägget var att detta skulle öka effektiviteten i skattesystemet genom att ett förenklat, mer schablonartat sanktionssystem skulle kunna komma att träffa fler skattebetalare än vad skattebrottsförfarandet som använts innan hade gjort.¹² Effektivitet brukar i lagstiftnings-sammanhang behandlas som en motpol till rättssäkerhet. Claes Lernstedt beskriver exempelvis i sin avhandling från år 2003 de krav som uppställs på rätten till en rättvis rättegång i EKMR som en slags negativ effektivitet.¹³

Det faktum att den mediala bilden av skattetilläggets effektivitet i förhållande till oriktiga tjänsteavdragsyrkanden skiljer sig från de statistiska uppgifterna om reseavdraget gör att skattetillägget blir intressant att undersöka ur ett effektivitetsperspektiv. Det motpolsförhållande som Lernstedt beskriver mellan effektivitet och rättssäkerhet gör att det i sin tur även blir intressant att undersöka hur avvägningen mellan dessa värden sett ut under lagstiftningsarbetet.

⁹ Se avsnitt 2.2.2.

¹⁰ Eriksson (2017).

¹¹ Se avsnitt 5.1 samt avsnitt 4.2.

¹² Se avsnitt 5.1.

¹³ Lernstedt (2003) s. 312ff. och s. 346f.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att undersöka hur avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet i förarbetena till skattetillägget kommit att påverka hur dagens skattetillägg fungerar i praktiken. Uppsatsens fokus ligger på det skattetillägg som tas ut vid lämnandet av oriktiga uppgifter i samband med den årliga självdeklarationen för privatpersoner. Då effektivitet och rättssäkerhet är utomrättsliga begrepp kommer definitionerna för dessa i denna uppsats att hämtas från förarbeten och doktrin. Då rättssäkerheten till viss del även finns lagstadgad i bland annat EKMR och RF kommer rättssäkerheten även att diskuteras utifrån dessa rättskällor som ett inomrättsligt begrepp i förhållande till skattetillägget. De förarbeten som varit väsentliga för utformandet av skattetillägget och den debatt som rått runt dess utformning kommer att redogöras för i syfte att se till hur rättssäkerhet och effektivitet definieras och viktats under lagstiftningsprocessen. I denna uppsats återkommer reseavdraget som exempel på hur skattetilläggsregleringen fungerar i praktiken. Detta eftersom en betydande del av de resurser som läggs på att motverka skattefel läggs på att korrigera just reseavdraget. Medvetet skatteundrandragande beräknas även vara vidsträckt när det kommer till just reseavdraget vilket gör det till en god utgångspunkt för undersökningen i denna uppsats.¹⁴

Uppsatsens huvudfrågeställning lyder som följer:

- Hur har avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet under lagstiftningsarbetet med skattetillägget kommit att påverka hur dagens skattetillägg fungerar i praktiken?

För att kunna svara på uppsatsens huvudfrågeställning krävs att följande underfrågeställningar besvaras:

1. Hur ser det svenska rättssystemets materiella och processuella regler för skattetillägget ut idag?
2. Hur definieras effektivitet i skattesammanhang och hur förhåller sig det svenska skattetillägget till detta?
3. Hur definieras rättssäkerhet i skattesammanhang, RF samt EKMR och hur förhåller sig det svenska skattetillägget till dessa definitioner?
4. Hur har rättssäkerhet och effektivitet viktats och avvägts i lagstiftningsprocessen för skattetillägget?

¹⁴ Se avsnitt 2.2.2.

1.3 Metod och material

Uppsatsen skrivs med utgångspunkt i den rättsdogmatiska metoden i förhållande till urvalet av källor. Den rättsdogmatiska metoden innebär att rättsliga problem analyseras med utgångspunkt i traditionella rättskällor så som lagstiftning, fördragstexter, konventionstexter, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Genom den rättsdogmatiska metoden kan rättskällorna tolkas och systematiseras för att utröna vad som är gällande rätt.¹⁵

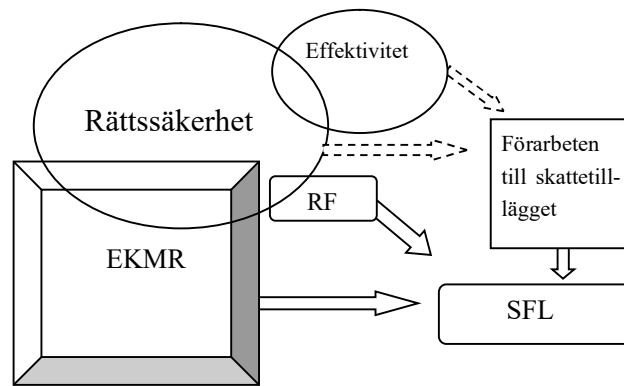
I denna uppsats kommer jag även att använda mig av det som Professor emeritus Claes Sandgren i boken *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* beskriver som en rättsanalytisk metod. Sandgren menar att den rättsanalytiska metoden möjliggör att man utöver de klassiska rättskällorna även kan använda sig av annat material för att analysera rätten.¹⁶ I och med att bland annat rättspolitiska ideal, principer och Skatteverkets praktiska kontrollverksamhet tas i beaktande vid analysen av rätten i denna uppsats faller denna uppsats in under den rättsanalytiska metoden.

I och med att denna uppsats använder sig av olika slags rättskällor och rättspolitiska begrepp för att undersöka de värden som legat till grund för dagens reglering av skattetillägget blir förhållandet mellan dessa källor minst sagt komplicerat. Förhållandet mellan de olika källorna ger ibland upphov till en normkonflikt och ibland enbart till kritik av det rådande rättsläget baserat på rättspolitiska ideal. Denna distinktion är viktig då enbart normkonflikter kan lösas och diskuteras utifrån den rättsdogmatiska metoden och rättskällehierarkin. I figuren nedan redovisas relationerna mellan de olika källorna. Jag har valt att i illustrationen låta rättssäkerheten överlappa med RF och EKMR då dessa är rättsliga instrument som har som huvudsyfte att stärka rättssäkerheten. Överlappningen mellan effektiviteten och rättssäkerheten förklaras genom att effektiviteten ibland beskrivs som en del av rättssäkerheten och vice versa i doktrin.¹⁷ Påverkan mellan olika källor illustreras genom pilar. De situationer där oenighet inte innebär normkonflikt illustreras genom streckade pilar och de situationer där oenighet innebär normkonflikt illustreras genom pilar med heldragen linje.

¹⁵ Peczenik, Aarnio och Bergholtz (1990) s. 118.

¹⁶ Sandgren (2015) s. 45ff.

¹⁷ Se avsnitt 3.2.



Som vi kan se i figuren ovan har rättssäkerhet och effektivitet en direkt påverkan på förarbetena till skattetilläggslagstiftningen i egenskap av rättspolitiska ideal vilket i sin tur påverkar utformandet av skattetilläggslagstiftningen i skatteförarandelag (2011:1244), SFL. Vi kan även se att eftersom EKMR och RF är en del av rättssäkerhetsbegreppet kan rättssäkerheten genom dessa få en inverkan på SFL även i form av normkonflikt.

Den påverkan som kontinuerligt sker mellan bland annat principer, ideal och lagar beskrevs av professor Kaarlo Tuori i hans teori om rättens olika lager. I teorin om rättens olika lager utgörs rättens ytstruktur av den gällande rätten, mellanlagret av de principer och den rättskultur som ligger till grund för rättsordningen och bottenlagret av grundläggande transnationella principer så som exempelvis maktindelning och mänskliga rättigheter.¹⁸ Medan ytlagret förändras fort och ofta sker förändringar typiskt sett långsammare ju djupare lager som berörs. De olika lagerna påverkar varandra genom det som Tuori beskriver som sedimentation, konstitution, konkretisering, begränsning, kritik och rättfärdigande.¹⁹

Utöver att diskutera rättssäkerheten som den beskrivs i EKMR och RF kommer jag i denna uppsats även att redogöra för rättssäkerhet med utgångspunkt i litteratur och doktrin. Även om det finns rättsliga verktyg som syftar till att tillförsäkra enskilda rättssäkerhet är det i grunden ett oprecist rättspolitiskt begrepp och det råder många delade meningar om vad som exakt ingår i detta begrepp.²⁰ Då det även råder oklarheter om hur långt rättssäkerheten i RF sträcker sig i förhållande till rättssäkerheten som princip kommer RF och doktrin att redogöras för tillsammans under ett delat underavsnitt.²¹ Jag har valt att utgå från de rättssäkerhetsprinciper som blir särskilt relevanta i förhållande till skatterätten enligt Caroline Nordklints avhandling från år 2019 *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen* samt enligt professor Robert Pålssons artikel *Principer eller regler? Legalitet*

¹⁸ Tuori (1997) s. 427ff.

¹⁹ Tuori (1997) s. 436ff. Påverkanstermerna har översatts från engelska, originaluttrycken lyder ”sedimentation, constitution, concretisation, limitation, criticism och justification”.

²⁰ Se avsnitt 4.

²¹ Se avsnitt 4.1.

och likabehandling i beskattningen från år 2014 då jag anser att de ger en bra översikt av olika rättsliga principer som tillsammans kan anses utgöra en grund för rättssäkerheten i skattesammanhang.

Förutom rättssäkerhet så kommer även skattetillägget att belysas ut en effektivitetssynpunkt. Detta eftersom effektivitet är ett av de värden som legat till grund för skattetilläggets införande. Då effektivitet är ett utomrättsligt begrepp och därmed kan innebära olika saker i olika sammanhang så kommer uppsatsen att redogöra för olika definitioner och teorier rörande effektivitet för sanktionsavgifter så som dessa beskrivs i litteratur och doktrin. Dessa definitioner och teorier kommer sedan att diskuteras mot bakgrund av skattetillägget och dess rättsutveckling. Delar av effektivitetsredogörelsen kommer att göras med hjälp av den diskussion som fortlöper i SOU 1993:62. Denna SOU ska i detta avseende inte ses som en rättskälla utan behandlas enbart som doktrin.

Uppsatsen har även inslag av internationell rätt med anledning av att EKMR och domar från Europadomstolen behandlas i uppsatsen. EKMR har sedan år 1995 ställning som lag i Sverige vilket innebär att den har företräde framför andra rättskällor som är lägre ställda i normhierarkin.²² I Prop. 1993/94:117 och SOU 1993:40 konstateras att EKMR innebär ett dubbelt rättskydd i förhållande till interna rättsregler vilket i praktiken innebär att en enskild kan välja att åberopa båda rättighetsskydden. Detta innebär att det starkaste skyddet för individen i praktiken är det som blir gällande.²³ Rättsläget gällande hur EKMR såsom rättskälla förhåller sig till internrätt när konflikt uppstår mellan dessa är däremot oklart. Generella lagtolkningsprinciper torde vara tillämpliga i dessa fall. Noteras bör dock att HD i sitt remissyttrande i SOU 1993:40 anförde att EKMR ska ges särskild vikt vid lagtolkning på grund av dess speciella karaktär.²⁴ I sammanhanget bör även rättsfallet NJA 2005 s. 805 nämnas där straffrättsliga bestämmelser gavs en mer inskränkt tolkning än vad som framgick av dess förarbeten på grund av att förenlighet med EKMR skulle uppnås.²⁵

Vid tolkning av artiklarna i EKMR har Europadomstolen i sin praxis uttalat fyra tolkningsprinciper. Dessa är principen om dynamisk tolkning, principen om autonom tolkning, proportionalitetsprincipen och margin of appreciation. Den dynamiska tolkningen innebär att samhällsutvecklingen och den rådande rättsuppfattningen i medlemsstaterna ska tas i beaktning vid konventionens tillämpning. Den autonoma tolkningen innebär att vissa särskilt betydande begrepp i konventionen har getts en självständig betydelse. Proportionalitetsprincipen, som även framgår av 2 kap. 5 § SFL, innebär att inskränkningar i rättigheter för privatpersoner bara får ske om skälen för åt-

²² SFS 1994:1219, se även SOU 1993:40 s. 127f samt SOU 1996:116 s. 50.

²³ Prop. 1993/94:117 s. 65f och SOU 1993:40 s. 128.

²⁴ Prop. 1993/94:117 s. 73.

²⁵ NJA 2005 s. 805.

gården uppväger intrånget. Margin of appreciation innebär att staterna har en möjlighet att i viss mån göra avsteg från EKMR om detta är motiverat av nationell lag, kultur eller moral.²⁶

Utöver dessa tolkningsprinciper är det även viktigt att komma ihåg att EKMR i grunden är ett folkrättsligt avtal vilket innebär att Wienkonventionens art. 31–33 är tillämpliga i förhållande till lagtolkningen.²⁷ Wienkonventionen innebär att folkrättsliga avtal ska tolkas enligt deras ordalydelse. Syften, målsättningar och sammanhang får även tas in i tolkningen av avtalet men inte i en sådan omfattning att tillämpningen skiljer sig från den gängse mening som finns uttryckt i avtalet.²⁸

Uppsatsen använder i en relativt stor grad sig av Skatteverkets rättsliga vägledning och ställningstaganden för att klargöra hur Skatteverket förhåller sig till och bedömer frågor där rättsläget inte alltid är helt klart. Skatteverkets rättsliga vägledning är inte en källa med direkt rättskällevärde. Det går dock att konstatera att Skatteverket i praktiken är bunden av sina ställningstaganden i sin myndighetsutövning.²⁹ På så vis får de fall där Skatteverket tolkar gällande rätt i enlighet med rättslig vägledning eller ställningstagandena till fördel för den enskilde effekten av gällande rätt oberoende av hur detta skulle dömas av högre rättsinstanser då dessa mål sannolikt inte överklagas. Robert Pålsson, David Kleist, Pernilla Rendahl och Bo Svensson menar i boken *Grundläggande inkomstskatterätt* från år 2019 att Skatteverkets vägledande material och ställningstaganden har ett rättskällevärde i form av doktrin.³⁰ Jag anser att det är rimligt att ge Skatteverkets rättsliga vägledning och ställningstaganden rättskällevärde som doktrin i de fall vägledningen eller ställningstagandet är till nackdel för den enskilde men att det inte går att bortse från att dessa källor i praktiken har ett högre rättskällevärde när de tillämpas till fördel för den enskilde.

Uppsatsen hänvisar även till en kammarrättsdom. Kammarrättsdomar har inte samma rättskällestatus som domar som kommer från högsta instans då kammarrättsdomar inte kan anses ha samma prejudikatsvärde.³¹ Trots detta kan det anses vara av relevans att redogöra för kammarrättsdomar i de fall att frågan inte slutligt prövats av HFD i och med att kammarrätten i majoritet av alla skattemål i praktiken utgör sista instans.³²

Uppsatsen använder sig även av en rättshistorisk metod vid redogörelsen för den rättsutveckling som skett i förhållande till skattetilägget. Den rättshisto-

²⁶ Danelius (2012) s. 58ff.

²⁷ *Golder v. The United Kingdom*, Application no. 4451/70, 21 February 1975.

²⁸ Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969 art. 31–33.

²⁹ Se Skatteverket, *Ställningstaganden* och Pålsson, Kleist, Rendahl, och Svensson (2019) s. 403.

³⁰ Pålsson, Kleist, Rendahl, och Svensson (2019) s. 402.

³¹ Kristoffersson (2011) s. 842.

³² Tjernberg (2018) s. 58.

riska metoden beskrivs av Annelie Gunnerstad, Max Lyles och Richard Nordquist i artikeln *Rättshistoria - Ett ämne i tiden* från år 2007 som en metod där äldre rätt används för att belysa den rättsutveckling som har skett och de värden och krafter som legat till grund för utvecklingen.³³ I denna uppsats redogörs rättsutvecklingen avseende skattetillägget för med hjälp av de offentliga utredningar och propositioner som publicerats rörande skattetillägget sedan dess införande. Fokus i dessa redogörelser ligger på målsättningen med de föreslagna lagändringarna och hur dessa har fått genomslag i reformerna.

1.4 Avgränsningar

Då denna uppsats tar sikte på det skattetillägg som utgår vid oriktiga tjänsteavdragsyrkanden för privatpersoner kommer inte företagsbeskattning att beröras trots att företagsbeskattning även omfattas av skattetillägget. Av samma anledning avgränsas även skattetillägg som avser moms.

Fokus för uppsatsen kommer att ligga på skattetillägg vid lämnandet av oriktig uppgift vilket innebär att andra situationer där skattetillägg kan komma att bli aktuellt (exempelvis skönsbeskattning) inte är aktuella att diskutera eller redogöra för i denna uppsats. Vidare kommer denna uppsats inte att beröra tonnagesbeskattning eller dödsbon.

Trots att denna uppsats fokuserar på skattetilläggets motverkande av oriktiga tjänsteavdrag så kommer regelverket för respektive tjänsteavdrag inte att redogöras för. Detta då respektive tjänsteavdrag omgärdas av mycket omfattande regelverk och praxis. Fokus i denna uppsats ligger på just skattetilläggets funktion som brottsförebyggande sanktionsavgift.

Förvaltningslag (2017:900), FL, och förvaltningsprocesslag (1971:291), FPL, kommer inte att beröras i någon vidare mån då de processuella reglerna som gäller för skatteförfaranden är specialreglerade i SFL vilket innebär att FL och FPL är subsidiära i sammanhanget. FL och FPL berörs därför enbart i den mån specialreglering saknas i SFL.

EU-rätten kommer inte att redogöras för eftersom moms är avgränsat. Ett undantag från denna avgränsning är Åkerberg Fransson-målet som kommer att beröras ytligt på grund av dess historiska vikt för rättsutvecklingen av dubbelprövningsförbudet.

Skattebrott enligt brottsbalk (1962:700), BrB, kommer inte att redogöras för då oriktiga tjänsteavdragsyrkanden i de flesta fall avser så pass små summor att skattebrottsreglerna inte blir tillämpliga. Vidare kommer verkställighet av skattetillägg inte att beröras.

³³ Gunnerstad, Lyles och Nordquist (2007) s. 185.

1.5 Forskningsläge

Skattetillägget är ett tämligen välforskat område. Merparten av den forskning som berör skattetillägget tar sikte på dess relation med EKMR. Skattetilläggets relation med EKMR var föremål för debatt runt millennieskiftet då dess klassifikation ifrågasattes och avgjordes av Europadomstolen. I samband med detta publicerade bland annat professor Iain Cameron en artikel där detta diskuterades i SvJT och en lång rad examensarbeten tog upp frågan.³⁴ Förenligheten med konventionen ifrågasattes även runt mitten på 2010-talet men då var det principen om *Ne bis in idem* som var i fokus. År 2013 diskuterade bland annat Katarina Fast detta i SvSkT och Ulf Bernitz kommenterade frågan i Skattenytt.³⁵ Sedan lagändringen som kom till följd av Prop. 2014/15:131 har debatten däremot svalnat en aning. År 2019 har skattetilläggets förenlighet med EKMR återigen blivit aktuellt i och med Hanna Grylins avhandling om skattetilläggets förenlighet med passivitetsrätten.

Effektivitetsdiskussionerna rörande skattetillägget har, till skillnad från EKMR-diskussionerna, lyst med sin frånvaro inom forskningen. Skattetilläggets roll i möjligheten att komma undan med att yrka tjänsteavdrag som man inte har rätt till diskuterades i SOU 1982:54 men har sedan dess knappt berörts i diskussionen rörande sanktionsavgiftens utformning. Forskning som visar hur stor sannolikheten är att få ett avdrag kontrollerat manuellt av Skatteverket går inte att återfinna i modern tid. Jag har inte heller kunnat finna tidigare forskning som har diskuterat vilken slags effektivitet som eftersträvas med just skattetillägget och dess reformer.

1.6 Disposition

Uppsatsen kommer inledningsvis i avsnitt 2 att besvara underfrågeställning 1 om skattetilläggets rättsläge genom att redogöra för de materiella och processuella regler som gäller för skattetillägget idag. Sedan kommer underfrågeställning 2 om effektivitet att besvaras i avsnitt 3 genom att definitionen av effektivitet i doktrin och litteratur redogörs för och diskuteras. Uppsatsen kommer därefter att besvara underfrågeställning 3 om rättssäkerheten under avsnitt 4 genom att redogöra för och diskutera hur rättssäkerhet definieras i litteratur, doktrin, RF och EKMR. Därefter kommer underfrågeställning 4 om skattetilläggets förarbeten att besvaras i avsnitt 5 genom att samtliga propositioner och statliga utredningar som legat till grund för skattetilläggets utformning redogörs för. Slutligen kommer en diskussion att föras i avsnitt 6 för att besvara huvudfrågeställningen om hur avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet under lagstiftningsprocessen kommit att påverka hur dagens skattetillägg fungerar i praktiken.

³⁴ Cameron (2001). För examensarbeten där frågan berörts se bland annat Göransson och von Knorring (2002) samt Samuelsson (2002).

³⁵ Fast (2013) och Benitz (2013).

2 Dagens svenska skattetillägg

2.1 Skattetilleggets materiella regler

För att förmå deklaranter att fullgöra sin uppgiftsskyldighet i skattesammanhang finns det en möjlighet för Skatteverket att i vissa fall ta ut en särskild avgift av de som på ett eller annat sätt inte deklarerar tillräckligt noggrant och/eller korrekt. Den särskilda avgift som kan tas ut i samband med skatteprocesser i Sverige kallas för skattetillegget. De bestämmelser som reglerar det svenska skattetillegget återfinns i SFL. Skattetillägg får tas ut i ett flertal situationer, exempelvis vid skönsbeskattning, underlåtelse att deklarerera eller vid lämnande av oriktiga uppgifter.³⁶

2.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg på grund av oriktig uppgift tas ut med en procentsats på ett underlag som motsvarar den ytterligare skatt eller avgift som Skatteverket tar ut med anledning av den oriktiga uppgiften. Detta innebär att skattetillegget beräknas på den summan som på grund av den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den uppgiftsskyldiga. Skattetillägg för oriktig uppgift tas som huvudregel ut med en procentsats om 40 procent, men vid fråga om periodiseringsfel gäller istället en procentsats om tio procent.³⁷

En oriktig uppgift anses föreligga när en felaktig uppgift, på något annat sätt än muntligen, lämnats i ett skatteförfarande vid skattemyndigheten eller i domstol till ledning för egen beskattning. En oriktig uppgift kan även anses föreligga när en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen är utelämnad.³⁸ En felaktig uppgift är inte att anse som en oriktig uppgift om det framgår klart att Skatteverket redan med hjälp av innehållet i deklARATIONEN kan fatta ett riktigt beslut om skatt.³⁹ Detta är enligt Skatteverket exempelvis när ett överföringsfel skett från en blankett till en annan eller när en tillräckligt tydlig övrig upplysning lämnats i samband med deklARATIONEN.⁴⁰

Beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift måste meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har

³⁶ I 49 kap. 1 § SFL listas alla situationer där skattetillägg får tas ut.

³⁷ 49 kap. 11 § SFL samt 49 kap. 13 § SFL.

³⁸ 49 kap. 4–5 §§ SFL.

³⁹ 49 kap. 5 § 2 st 1 p. SFL.

⁴⁰ Skatteverket, *När har en oriktig uppgift lämnats*. Detta hör samman med Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet se avsnitt 2.2.2.

gått ut; alternativt inom ett år från utgången av den månad då ett domstolsbeslut i ärendet vunnit laga kraft.⁴¹

2.1.2 Situationer när skattetillägg inte får tas ut

Det finns ett antal situationer där skattetillägg inte får tas ut. Detta är när det rör sig om ett obetydligt belopp, när en skattebrottsprocess redan är inledd, när felaktigheten redan framgår av Skatteverkets avstämningssuppgifter eller vid rättning på deklarantens egna initiativ. Dessa situationer kommer var för sig att redogöras för nedan.

2.1.2.1 Obetydligt belopp

Den första situationen är när det skattebelopp som undandragits genom fel eller passivitet är obetydligt.⁴² Enligt ett ställningstagande från Skatteverket är ett obetydligt belopp att jämföras med tio procent av PBB för inkomståret som deklARATIONEN avser.⁴³

Vid bedömningen av om ett skattebelopp är obetydligt bedöms inkomstslagen var för sig. Om flera oriktiga uppgifter lämnats inom samma inkomstslag och de undandragna skattebeloppen var för sig understiger tio procent av PBB menar Skatteverket att skattetillägg ändå kan påföras om det totala undandragna skattebeloppet inom inkomstslaget överstiger 15 procent av PBB.⁴⁴ Vid tillämpandet av regeln om obetydligt belopp bedömer Skatteverket varje redovisningsperiod och beskattningsår för sig. Detta innebär att även fastän samma fel uppkommer i flera efterföljande deklARATIONER så får dessa belopp inte läggas samman.⁴⁵

2.1.2.2 Skattebrottsprocess

Skattetillägg får inte tas ut för en felaktighet eller passivitet som redan ligger till grund för en brottanmälan enligt 17 § skattebrottslag (1971:69), SBL, eller en av annan anledning inledd förundersökning om brott enligt SBL om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av. Denna tillfälliga spärr mot skattetillägg upphör dock att gälla om en åklagare tar beslut om att felaktigheten inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt. Om felaktig-

⁴¹ 52 kap. 3 § SFL och 52 kap. 7 § SFL.

⁴² 49 kap. 10 § 1 st 3 p. SFL.

⁴³ Skatteverket (2015) *Obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp vid uttag av skattetillägg och efterbeskattning enligt skatteförfarandelagen*.

⁴⁴ Skatteverket (2005) *Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning*.

⁴⁵ Skatteverket, *När det undandragna skattebeloppet är obetydligt*.

heten istället blir föremål för åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse tillkommer en slutlig spärr mot skattetillägg.⁴⁶

Denna bestämmelse har ett nära samband med dubbelprövningsförbudet i art. 4 TP 7 EKMR. Ett exempel på detta är att vid bedömningen om det är samma felaktighet eller passivitet som talan gäller ska Europadomstolens definition av samma brott användas.⁴⁷ Dubbelprövningsförbudet i EKMR behandlas vidare i avsnitt 4.2.2.1. HD har i ett mål från år 2013, ett från 2014 och ett från 2015 bedömt att olika skatteslag bedöms var för sig även i förhållande till denna bestämmelse. Med skatteslag avses exempelvis inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet, inkomst av kapital, mervärdesskatt, socialavgifter och fastighetsskatt. Detta innebär till exempel att det inte finns något hinder mot att väcka åtal om skattebrott avseende mervärdesskatt även om ett skattetillägg redan påförts samma år för oredovisade inkomster under inkomstbeskattningen.⁴⁸

2.1.2.3 Avstämningsuppgift

Om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret kan skattetillägg inte tas ut.⁴⁹ Avstämningsuppgifter är uppgifter som Skatteverket använder sig av vid sin grundkontroll för att stämma av mot uppgifter i framtida deklamationer.⁵⁰ Avsaknad av en avstämningsuppgift kan enligt Skatteverket aldrig anses vara en avstämningsuppgift.⁵¹ För att undantaget ska vara tillämpligt krävs det att felets förekomst klart framgår. Det finns dock inget krav på att storleken på felet framgår direkt.⁵²

2.1.2.4 Rättning

Ett skattetillägg får inte tas ut om deklaranter på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften.⁵³ Rättelsen behöver ske innan Skatteverket uppmärksammat den uppgiftsskyldiga på att man känner till den oriktiga uppgiften för att rättelsen ska anses vara på eget initiativ.⁵⁴ Detta gäller exempelvis när Skatteverket skickat ut en förfrågan där de begär in ytterligare information avseende ett avdrag. Då Skatteverket börjar granska inkomna deklamationer innan tiden för att deklarerat har tagit slut innebär detta att möjligheten att rätta sin deklamation kan utgå innan tidsfristen att deklarerat har gått ut.⁵⁵

⁴⁶ 49 kap. 10a-b §§ SFL.

⁴⁷ Prop. 2014/15:131 s. 81f.

⁴⁸ NJA 2013 s. 1076, NJA 2014 s. 371 och NJA 2015 s. 663.

⁴⁹ 49 kap. 10 § 1 st 1 p. SFL.

⁵⁰ 49 kap. 10d § SFL och Prop. 2014/15:131 s. 248 och s. 221.

⁵¹ Skatteverket, *När den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter*.

⁵² Prop. 2014/15: 131 s. 224f och Prop. 2010/11:165 s. 946.

⁵³ 49 kap. 10 § 1 st 2 p. SFL samt 49 kap. 10 § 2 st SFL.

⁵⁴ Prop. 2010/11:165 s. 943.

⁵⁵ Skatteverket, *Vid rättelse på eget initiativ*.

Att Skatteverket har informerat om att de ska genomföra en generell kontroll kan i vissa fall begränsa möjligheterna till att rätta uppgifter med koppling till den generella kontrollen på eget initiativ. Denna begränsning inträder två månader efter att Skatteverket informerat om den generella kontrollen.⁵⁶

Rättelsen måste enligt Skatteverket avse rätt beskattningsår eller rätt beskattningsperiod samt innehålla åtminstone en underförstådd viljeyttring att rätta den oriktiga uppgiften.⁵⁷ En rättelse måste vara så pass tydlig att Skatteverket kan göra en korrekt beräkning av skatten eller avgiften. Det kan anses vara en rättning även om detaljer är felaktiga och kan behöva korrigeras efter en närmare utredning förutsatt att väsentliga delar av den lämnade informationen är korrekt.⁵⁸ Rättelsen kan ske både muntligen och skriftligen.⁵⁹

2.1.3 Befrielsegrunder

Det finns ett antal situationer där en deklarat ska befrias helt eller delvis från skattetillägg. Dessa situationer är när felaktigheten anses ursäktlig, när sanktionsavgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller när handläggningen har tagit oskäligt lång tid. Dessa situationer kommer att närmare redogöras för i avsnittet nedan. Därefter kommer en kort redogörelse att följa om huruvida det påverkar bedömningen av befrielsegrunderna om det rör sig om medvetna fel.

2.1.3.1 När felaktigheten anses ursäktlig

Det finns ett antal situationer där det anses oskäligt att ta ut ett skattetillägg på grund av att felaktigheten anses vara ursäktlig och att en deklarat därför ska befrias helt eller delvis från skattetillägget i fråga. Felaktigheten kan anses vara ursäktlig om den har berott på ålder, hälsa, felbedömning av en regel, felbedömning av betydelsen av de faktiska förhållandena, vilseledande kontrolluppgifter, missvisande kontrolluppgifter eller liknande förhållanden.⁶⁰

Befrielse på grund av ålder kan ske för såväl gamla som unga personer. Personer anses i sammanhanget vara gamla när de är över 65 år gamla och unga när de fortfarande kan anses ha en begränsad erfarenhet av att deklarerat. Befrielse på grund av hög ålder kan bara medges så länge som personen i fråga inte är att anse som ekonomiskt aktiv.⁶¹ Enligt Skatteverket är en per-

⁵⁶ 49 kap. 10 § 2 st SFL.

⁵⁷ Skatteverket, *Vid rättelse på eget initiativ*.

⁵⁸ Prop. 1971:10 s. 261.

⁵⁹ Prop. 1971:10 s. 161.

⁶⁰ 51 kap. 1 § 1 p. SFL.

⁶¹ 51 kap. 1 § andra stycket 1a SFL och Prop. 1977/78:136 s. 205.

son ekonomiskt aktiv när denne har betydande inkomster från eget kapital eller arbete vid sidan av pensionen.⁶²

Befrielse med anledning av hälsa har ett bredare tillämpningsområde än enbart vid sjukdom. Hälsa anses i dessa fall innefatta såväl somatisk och psykisk sjukdom som psykosociala faktorer. Samband måste funnits mellan hälsotillståndet och förmågan att deklarerat för att befrielse ska medges på denna grund.⁶³

När det gäller felbedömningar av regler krävs det i regel att det avser en svår rättslig fråga eller att en person i motsvarande situation som den skattskyldige rimligen inte kan förväntas förstå och tillämpa regeln ifråga.⁶⁴ De skattskyldiga förväntas ha tillgodogjort sig en stor del av informationen på Skatteverkets hemsida samt den information som finns att inhämta av Skatteverkets deklarationshjälp vilket innebär att en hänvisning till att det generellt är komplicerat att deklarerat inte innebär att befrielse automatiskt kan medges från skattetillägget.⁶⁵

Vad som avses med felbedömningar av betydelsen av faktiska omständigheter definieras inte närmare i vare sig förarbeten eller lagtext. I ett rättsfall från år 1981 befriades dock en deklarat från skattetillägg då uppgifter i en bankspecifikation och ett köpebrev lett till att deklaratanten missbedömt avdragsrätten för räntekostnader. HFD ansåg att felet i det fallet var ursäktligt.⁶⁶ Missvisande eller vilseledande kontrolluppgifter kan på samma grund leda till att felaktigheter som har samband med dessa kan anses ursäktliga.⁶⁷

2.1.3.2 Orimlig proportion

Skattetillägget kan även anses oskäligt om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.⁶⁸ Ett exempel på en sådan situation kan enligt Skatteverket vara när en skattetilläggsgrundande ändring ger avdragsrätt vid inkomstbeskattningen.⁶⁹ I och med att skattetillägget beräknas proportionellt mot den undandragna skatten menar Skatteverket att ett fullt skattetillägg i utgångsläget är skäligt och att det därför krävs att det i det

⁶² Skatteverket, *Ålder*.

⁶³ 51 kap. 1 § andra stycket 1a SFL samt Skatteverket, *Hälsa*.

⁶⁴ Prop. 2002/03:106 s. 144 samt Skatteverket, *Svår rättslig fråga*.

⁶⁵ Prop. 2002/03:106 s. 242 samt Skatteverket, *Svår rättslig fråga*.

⁶⁶ RÅ 1981 1:10.

⁶⁷ 51 kap. 1 § andra stycket 1c SFL och Skatteverket, *Kontrolluppgift eller uppgift om betalningsmottagare i arbetsgivardeklaration är vilseledande*.

⁶⁸ 51 kap. 1 § 2 p. SFL.

⁶⁹ Skatteverket (2015) *Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*.

enskilda fallet föreligger någon särskild omständighet som innebär att Skatteverket bör befria helt eller delvis från skattetillägget.⁷⁰

2.1.3.3 Oskäligt lång tid

Hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg kan även ges om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.⁷¹ Tiden börjar räknas från den dagen då en formell anklagelse riktats mot deklaranter, det vill säga enligt Skatteverket när ett övervägande om skattetillägg skickats ut.⁷² Bedömningen om vad som utgör oskäligt lång tid avgörs från fall till fall.⁷³ Om anledningen till dröjsmålet är orsakad av den skattskyldige själv medger Skatteverket inte befrielse.⁷⁴ Detta styrks även av HFD som i målet RÅ 2000 ref 66 I konstaterade att en handläggningstid om åtta år inte hade varit oskälig då dröjsmålet orsakats av en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna.

Denna bestämmelse har ett tätt samband med rätten till domstolsprövning i art. 6.1 EKMR. Europadomstolen har vid ett antal tillfällen konstaterat vad som avses med oskäligt lång tid. En total handläggningstid om sex år och nio månader från det att Skatteverket skickat ett övervägande om skattetillägg tills dess att prövningstillstånd meddelats ansågs vara oskäligt lång.⁷⁵ En handläggningstid om drygt 3 år hos kammarrätten ansågs i ett annat fall som oskäligt lång av Europadomstolen.⁷⁶ HFD har även prövat frågan om vad som utgör oskäligt lång tid och menar att en handläggningstid om sex år och fyra månader inte föranleder en befrielse från skattetillägg.⁷⁷

2.1.3.4 Medvetna fel

Medvetna fel kan enligt Skatteverket inte ge upphov till befrielse från skattetillägget på annan grund än när skattetillägget inte står i rimlig proportion till felet eller när oskäligt lång tid har gått sen misstanken.⁷⁸

⁷⁰ Skatteverket, *Befria om skattetillägget är oskäligt*.

⁷¹ 51 kap. 1 § 3 p. SFL.

⁷² Skatteverket, *Lång handläggningstid*.

⁷³ Prop. 2002/03:106 s. 243.

⁷⁴ Skatteverket, *Lång handläggningstid*.

⁷⁵ Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, 23 July 2002.

⁷⁶ Lilja v. Sweden. Application no. 36689/02, 23 January 2007.

⁷⁷ RÅ 2004 not. 104.

⁷⁸ Skatteverket, *Befria om skattetillägget är oskäligt*.

2.2 Skattetilläggets processuella regler

2.2.1 Deklarantens uppgiftsskyldighet

I Sverige har en deklaratant skyldighet att lämna korrekta och fullständiga uppgifter i sin årliga inkomstdeklaration. I den uppgiftsskyldigheten ingår även att godkänna eller annars rätta till Skatteverket lämnade kontrolluppgifter till ledning för deklaratantens beskattning. Deklaranten har även en skyldighet att inkomma med de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och pensionsgrundande inkomst.⁷⁹

Enligt Skatteverket är det självklart att en deklaratant har brutit i sin uppgiftsskyldighet om denna inte har tagit upp en inkomst i sin deklaration som ska beskattas. Enligt Prop. 2002/03:106 och 49 kap. 5 § 2 st 1 p. SFL ska uppgiftsskyldigheten anses vara uppfylld i de fall ett felaktigt avdrag har gjorts, men det klart går att utläsa ur deklarationen eller bilagor till denna att avdraget är oriktigt. Vid gränsfallssituationer, det vill säga när ett felaktigt avdrag har gjorts men dess förenlighet med lag är oklart, är det betydligt svårare att avgöra huruvida uppgiftsskyldigheten ska anses vara uppfylld.⁸⁰ Dessa förarbetsuttalanden har tydliggjorts i praxis där HFD har anfört att uppgiftsskyldigheten är tämligen långtgående och deklaratanten förväntas lämna så pass mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma eventuella skatterättsliga problem i deklarationen.⁸¹ Deklaranten förutsätts alltså ha relativt goda kunskaper om skattelagstiftningen och det rådande rättsläget.⁸²

2.2.2 Skatteverkets utredningsskyldighet och kontrollverksamhet

Skatteverket har en skyldighet att se till att ärenden blir tillräckligt utredda innan beslut meddelas.⁸³ En stor del av de beslut som meddelas i skattemål meddelas dock automatiskt efter enbart en maskinell granskning och det är enbart vissa deklarationer som väljs ut för en vidare kontroll där en manuell handläggning sker och underlag kontrolleras.⁸⁴ De deklarationer som väljs ut för en vidare kontroll kan väljas ut genom riktade kontroller, på grund av slumpen eller på grund av uppgifterna i deklarationens oförenlighet med Skatteverkets kontrolluppgifter. Riktade kontroller görs mot speciella före-

⁷⁹ 31 kap. SFL.

⁸⁰ Prop. 2002/03:106 s. 117 och Skatteverket, *Skyldigheten att lämna uppgifter*.

⁸¹ RÅ 2003 ref. 4 och Prop. 1971:10 s. 266.

⁸² RÅ 1989 ref. 32 och RÅ 1989 ref. 44.

⁸³ 40 kap. 1 § SFL samt gällande domstol 8 § FPL.

⁸⁴ Skatteverket, *Syftet med skattekontrollen*, Prop. 1989/90:74 s. 284, Prop. 1993/94:224 s. 22 och Skatteverket, *Skatteverkets skyldighet att utreda*.

teelser, deklARATIONER eller branscher baserat på risken för skattefel och vilka deklARATIONER, företeelser och branscher som är föremål för riktade kontroller varierar över tid.⁸⁵ Enligt Prop. 2010/11:165 är den maskinella granskningen av deklARATIONER förenlig med Skatteverkets utredningsskyldighet då omprövningar alltid utreds av en handläggare innan de når förvaltningsrätten. I och med att samtliga ärenden omprövas innan de når förvaltningsrätten innebär detta att samtliga överklagade ärenden utreds av handläggare innan de når domstol, vilket enligt argumentationen i Prop. 2010/11:165 innebär att utredningsskyldighetens syfte uppfylls.⁸⁶

De deklARATIONER som väljs ut maskinellt för vidare kontroll kan delas upp i två olika slags ärenden, nämligen hanteringsträffar och riskurval. Hanteringsträffar är ärenden där den maskinella kontrollen har upptäckt fel i deklARATIONEN med hjälp av inlämnade kontrolluppgifter. Riskurvalsträffar är riktade kontroller som syftar till att motverka fusk och fel och därför riktas mot de högst värderade riskerna för skattefel.⁸⁷ Varje år utreder skattemyndigheten cirka 275 000 deklARATIONER varav drygt 100 000 av dessa innefattar minst en riskurvalsträff.⁸⁸ Skatteverket specificerar att de högst värderade riskerna för privatpersoner är bedrivande av enskild näringsverksamhet och avdrag under inkomstslaget tjänst.⁸⁹

Skatteverkets utredningsskyldighet delas in i dess allmänna utredningsskyldighet och dess särskilda. Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet är den som beskrivits tidigare i detta avsnitt, nämligen att Skatteverket har en generell skyldighet att se till att samtliga deklARATIONER blir tillräckligt utredda.⁹⁰ Den särskilda utredningsskyldigheten väcks istället när en handläggare utreder en deklARATION med normal noggrannhet och upptäcker ett uppenbart fel som inte rimligen kan läggas till grund för beskattningen utan närmare utredning.⁹¹ Viktigt att notera är att den särskilda utredningsskyldigheten bara kan väckas av uppgifter som framkommer i själva deklARATIONEN och eventuellt tillhörande bilagor.⁹² Skattetillägg får inte tas ut om den särskilda utredningsskyldigheten har väckts då det innebär att uppgiften inte uppfyller kraven för att anses vara oriktig.⁹³

Den största bidragande faktorn till skattefel i inkomstbeskattningen är avdraget för resor till och från arbetet. Det yrkas årligen drygt 900 000 reseavdrag vilket enligt Skatteverket innebär att det saknas resurser för att granska

⁸⁵ Skatteverket, *Specialgranskningar*.

⁸⁶ Prop. 2010/11:165 s. 410.

⁸⁷ Se Skatteverket (2021), *Årsredovisning för Skatteverket* s. 49, Skr. 2020/21:88 s. 4 samt s. 63.

⁸⁸ Skatteverket (2021), *Årsredovisning för Skatteverket* s. 49 och s. 192.

⁸⁹ Skatteverket (2021), *Årsredovisning för Skatteverket* s. 49.

⁹⁰ Prop. 2010/11:165 s. 410.

⁹¹ Prop. 1971:10 s. 269, Prop 2010/11:165 s. 944, RÅ 2003 ref. 4 och RÅ 2003 ref. 22.

⁹² Skatteverket, *Skatteverkets skyldighet att utreda*.

⁹³ Se avsnitt 2.2.1.

samtliga deklARATIONER manuellt, vilket leder till att en stor del av avdragen därför enbart granskas maskinellt. Det finns inga krav på att en deklarerant måste uppge mer information än själva beloppet som man yrkar avdrag med i deklARATIONEN.⁹⁴ De reseavdrag som granskas manuellt är omprövningar samt deklARATIONER som är utvalda slumpmässigt eller genom ett riskbaserat urval.⁹⁵ I en undersökning som genomfördes år 2003 kom Skatteverket fram till att cirka 48 procent av de reseavdrag som yrkades var felaktiga. Av de felaktiga deklARATIONERNA var det två procentenheter där felet var till deklARANTENS nackdel och 46 procentenheter där felaktigheten var till den skattskyldiges fördel. Mot bakgrund av detta drogs slutsatsen i SOU 2019:36 att majoriteten av de felaktiga reseavdragen var medvetna fel. Jag anser inte att detta är en självklar slutsats då det torde vara ovanligt att yrka på lägre avdrag än sina faktiska kostnader om man har rätt till avdrag för dessa. En liknande utredning genomfördes även under år 2014–2016 där liknande resultat uppnåddes. Enligt denna undersökning konstaterades att 17 procent av de avdrag som ändrades gjorde det med anledning av att deklARANTEN inte svarat på Skatteverkets frågor under utredningen. Undersökningen anförde även att bland annat reseavdragets anatomi, med en stor andel fel och i genomsnitt små yrkade belopp, gör det svårt att minska skattefelet genom fler kontroller då det hade varit för resurskrävande.⁹⁶

Möjligheten att förelägga personer att fullgöra sin uppgiftsskyldighet finns i 37 kap. 2 § SFL. I 44 kap. 2 § SFL framgår att förelägganden får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Vitesförelägganden måste delges.⁹⁷ I 44 kap. 3 § SFL framgår att ett föreläggande inte får förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till bland annat skattetillägg och föreläggandet gäller utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Denna paragraf infördes år 1998 vid brottsmisstanke och utvidgades i samband med reformen år 2003 till att omfatta även vissa sanktionsavgifter för att tillgodose passivitetsrätten i EKMR.⁹⁸ I Prop. 1997/98:10 specificeras att “anledning att anta” föreligger när det finns någon faktisk omständighet som tyder på att brott begåtts.⁹⁹

När Skatteverket under en utredning är i behov av att inhämta ytterligare information för att bedöma riktigheten i en deklARATION sker detta vanligtvis genom en formlös förfrågan.¹⁰⁰ I Prop. 2014/15:131 konstaterar regeringen

⁹⁴ SOU 2019:36 s. 121.

⁹⁵ SOU 2019:36 s. 123ff.

⁹⁶ SOU 2019:36 s. 127ff.

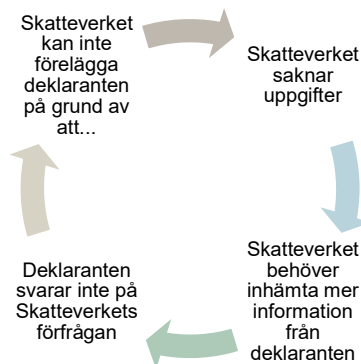
⁹⁷ 17 kap. 4 § skatteförfarandeförordning (2011:1261), SFF.

⁹⁸ Almgren och Leidhammar (2022), Prop. 1997/98:10 och Prop. 2002/03:106. För passivitetsrätten se avsnitt 4.2.2.4.

⁹⁹ Prop. 1997/98:10 s. 75.

¹⁰⁰ Almgren och Leidhammar (2021) s. 54 samt vid fall av reseavdragsutredningar se SOU 2019:36 s. 122.

att en förfrågan inte är att jämställa med ett föreläggande i och med att skattemyndigheten i sådana fall inte bestämt sig för att ställa krav på deklaranter.¹⁰¹ Om Skatteverket har anledning att tro att den skattskyldige inte har för avsikt att svara på en förfrågan finns det som ovan beskrivits möjlighet att förelägga den skattskyldige, med eller utan vite, att inkomma med de uppgifter som efterfrågats.¹⁰² I SOU 2018:91 konstateras däremot att möjligheterna att använda sig av sanktionerade förelägganden i en process som kan leda till skattetillägg är begränsade eftersom att den enskilde inte får tvingas lämna ifrån sig uppgifter som sedan kan komma att användas mot honom eller henne under en skattetilläggsprocess.¹⁰³ I SOU 2019:36 konstateras att vid utredningar av reseavdrag där deklaranter inte svarar på Skatteverkets förfrågningar skickar Skatteverket inte ett föreläggande om att inkomma med uppgifter utan nöjer sig med att underkänna avdraget till den del som deklaranter inte lyckats styrka dess riktighet. Att Skatteverket inte använder sig av möjligheten att förelägga deklaranter i dessa situationer motiveras med att Skatteverket saknar uppgifter att ta ställning till i de fall där den skattskyldige inte medverkar till utredningen.¹⁰⁴ Jag tycker inte att denna motivering är logiskt hållbar då den i praktiken innebär ett cirkelargument vilket illustreras i figuren nedan.



Att Skatteverket väljer att inte nyttja möjligheten att förelägga deklaranter tror jag snarare egentligen handlar om att detta eventuellt kan tänkas komma i strid med passivitetsrätten i EKMR. Detta redogörs för närmare i avsnitt 4.2.2.4.

2.2.3 Bevis

För att ett skattetillägg ska kunna tas ut på grund av lämnandet av en oriktig uppgift krävs det att det klart framgår att den lämnade uppgiften är oriktig.¹⁰⁵ Beviskravet *klart framgår* är lägre ställt än *utom rimligt tvivel* som

¹⁰¹ Prop. 2014/15:131 s. 103f.

¹⁰² 37 kap. 6 § SFL samt 44 kap. 2 § SFL.

¹⁰³ SOU 2018:91 s. 276.

¹⁰⁴ SOU 2019:36 s. 126.

¹⁰⁵ 49 kap. 5 § SFL.

används i straffprocess, men högre ställt än *att göra sannolikt* som är det generella beviskravet inom skatteprocess.¹⁰⁶

Deklaranten bär bevisbördan för att gjorda avdrag är avdragsgilla och Skatteverket bär bevisbördan för att skattepliktiga inkomster har utelämnats ur deklarationen. Skatteverket har även bevisbördan för att en oriktig uppgift föreligger.¹⁰⁷

Det krävs varken uppsåt eller oaktsamhet för att ett skattetillägg ska kunna tas ut, vilket innebär att ansvaret är strikt.¹⁰⁸

På grund av att det generella beviskravet och bevisbördan i skatteprocessen skiljer sig från det som gäller när ett skattetillägg ska tas ut finns det situationer där förutsättningarna är uppfyllda för att neka ett avdrag men inte tillräckliga för att ta ut skattetillägg.¹⁰⁹

Bevisbördan ser annorlunda ut jämfört med de generella bevisreglerna i skatteprocess när det kommer till förmånsbeskattning och dispositionsrätt. Istället för att Skatteverket bär hela bevisbördan för den skattepliktiga inkomsten krävs det endast att Skatteverket visar att en dispositionsrätt har förelegat, och behöver alltså inte visa hur stor den faktiska användningen av förmånen har varit. För att en oriktig uppgift ska anses föreligga när det gäller schablonberäknade förmåner (såsom exempelvis bilförmåner) måste Skatteverket dock kunna visa att förmånen har åtnjutits i mer än ringa omfattning.¹¹⁰ Gäller det förmåner som värderas enligt marknadsvärdet (såsom exempelvis båtförmån eller fritidshusförmån) krävs dock enbart att det klart framgår att en dispositionsrätt förelegat för att en oriktig uppgift ska anses föreligga.¹¹¹

Skatteverket är skyldiga att tillämpa befrielsegrunder ex officio om det framgår av den informationen som är tillgänglig för Skatteverket att någon av dem är för handen. Skatteverket har dock ingen skyldighet att på eget initiativ utreda förekomsten av en befrielsegrund, utan den bevisbördan vilar på den skattskyldige.¹¹²

¹⁰⁶ Prop. 2002/03:106 s. 118ff.

¹⁰⁷ Se bland annat rättsfallet RÅ 2002 ref. 31 och Skatteverket, *Bevisning vid oriktig uppgift*.

¹⁰⁸ RÅ 2000 ref. 66 I.

¹⁰⁹ Exempel på rättsfall där sådana situationer förekommit är RÅ 2004 not. 177 och HFD 2008 ref. 7.

¹¹⁰ RÅ 2002 ref. 31 samt RÅ 2001 ref. 22.

¹¹¹ RÅ 2002 ref. 53 samt HFD 2011 ref. 55 I.

¹¹² Prop. 1971:10 s. 272 samt Prop. 2010/11:165 s. 970.

I Sverige råder fri bevisföring vilket innebär att bevis får åberopas under en prövning även om det inhämtats på olaga sätt.¹¹³ Undantaget från detta är när bevismedlet i fråga inhämtats under tortyr.¹¹⁴

¹¹³ 35 kap. 1 § rättegångsbalk (1942:740), RB.

¹¹⁴ Jalloh v. Germany, Application no. 54810/00, 11 July 2006 och Harutyunyan v. Armenia, Application no. 36549/03, 28 July 2007.

3 Effektivitet

Effektivitet är en av grundpelarna i ett välfungerande skattesystem och brukar ofta utgöra en av målsättningarna vid stiftande av förvaltningsprocesslag.¹¹⁵ Effektiviteten utgjorde det främsta skälet till att skattetillägget infördes och utgör än idag en viktig del av Skatteverkets strategiska målsättning.¹¹⁶ I följande avsnitt kommer ett flertal underkategorier till effektivitet att redogöras för. Därefter kommer effektivitetens förhållande till rättssäkerheten att diskuteras och slutligen kommer teorier om effektiv åtlydnad att beröras.

3.1 Förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och samhällsekonomisk effektivitet

Effektivitet brukar delas in i tre underkategorier. Vi talar då om förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och samhällsekonomisk effektivitet.¹¹⁷ Förvaltningseffektiviteten tar sikte på huruvida myndighetens övergripande målsättningar möts.¹¹⁸ Det övergripande mål som Skatteverket har för år 2021 och framåt är att bidra effektivt till att motverka missbruk av välfärdsystemen och till att öka förtroendet för samhället.¹¹⁹ Rättseffektiviteten tar sikte på den effektiva tillämpningen av rättsreglerna genom att se till i vilken utsträckning som syftet och målsättningen med lagstiftningen i fråga möts.¹²⁰ Vad rättseffektivitet innebär när det kommer till skattetillägget har kommit att ändras under åren i och med de många reformerna som regelverket genomgått sedan dess införande. Det är därför svårt att med säkerhet säga vad rättseffektivitet innebär i förhållande till skattetillägget. Den samhällsekonomiska effektiviteten brukar diskuteras i ekonomisk forskning och ser till om det finns bättre alternativ till det system som finns idag. Är så inte fallet så anses den samhällsekonomiska effektiviteten av regelverket vara hög.¹²¹ Utöver dessa tre underkategorier skiljs även den förvaltningsekonomiska effektiviteten ibland ut ur förvaltningseffektiviteten som en egen underkategori. Den förvaltningsekonomiska effektiviteten ser till den eko-

¹¹⁵ Se bland annat SOU 1993:62 s. 75ff samt Nilsson och Warnling Conradson (2020) s. 98f.

¹¹⁶ Se avsnitt 1.1, avsnitt 5.1 samt Skatteverket (2020), *Skatteverkets strategiska riktning* s. 12.

¹¹⁷ SOU 1993:62 s. 79, Rosander (2007) s. 25, Bohm (1996) och Dufwenberg (2002).

¹¹⁸ SOU 1993:62 s. 79f och Rosander (2007) s. 25f.

¹¹⁹ Skatteverket (2020) *Verksamhetsplan för Skatteverket 2021 och framåt* s. 11.

¹²⁰ SOU 1993:62 s. 79f och Rosander (2007) s. 26.

¹²¹ Rosander (2007) s. 26 och Dufwenberg (2002) s. 4.

nomiska nettoeffekten, det vill säga kostnaderna kontra resultatet av myndighetsutövningen.¹²²

3.2 Effektivitet som motpol till rättssäkerhet

Effektivitet benämns emellanåt som en motpol till rättssäkerhet. I SOU 1984:15 syns detta tydligt då förvaltningseffektiviteten utgjordes av en målsättning att lagföra samtliga lagöverträdelser och motpolen till detta ansågs vara den enskildas rättssäkerhetsgarantier.¹²³ Effektivitet är dock inte nödvändigtvis alltid en motpol till rättssäkerhet. I SOU 1993:62 poängteras att för långtgående kontrollåtgärder kan komma att få en negativ verkan på beskattningseffektiviteten då detta kan kompromissa deklaranternas lojalitet till skattesystemet. Utredarna menade därför att man måste avväga kontrollåtgärder mot hur det stora flertalet skattskyldiga kommer att reagera och att kontrollåtgärderna därför måste vara utformade på så sätt att de möjliggör urskillning.¹²⁴ På samma sätt kan rättssäkerheten i vissa fall anses vara en del av effektivitetsbegreppet då en för godtycklig myndighetsutövning kan leda till bristande incitament att göra rätt för sig vilket kan få en negativ inverkan på effektiviteten.

Om målsättningen för myndigheten och föreskriften i fråga går i linje med rättssäkerheten föreligger det per definition ingen konflikt mellan rättssäkerhet och förvaltnings- samt rättseffektivitet.¹²⁵ Det är med andra ord i många fall möjligt att verka för ökad effektivitet utan att nödvändigtvis kompromissa med rättssäkerheten och vice versa.

3.3 Teori om effektiv åtljdnad

Enligt Annika Nilsson och Wiweka Warnling Conradson i boken *Sanktionsavgifter: särskilt i näringsverksamhet* från år 2020 innebär ett effektivt hot om sanktion vid överträdelser en effektiv åtljdnad om olägenheten som sanktionen innebär är en tillräckligt stor olägenhet för den enskilda.¹²⁶ Denna teori finns även att återfinna i nationalekonomin där nationalekonomen Mikael Elinder i sin bok *Den ekonomiska människan* från år 2015 menar att värdet av den legala vägen anses vara mer rationell när värdet av att begå brott minskar genom att sannolikheten att bli straffad och straffets omfattning ökar.¹²⁷ Professor John Donahue menar i en artikel från år 2007 att om nyttan med att begå ett brott överväger den förväntade kostnaden så

¹²² SOU 1993:62 s. 80.

¹²³ SOU 1984:15 s. 130.

¹²⁴ SOU 1993:62 s. 164ff.

¹²⁵ Rosander (2007) s. 26.

¹²⁶ Nilsson och Warnling Conradson (2020), s. 99f.

¹²⁷ Elinder (2015) s. 197f.

kommer individer begå brottet för att maximera sin vinning på ett klassiskt nationalekonomisk vis.¹²⁸

¹²⁸ Donahue (2007) s. 379ff.

4 Rättssäkerhet

Att rättssäkerhet är en viktig grundsten i rättssystemet är nog de flesta överens om. En enhetlig definition om vad som utgör rättssäkerhet finns dock inte. Professor Anders Stening har år 1996 i artikeln *Rättssäkerhet och bevisning* beskrivit rättssäkerhet som en berömd elefant som är svår att beskriva men lätt att känna igen när man ser den.¹²⁹ Åklagarmyndigheten menar att rättssäkerheten är ett skydd för medborgarna mot godtyckliga ingrepp från samhället och Domstolsverket har beskrivit rättssäkerhet med ord som förutsägbarhet och likabehandling.¹³⁰ Nordklint och Pahlsson menar att begreppet rättssäkerhet i en svensk, skatteprocessuell kontext bygger på legalitetsprincipen, likhetsprincipen samt objektivitetsprincipen.¹³¹ I begreppet rättssäkerhet brukar även rätten till en rättvis rättegång anses ingå.¹³²

Utöver det principiella skyddet som finns för rättssäkerheten går det även att finna bestämmelser som syftar till att stärka rättssäkerheten i bland annat RF och EKMR. I följande avsnitt kommer det skydd som finns för rättssäkerheten i litteratur, doktrin, RF samt EKMR att redogöras för.

4.1 Rättssäkerhet enligt RF, litteratur och doktrin

Rättssäkerhet är som ovan nämnts ett brett och oprecist begrepp och i RF finns en lång rad bestämmelser som syftar till att upprätthålla rättssäkerheten i samhället. Det råder delade meningar om huruvida grundlagsstadgandet av legalitetsprincipen innebär att exempelvis klarhetskravet i praktiken får status som lagregel. Pahlsson menar i en artikel i *Skattenytt* från år 2014 att principen i fråga inte har status som rättsregel medan professor Anders Hultqvist år 2015 har uttryckt motsatt slutsats.¹³³ Vidare finns det även principen om förutsebarhet som ofta uttrycks som vital för rättssäkerheten men som inte har kodifierats i vare sig lag eller grundlag.

Denna redogörelse syftar inte på något sätt till att redogöra för alla definitioner av rättssäkerhet som framkommit i rätthistorien eller samtliga bestämmelser som berör rättssäkerhet i RF. Detta avsnitt tar sin utgångspunkt i legalitetsprincipen, objektivitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och rätten till en rättvis rättegång då dessa principer är de som är mest relevanta i en svensk, skatteprocessuell kontext.

¹²⁹ Stening (1996) s. 86.

¹³⁰ Åklagarmyndigheten, *Ordlista - Rättssäkerhet* och Sveriges Domstolar, *Sveriges Domstolars uppdrag och roll*.

¹³¹ Nordklint (2019) s. 58ff samt Pahlsson (2014).

¹³² Nordklint (2019) s. 59.

¹³³ Pahlsson (2014) och Hultqvist (2015).

4.1.1 Legalitetsprincipen

Den generella legalitetsprincipen går att finna i 1 kap. 1 § 3 st RF och innebär att all offentlig makt ska utövas under lagarna. Konstitutionsutskottet anförde vid stadgandet av RF att legalitetsprincipen innebär att Sverige är en rättsstat och att samtliga samhällsorgan är underkastade rättsordningen i stort, det vill säga inte bara lagtext utan även exempelvis sedvanerätt.¹³⁴ I legalitetsprincipen brukar föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, förutsebarhetsprincipen, klarhetskravet och analogiförbudet anses ingå.¹³⁵ Dessa underprinciper kommer att redogöras för nedan.

4.1.1.1 Föreskriftskravet

Föreskriftskravet anses vara en del av legalitetsprincipen och stadgas närmare i 8 kap. 2 § 2 p. RF där det framgår att föreskrifter ska meddelas i lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Detta innebär att föreskriftskravet omfattar skattelag. Allmänna råd och liknande uttalanden från Skatteverket kan anses vara i strid med föreskriftskravet om de är betungande för den enskilde. Grundlagsstridighet kan även anses uppkomma om allmänna råd eller liknande rättsakter inskränker en lagbestämmels kärnområde.¹³⁶

4.1.1.2 Förutsebarhetsprincipen

Förutsebarhetsprincipen stadgas inte ordagrant i regeringsformen men brukar anses vara en del av legalitetsprincipen då offentlig makt som utövas under lag kan anses vara mer förutsägbar än om den offentliga makten hade utövats ad hoc.¹³⁷ Förutsebarhetsprincipen innebär att den enskilde på förhand ska kunna avgöra och bedöma konsekvenserna av sitt handlande.¹³⁸ Förutsebarhetsprincipen är inte i sig lagstadgad och ska därför behandlas som ett skattepolitiskt ideal.

Det kan vara svårt att avgöra vad som egentligen ger enskilda störst förutsebarhet. Det går att tänka sig att ett regelverk som är mycket detaljerat ger en bättre förutsebarhet än generalklausuler. Fullt så enkelt är det dock inte då ett mycket detaljerat regelverk sannolikt är mycket omfattande och därmed svårnavigerat för den enskilde, vilket kan leda till situationer där gene-

¹³⁴ KU 1973:26 s. 59.

¹³⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman (2019) s. 640ff.

¹³⁶ Pålsson (2018) s. 113f.

¹³⁷ SOU 1993:62 s. 77.

¹³⁸ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman (2019) s. 645.

ralklausuler anses mer förutsebara än detaljerade rättsverk.¹³⁹ Det faktiska innehållet i förutsebarhetsprincipen är med andra ord oprecist.

4.1.1.3 Klarhetskravet

Klarhetskravet (som också benämns som bestämdhetskravet eller obestämdhetsförbudet) innebär att lagstiftningen inte får vara för vag.¹⁴⁰ Det råder delade meningar i doktrin om huruvida det finns ett klarhetskrav i svensk rätt. Anders Hultqvist menar i rapporten *Hur vag får en skattelag va'* från år 2015 att klarhetskravet är en vital del av föreskriftskravet och därmed grundlagsstadgad. Han anser att skattelagstiftning bör vara så preciserad som möjligt för att bibehålla kompetensfördelningen mellan riksdag och rättstillämpare.¹⁴¹ Ulrika Rosander å andra sidan anser i sin avhandling från år 2007 att det inte finns något lagstadgat klarhetskrav inom svensk rätt och att det därmed inte finns något lagstadgat hinder för att stifta vag skattelag.¹⁴² Enligt Rosander, i likhet med Pålsson och till skillnad från Hultqvist, uppstår därmed inte normkonflikt i och med att klarhetskravet inte är lagstadgat. Pålsson menar dock att klarhetskravet ändå har ett värde i skattesammanhang, om än bara så som princip och skattepolitisk målsättning.¹⁴³

4.1.1.4 Retroaktivitetsförbudet

Det särskilda retroaktivitetsförbudet som gäller för brottmål samt skattemål går att finna i 2 kap. 10 § RF där det framgår att ingen får dömas till straff eller annan brottspåföljd för en gärning som inte var belagd med brottspåföljd när den begicks. Av bestämmelsen följer även att ingen får dömas till svårare brottspåföljd för gärningen än den som var föreskriven då brottet begicks. I bestämmelsen stadgas även att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.

4.1.1.5 Analogiförbudet

Analogiförbudet innebär ett förbud mot att en föreskrift tillämpas utanför sitt tillämpningsområde.¹⁴⁴ Analogiförbudet kan utläsas ur föreskriftskravs- och retroaktivitetsförbudsbestämmelserna i RF, nämligen 8 kap. 2 § 2 p. RF och 2 kap. 10 § RF. Att analogiförbudet har ställning som grundlag och skyddar mot situationer där en analogi i rättstillämpningen är betungande för den enskilde är oomstritt i litteratur och doktrin.¹⁴⁵ Det råder dock inte

¹³⁹ För vidare diskussion om detta se SOU 1993:62 s. 77ff samt Nordklint (2019) s. 64.

¹⁴⁰ Pålsson (2018) s. 34.

¹⁴¹ Hultqvist (2015) s. 35f. I sammanhanget bör nämnas att rapporten i fråga är skriven på uppdrag av Svenskt näringsliv.

¹⁴² Rosander (2007) s. 78f.

¹⁴³ Pålsson (2018) s. 34f.

¹⁴⁴ Hultqvist (1995) s. 127.

¹⁴⁵ Pålsson (2018) s. 94ff.

samma koncensus om huruvida analogiförbudet är absolut och därmed även förbjuder analogier som är till fördel för den enskilde.¹⁴⁶

4.1.2 Objektivitet och likabehandling

I 1 kap. 9 § RF går objektivitetsprincipen och likabehandlingsprincipen att återfinna. 1 kap. 9 § RF stadgar att den som utför offentliga förvaltningsuppgifter i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. Till skillnad mot många av de inledande bestämmelserna i RF är 1 kap. 9 § RF enligt förarbetena till RF en konkret handlingsregel som myndigheterna måste ta hänsyn till. 1 kap. 9 § RF riktar sig dock enbart till rättstillämparen och inte till lagstiftaren.¹⁴⁷

4.1.2.1 Objektivitetsprincipen

Objektivitetsprincipen innebär att myndigheterna ska iaktta saklighet och opartiskhet vid sin myndighetsutövning. Ingen får särbehandlas om det inte finns stöd i lag för detta.¹⁴⁸ Objektivitetsprincipen kan anses tillförsäkras genom bland annat de lagar som finns stadgade om exempelvis jäv,¹⁴⁹ mutbrott¹⁵⁰ och bisysslor för offentligt anställda.¹⁵¹

4.1.2.2 Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen är en princip som vänder sig till rättstillämparen och innebär att lika fall ska behandlas lika.¹⁵² Likabehandlingsprincipen nämns även i Prop. 1991/92:43 där det framgår att lika förseelser bör medföra likartade sanktioner. Hultqvist menar att likabehandlingsprincipen i skattesammanhang även ska se till att samtliga skattskyldiga fullgör sin skatteplikt.¹⁵³ Hultqvists syn på likabehandlingsprincipen kan motiveras av de kommunicerande skattekärlens lag som José Agustín Menéndez redogör för i boken *Justifying taxes* från år 2010. De kommunicerande skattekärlens lag innebär att den skatt som vissa skattskyldiga undviker att betala så småningom oundvikligen blir en börda för de som fullgör sin skatteplikt, antingen genom höjda skatter eller sämre samhällsservice.¹⁵⁴ Likabehandling kan med andra ord inte anses föreligga i en stat där personer i samma ekonomiska situation bär olika stora skattebördor på grund av att vissa tillåts undandra sig från sin skatteplikt.

¹⁴⁶ Se bland annat Pålsson (2018) s. 94ff och RÅ 1992 ref. 76.

¹⁴⁷ Prop. 1975/76:209 s. 98f.

¹⁴⁸ Prop. 2016/17:180 s. 59f.

¹⁴⁹ Se bland annat FL 16–18 §§, RB 4 kap. 13 § och FPL 41 §.

¹⁵⁰ 10 kap. BrB.

¹⁵¹ Lag (1994:260) om offentlig anställning, LOA, 7-7d §§.

¹⁵² Pålsson (2007) s. 13 och Prop. 1975/76:209 s. 37f.

¹⁵³ Hultqvist (1995) s. 61f.

¹⁵⁴ Menéndez (2010) s. 79.

4.1.3 Rätten till en rättvis rättegång

Rätten till en rättvis rättegång framgår av 2 kap. 11 § RF där det stadgas att en rättegång ska genomföras rättvist och inom skälig tid samt att förhandling vid domstol ska vara offentlig. Ordet *rättvis* infördes i bestämmelsen år 2010 till följd av att EKMR fått ställning som lag i Sverige några år dessförinnan. Bestämmelsen ska enligt förarbetena förstås som att den garanterar de rättigheten som traditionellt anses knutna till ett rättvist domstolsförfarande.¹⁵⁵ På grund av dess anknytning till EKMR kan det även antas att de rättigheter som följer av bestämmelsen i RF i allt väsentligt överensstämmer med de rättigheter som tillförsäkras enskilda genom EKMR.

4.2 EKMR

EKMR antogs som lag i Sverige år 1995.¹⁵⁶ I och med detta så kom artikel 6 i EKMR (och dess komplementartikel i art. 4 TP 7 EKMR) att innebära ett större skydd än tidigare för rätten till en rättvis rättegång. Runt millennieskiftet fördes omfattande diskussioner om hur det svenska skattetillägget förhöll sig till EKMR. En stor del av dessa diskussioner rörande klassificeringen av skattetillägget och dess förenlighet med oskyldighetspresumptionen kom att dö ut när detta förhållande klargjordes i domarna *Västberga Taxi Aktiefbolag and Vulic v. Sweden* och *Janosevic v. Sweden*.¹⁵⁷ Diskussioner om huruvida skattetillägget var förenligt med dubbelprövningsförbudet kom att föras fram till och med dess att Europadomstolen 2014 konstaterade att det svenska skattetillägget var oförenligt med denna princip och därmed konventionsstridigt. De brister som Europadomstolen konstaterade 2014 angående förenligheten med dubbelprövningsförbudet är sedan dess åtgärdade. Vissa frågor kvarstår dock rörande huruvida skattetillägget är förenligt med EKMR såsom exempelvis hur beviskravets styrka förhåller sig till oskyldighetspresumptionen, om skattetillägget är en sanktionsavgift som lämpar sig att handläggas av en myndighet eller hur passivitetsrätten förhåller sig till möjligheten att förelägga deklareranter att inkomma med ytterligare information under granskningsprocessen. I detta avsnitt kommer rättsläget rörande klassifikationen av skattetillägget som en straffrättslig sanktion samt dess förenlighet med dubbelprövningsförbudet, rätten till domstolsprövning, oskyldighetspresumptionen samt passivitetsrätten att redogöras för och diskuteras i förhållande till dagens skattetillägg.

¹⁵⁵ Prop. 2009/10:80 s. 160.

¹⁵⁶ SFS 1994:1219.

¹⁵⁷ *Västberga Taxi Aktiefbolag and Vulic v. Sweden*, Application no. 36985/97, 23 July 2002 och *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

4.2.1 Skattetillägget som straffrättslig sanktion

Eftersom en del av rätten till en rättvis rättegång först träder i kraft när det rör sig om vad som i EKMR definieras som en brottsanklagelse är det relevant att ta reda på vad som utgör en sådan. Vad som utgör en brottsanklagelse ska tolkas autonomt och en stor mängd rättspraxis finns sedan tidigare till ledning för vad som anses utgöra brottsanklagelser enligt Europadomstolen.¹⁵⁸ Då sanktionsavgifter, beroende på hur dessa är utformade, kan anses ha straffrättslig karaktär i vissa fall och administrativ karaktär i andra fall, är dessa typiska gränsfall för vad som ska anses vara straffrättsligt enligt den autonoma definitionen i EKMR. Därför är det viktigt att se till hur skattetillägget klassificeras enligt EKMR för att kunna avgöra vilka konventionsstadgade rättigheter som en deklarat är berättigad under en skattetilläggsprocess.

Frågan om det svenska skattetillägget skulle anses vara en straffrättslig sanktion enligt art. 6.1 EKMR prövades av Europadomstolen i målet *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*.¹⁵⁹ I målet konstaterade Europadomstolen att det svenska skattetillägget utgjorde en straffrättslig sanktion. Prövning skedde baserat på ENGEL-kriterierna vilka är tre kriterier som används för att avgöra huruvida en sanktionsavgift är att anse som ett straff eller en administrativ avgift. De tre kriterierna är:

1. den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt,
2. överträdelsens art samt
3. arten av och strängheten i sanktionen som kan bli aktuell för den enskilde.¹⁶⁰

I målet konstaterades att skattetillägget förvisso definieras som en administrativ avgift enligt intern rätt, men att den internrättsliga definitionen inte är utslagsgivande för hur en sanktionsavgift ska klassas då detta hade lett till att definitionen av vad som utgör en straffrättslig sanktion hade blivit illusorisk. Europadomstolen ansåg att det svenska skattetillägget, på grund av överträdelsernas art och strängheten i sanktionen var av straffrättslig karak-

¹⁵⁸ Danelius (2012) s. 149 samt s. 164. Se bland annat *Engel and Others v. The Netherlands*, Application nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8 June 1976.

¹⁵⁹ *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, Application no. 36985/97, 23 July 2002.

¹⁶⁰ *Engel and Others v. The Netherlands*, Application nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8 June 1976. Engelkriterierna har därefter använts av Europadomstolen i bland annat målen *Sergey Zolotukhin v. Russia*, Application no. 14939/03, 10 February 2009, *Ruotsalainen v. Finland*, Application no. 13079/03, 16 June 2009 samt *Nilsson v. Sverige*, Application no. 73661/01, 13 December 2005.

tär. Europadomstolen ansåg att det faktum att skattetillägget i många mål ersatte skattebrottsförfarandet av effektivitetsskäl, att syftet med skattetillägget var att avskräcka från att begå skattebrott snarare än att täcka administrativa kostnader samt storleken på avgiften talade för att skattetillägget utgör en straffrättslig sanktionsavgift. Det svenska skattetillägget ansågs därför, i strid mot definitionen i internrätt, utgöra en straffrättslig sanktion på basis av de andra och tredje ENGEL-kriterierna. Att det svenska skattetillägget klassificerades som en straffrättslig sanktion bekräftades av Europadomstolen än en gång i målet *Janosevic v. Sweden*.¹⁶¹ Detta kom senare att bekräftas även av HD i målet NJA 2004 s. 510 I och II samt i flertalet domar från HFD.¹⁶² Att det svenska skattetilläggets straffrättsliga karaktär inte bara aktiverar art. 6 i EKMR utan även skyddet mot dubbelbestraffning i art. 4 TP 7 EKMR konstaterades i målet *Manasson v. Sweden*.¹⁶³

4.2.2 Kraven för förenlighet med EKMR

Att skattetillägget anses vara en straffrättslig sanktion enligt definitionen i EKMR innebär att samtliga delar av rätten till en rättvis rättegång inträder i förhållande till skattetilläggsförfarandet. Detta innebär att till exempel rätts-säkerhetsgarantierna som framgår av art. 6 EKMR, passivitetsrätten som framgår av rättspraxis från Europadomstolen samt dubbelprövningsförbudet i art. 4 TP 7 EKMR blir relevanta i fråga om skattetillägget.¹⁶⁴ Rättssäkerhetsgarantierna i art. 6 EKMR inkluderar rätten till domstolsprövning och oskyldighetspresumtionen.¹⁶⁵

4.2.2.1 Dubbelprövningsförbudet (*Ne bis in idem*)

Dubbelprövningsförbudet innebär ett skydd mot att åtalas eller dömas två gånger för samma brott om det finns en lagakraftvunnen dom eller beslut i ärendet.¹⁶⁶ I artikeln finns även undantag stadgat i fall av resning eller domvillå.¹⁶⁷

I målet *Lucky Dev v. Sweden* kom Europadomstolen att pröva huruvida det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott kunde anses strida mot dubbelprövningsförbudet i art. 4 TP 7 EKMR.¹⁶⁸ Omständigheterna i målet var att bolaget hade underlåtit att bokföra och deklarerera vissa intäkter vilket

¹⁶¹ *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

¹⁶² Se bland annat RÅ 2007 ref. 23.

¹⁶³ *Manasson v. Sweden*, Application no. 41265/98, 8 April 2003.

¹⁶⁴ Se avsnitt 4.2.2.1. till och med 4.2.2.4.

¹⁶⁵ Se avsnitt 4.2.2.2 och 4.2.2.3.

¹⁶⁶ Art. 4 TP 7 EKMR 1 p.

¹⁶⁷ Art. 4 TP 7 EKMR 2 p.

¹⁶⁸ *Lucky Dev v. Sweden*, Application no. 7356/10, 27 November 2014. Frågan hade dessförinnan prövats av EU-domstolen år 2013 i målet *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson* (REU 2013 I-00000) där EU-domstolen konstaterade att en lagakraftvunnen dom eller ett beslut om skattetillägg innebär ett hinder för att en person ska lagföras igen för samma brott. HFD har även prövat frågan med samma utfall i HFD 2013 ref. 71.

hade lett till att ett skattetilläggsförfarande hos Skatteverket hade fortgått parallellt med ett skattebrottsmål i domstol. I domen konstaterades att omständigheterna i skattebrottsmålet åtminstone väsentligen var desamma som de omständigheter som ledde till påförande av ett skattetillägg för bolaget då det rörde samma underlåtenhet att deklarerera. Domstolen konstaterade även att det i båda förfarandena rörde sig om samma tidsperiod och i huvudsak samma mängd undandragna skatter. Europadomstolen ansåg mot bakgrund av detta att skattebrottet och den skattetilläggsgrundande handlingen utgjorde samma brott. Det konstaterades att bokföringsbrottet inte utgjorde samma brott som skattebrottet och den skattetilläggsgrundande handlingen med anledning av att skyldigheten att bokföra var separat från uppgiftsskyldigheten i skattemål.¹⁶⁹ I domen konstaterades även att det i en svensk kontext, gällande skattebrottet och den skattetilläggsgrundande handlingen inte är konventionsstridigt att för samma gärning ha två parallella förfaranden rörande skattetillägg och skattebrott förutsatt att förfarandena har ett tillräckligt nära sammanband samt att inget av förfarandena tillåts fortsätta efter att det andra slutligt avgjorts.¹⁷⁰ Europadomstolen konstaterade att de dåvarande svenska förfarandena var att anse som fristående från varandra då förfarandena föregick hos separata myndigheter, det inte fanns en koppling mellan förfarandena samt att domarna/besluten kom att meddelas vid olika tidpunkter eftersom brottmålsförfarandet hade avslutats medans skattetilläggsförfarandet hade fortgått. Mot bakgrund av dessa omständigheter konstaterade Europadomstolen att Sverige hade brutit mot dubbelprövningsförbudet i art. 4 TP 7 EKMR.

Till följd av avgörandet från Europadomstolen har regelverket kommit att förändras i vissa delar i syfte att vara förenligt med dubbelprövningsförbudet. Förändringarna innebar att skattetillägget skulle komma att hanteras i samma rättegång som en eventuell talan om skattebrott hanterades.¹⁷¹ Spärregler infördes även i SFL och SBL för att förhindra att samma felaktighet prövas igen efter att skattetillägg tagits ut eller åtal väckts.¹⁷² Det förefaller därmed som att de brister som gjorde att det svenska skattetilläggsförfarandet och skattebrottsförfarandet bröt mot dubbelprövningsförbudet enligt målet *Lucky Dev v. Sweden* är läkta. Denna uppfattning delas även av Johanna Weide som i sitt examensarbete från år 2017 konstaterar att de ändringar som gjordes som en följd av *Lucky Dev v. Sweden* till och med er-

¹⁶⁹ Bedömningen av vad som anses utgöra samma sak gjordes i båda fallen mot bakgrund av de kriterier som framgick av domen *Sergey Zolotukhin v. Russia*, Application no. 14939/03, 10 February 2009.

¹⁷⁰ Dessa bedömningskriterier har sitt ursprung i tidigare domar från Europadomstolen. Se bland annat *R.T. v. Switzerland*, Application no. 31982/96, 30 May 2000 och *Nilsson v. Sweden*, Application no. 73661/01, 13 December 2005.

¹⁷¹ Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall samt Prop. 2014/15:131 s. 156.

¹⁷² Prop 2014/15:131 s. 80.

bjuder ett större skydd mot dubbelprövning än vad som hade krävts för att inte strida mot EKMR och dess rättspraxis.¹⁷³

4.2.2.2 Rätten till domstolsprövning

Rätten till domstolsprövning går att finna i art. 6.1 och art. 6.3 EKMR och innebär en rätt att få sin sak prövad av domstol. Artikelns ställer även upp en rad kriterier som ska vara uppfyllda för att garantera en tillräcklig rättssäkerhet. Kraven innebär bland annat en rätt att få sin sak prövad offentligt och muntligt, av en oavhängig, lagstadgad och opartisk domstol i skäligen tid. Om den tilltalade blir anklagad för brott tillkommer även en rätt att försvara sig personligen eller genom ett ombud.

Att prövningen och administrationen av skattetillägget sker hos Skatteverket som första instans väcker naturligtvis frågan om rätten till domstolsprövning verkligen uppfylls i skattetilläggsprocessen. Skatteverket är inte en lagstadgad domstol, muntliga förhandlingar hålls i regel inte och ombud tillhandahålls inte en deklaratant under processen. Europadomstolens praxis har dock visat att det faktum att en myndighet beslutar om avgifter med straffrättslig karaktär kan anses vara förenligt med rätten till domstolsprövning förutsatt att målet kan överklagas till en domstol som uppfyller samtliga rättssäkerhetskrav i art. 6 EKMR och att det bara är fråga om så kallade mindre förseelser.¹⁷⁴ Enligt SOU 2001:25 är dagens förfarande vid skattetillägg väl förenligt med rätten till domstolsprövning.¹⁷⁵ Det kan dock ifrågasättas huruvida det bara rör sig om mindre förseelser i alla fall. De flesta skattetilläggen torde anses vara av så pass låga belopp att konventionsstridighet inte kan komma på tal, men i exempelvis rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 där ett skattetillägg om 16,5 miljoner SEK togs ut går det att diskutera om det rör sig om en förseelse som är för grov för att få hanteras av en myndighet som inte uppfyller samtliga krav i art. 6 EKMR.

Före detta justitierådet Hans Danelius menar i sin bok *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis* från år 2012 att det är konventionsstridigt att utreda grövre brott genom enklare förfaranden, men att det i övrigt är förenligt med Europadomstolens praxis att myndigheter får utreda och besluta i ärenden med straffrättslig karaktär.¹⁷⁶ Sofia Göransson och Anna von Knorring menar i en uppsats från år 2002 att en jämförelse av handläggningen av skatteadministrativa avgifter med ett ombesörjande av utredning av grövre brott är att gå för långt.¹⁷⁷ Eftersom det saknas klagande rättspraxis från Europa-

¹⁷³ Weide (2017) s. 74ff.

¹⁷⁴ "Mindre förseelse" är en översättning av engelskans "minor offence". För praxis om vad som definieras som mindre förseelser se målen *Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*, Application nos. 6878/75; 7238/75, 18 October 1982, *Abdulbaki Öztürk v. Germany*, Application no. 8544/79, 12 May 1972 och *Albert and Le Compte v. Belgium*, Application nos. 7299/75; 7496/76, 28 January 1983.

¹⁷⁵ SOU 2001:25 s. 161f.

¹⁷⁶ Danelius (2012) s. 149.

¹⁷⁷ Göransson och von Knorring (2002) s. 50f.

domstolen är det svårt att dra gränsen för vad som ska anses utgöra mindre förseelser. Även om skattetillägg i vissa fall kan komma att uppnå väldigt omfattande summor är det sällan lika ingripande för den enskilda som frihetsberövande straff. Till detta kan Göranssons och von Knorrings argument anslutas om att en polisutredning för ett, enligt intern rätt, grovt brott generellt sett torde vara mer omfattande, avancerat och resurskrävande än ett skattetilläggsförfarande som oftast utreds genom en skrivbordsutredning. Rättsläget är helt klart osäkert på denna punkt, men mot bakgrund av de ovan förda argumenten anser jag att skattetilläggsförfarandet som det ser ut idag torde vara förenligt med rätten till en rättvis rättegång. Den osäkerhet som råder angående hur Europadomstolens praxis i framtiden kan komma att utvecklas rörande vad som ska anses vara mindre förseelser bör dock tas i beaktande.

4.2.2.3 Oskyldighetspresumptionen

Oskyldighetspresumptionen innebär att den tilltalade ska anses som oskyldig fram till dess att motsatsen bevisats. Av detta följer att bevisbördan för den tilltalades skuld ska ligga på staten. Det finns flera aspekter med skattetillägget som går att diskutera i förhållande till oskyldighetspresumptionen, exempelvis det strikta ansvaret som gäller under skattetilläggsprocessen, det faktum att beviskravet är lägre än vid andra brottmål samt bevisbördeplacementen i förhållande till befrielsegrunderna.

I målet *Janosevic v. Sweden* prövades det svenska skattetilläggets förenlighet med oskyldighetspresumptionen.¹⁷⁸ I fallet konstaterades, mot bakgrund av fallet *Salabiaku v. France*,¹⁷⁹ att stater har rätt att under vissa omständigheter använda sig av strikta ansvar även för brottmål. De tillfällen där strikta ansvar inte anses konventionsstridiga är när staten i fråga håller dem inom rimliga gränser med beaktande av vad som står på spel och med bevarande av rätten att försvara sig. Europadomstolen specificerar att detta med andra ord betyder att de medel som används måste stå i rimlig proportion till det legitima syftet som eftersträvas.¹⁸⁰

Domstolen konstaterade att i detta fall stod deklaranter förvisso emot en stark skuldpresumption som var svår att motbevisa, men att denne fortfarande hade en möjlighet att försvara sig i och med befrielsegrunderna. Europadomstolen framförde även att skatteintäkter utgör ett essentiellt finansieringsintresse för staterna och att ett skattesystem som är uppbyggt runt deklaranternas egen informationsinlämning inte kan fungera utan någon slags standardiserad sanktion.¹⁸¹

¹⁷⁸ *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

¹⁷⁹ *Salabiaku v. France*, Application no. 10519/83, 3 October 1988.

¹⁸⁰ *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

¹⁸¹ *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

Av rättsfallet *Janosevic v. Sweden* går det att konstatera att det strikta ansvaret, tack vare befrielsegrunderna, är förenligt med oskyldighetspresumptionen i art. 6.2 EKMR då dessa innebär att en faktisk skuldprövning görs och att den anklagade har möjlighet att försvara sig mot anklagelserna. Av rättsfallet går det även att utläsa att bevisbördans placering i förhållande till befrielsegrunderna inte heller tycks innebära konventionsstridigheter. Att beviskravet för att ta ut skattetillägg är lägre än det i brottmålsprocessen diskuteras dock inte alls i domen. En fråga som därmed uppstår är huruvida beviskravet i skattetilläggsprocessen ska tänkas ingå i Europadomstolens uttalande om att det skattetillägg som hade dömts ut gentemot *Janosevic* inte stred mot oskyldighetspresumptionen. En tolkning kan vara att rättsfallet ska tolkas på sådant sätt att hela det svenska skattetilläggsförfarandet ska anses vara förenligt med oskyldighetspresumptionen, även de delarna som inte redogörs för i domen. Något som talar emot detta är exempelvis att beviskravets nivå inte nämns i domen ens under redogörelsen för intern svensk rätt.

I SOU 2001:25, som förvisso kom innan *Janosevic*-målet avgjordes, föreslogs en höjning av beviskravet till samma nivå som det som gäller i brottmålsprocessen, det vill säga utom rimligt tvivel, för att vara i linje med internationell praxis.¹⁸² Vilken denna internationella praxis är specificeras dock inte i utredningen. Något som däremot framkommer är att det inte går att med säkerhet fastställa vilken höjd på bevisningen som krävs enligt EKMR.¹⁸³ De rättsfall i vilka Europadomstolen uttalar sig om beviskrav i förhållande till oskyldighetspresumptionen är *Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain* samt *Pfunders*-målet.¹⁸⁴ I båda rättsfallen framkommer att Europadomstolen ställer höga krav på bevisningen men även att kravet på bevisningen är att den ska vara tillräckligt stark för att i lagens ögon fastställa den tilltalades skuld. Det går att konstatera att Europadomstolen ställer krav på bevisstyrka som en del av oskyldighetspresumptionen men att praxis i dagsläget är såpass ofullständig att det inte går att dra någon rimlig slutsats om hur höga krav som ställs på just beviskraven i intern rätt. Denna uppfattning delades även av regeringen som i Prop. 2002/03:106 konstaterade att beviskravet för uttag av skattetillägg kunde anses nå upp till Europadomstolens krav på beviskravet då det inte framgått några bestämda krav på bevisningens höjd i Europadomstolens praxis som talar emot detta.¹⁸⁵

¹⁸² SOU 2001:25 s. 228.

¹⁸³ SOU 2001:25 s. 177f.

¹⁸⁴ Se *Austria v. Italy*, Application no. 788/60, 11 January 1961 samt *Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain*, Application no. 10590/83, 6 December 1988.

¹⁸⁵ Prop. 2002/03:106 s. 115.

4.2.2.4 Passivitetsrätten

Passivitetsrätten framgår av Europadomstolens praxis och innebär att den misstänkte inte behöver lämna information som belastar honom själv. Passivitetsrätten inträder när en person blir anklagad för brott.¹⁸⁶

Rättsfallet *Deweer v. Belgium* listar tre situationer där brottsanklagelse ska anses föreligga, nämligen när en person gripits av polisen, när en person underrättas om att denna kommer att åtalas för brott samt när en förundersökning har inletts.¹⁸⁷ Europadomstolen konstaterade i domen att de tre situationerna inte är uttömmande samt att det är av vikt för bedömningen om den tilltalade blivit väsentligt påverkad av åtgärder som en myndighet vidtagit mot denne.¹⁸⁸ I RÅ 2007 ref. 23 konstaterade HFD att ett övervägande om ett skattetillägg är att jämställa med en anklagelse om brott och att passivitetsrätten i EKMR därmed inträder.

Europadomstolen har i sin praxis konstaterat att inte alla metoder som används för att få individer att lämna uppgifter kan betraktas som kränkningar av passivitetsrätten. Exempelvis i rättsfallet *Allen v. UK* ansågs det inte förelegat en kränkning av passivitetsrätten när en person som underlåtit att deklarerat sina tillgångar till skattemyndigheten förelagts med vite att komma in med uppgifter. Detta motiverades med att underlåtelserna att deklarerat ses som ett brott i sig och vitet som ett straff för detta brott.¹⁸⁹ I rättsfallet *Chambaz v. Schweiz* konstaterade dock Europadomstolen att det inte var förenligt med passivitetsrätten i EKMR att vitesförelägga en deklarerant att komma in med kompletterande uppgifter efter det att skattemyndigheten fattat misstanke om att en oriktig uppgift lämnats i deklARATIONEN.¹⁹⁰ Vid en jämförelse av rättsfallen i fråga kan konstateras att vitesföreläggande för att inkomma med uppgifter i en deklARATION inte är konventionsstridigt om skattemyndigheten i fråga inte har fattat misstanke om att brott har begåtts vid vitesföreläggandet. Denna slutsats styrks även av rättsfallet *Deweer v. Belgium* där Europadomstolen konstaterar att passivitetsrätten inträder vid misstanke om brott.¹⁹¹

En intressant fråga blir då om detta kan anses vara uppfyllt redan för en förfrågan som skickas ut när ett riskurval utreds? Är så fallet så kan det inte

¹⁸⁶ Se målen *John Murray v. United Kingdom*, Application no. 18731/91, 8 February 1996, *Saunders v. United Kingdom*, Application no. 19187/91, 17 December 1996 samt *Funke v. France*, Application no. 10828/84, 25 February 1993. Se *Deweer v. Belgium*, Application no. 6903/75, 27 February 1908 där det framgår att rättighetslistan i art. 6 EKMR inte är uttömmande.

¹⁸⁷ *Deweer v. Belgium*, Application no. 6903/75, 27 February 1908.

¹⁸⁸ Se även rättsfallet *Ibrahim and others v. United Kingdom*, Applications nos. 50541/08, 50571/08, 50573/08 and 40351/09, 13 September 2016 där denna slutsats bekräftas.

¹⁸⁹ *Allen v. United Kingdom*, Application no. 76574/01, 10 September 2002.

¹⁹⁰ *Chambaz v. Schweiz*, Application no. 11663/04, 5 April 2012.

¹⁹¹ Se *Deweer v. Belgium*, Application no. 6903/75, 27 February 1908.

anses vara konventionsenligt att förena förfrågningar med vitesförelägganden. HFD har i rättsfallen RÅ 2007 ref. 23 och RÅ 2007 ref. 84 konstaterat att passivitetsrätten inträder när Skatteverket skickar ett förslag till beslut om skattetillägg samt att passivitetsrätten inträder redan innan ett förslag till beslut skickas till den skattskyldige om Skatteverket haft anledning att anta att den skattskyldige utelämnat uppgifter exempelvis om innehav på utländska bankkonton. I RÅ 2007 ref. 23 konstaterades även att det faktum att Skatteverket vitesförelagt en deklaratant att inkomma med ytterligare uppgifter rörande ett utländskt bankkonto i sig måste uppfattas som att Skatteverket vid denna tidpunkt hade anledning att anta att det förelåg utelämnade uppgifter som kunde komma att påverka taxeringen. HFD framförde även att vitesförbudet inte skulle fylla den avsedda funktionen om ett sådant föreläggande hade kunnat förenas med vite. Kammarrätten i Stockholm har diskuterat huruvida det faktum att det ansågs vara sannolikt att någon av företrädarna för SAS var EuroBonusmedlem på Diamantnivå, vilket kunde leda till att skattetillägg skulle kunna komma att tas ut av denne innebar att en sådan brottsmisstanke som gör att vitesförbudet träder in förelåg. Kammarrätten konstaterade att en sådan brottsmisstanke inte kunde anses föreligga då konkreta misstankar saknades.¹⁹² Enligt denna dom kan sannolikhetsantaganden eller vitesförelägganden i sig inte bedömas vara tillräckligt för att brottsmisstanke ska anses föreligga. I sammanhanget bör dock kammarrättens lägre rättshierarkiska ställning jämfört med högsta instans belysas.

En förfrågan från Skatteverket anses enligt regeringen inte jämställd med en anklagelse för brott eftersom det inte finns någon lagstadgad skyldighet att svara på förfrågningar från Skatteverket.¹⁹³ Detta uttalande utesluter dock inte att det fortfarande kan röra sig om en misstanke om brott redan på förfrågandestadiet. Ska själva faktumet att datorsystemet valt ut deklARATIONEN för manuell handläggning som ett riskurval medföra att misstanke redan där ska anses vara för handen? Ska det beräknade skattefelet spela någon roll rörande vissa skatteavdrag där skattefelet uppskattas utgöra cirka hälften av avdragen redan innan datorsystemet valt ut de avdrag med störst riskfaktorer och där skatteverkets deklARATIONSEXPERT uppger att 70 procent av avdragen underkänns vid en granskning?¹⁹⁴ Om förklaringsbördan även får spela in i dessa fall torde en underlåtenhet att svara på Skatteverkets förfrågningar innebära en ökad sannolikhet för att denne inte har rätt till sina yrkade avdrag.¹⁹⁵ Om man väljer att ansluta sig till den argumentation som förts i kammarrättsfallet ovan ska detta alltså inte innebära att en brottsmisstanke föreligger trots den höga sannolikheten för fel.

¹⁹² Kammarrätten mål nr 7187–19, Stockholm, avdelning 04.

¹⁹³ Se avsnitt 2.2.2 samt Prop 2014/15:131 s. 103f.

¹⁹⁴ Se exempelvis reseavdraget.

¹⁹⁵ Förklaringsbördan innebär att passivitet kan få en negativ bevisverkan för den enskilde. Detta framgår bland annat av Nordklint (2019) s. 285, 35 kap. 4 § RB, samt Murray v. the United Kingdom, Application no. 14310/88, 28 Oktober 1994.

Om misstanke kan anses föreligga redan vid en förfrågan när en riskurvalsträff utreds innebär detta en begränsning av möjligheten att vitesförelägga någon med anledning av passivitetsrätten. I rättsfallet J.B. v. Schweiz ansåg Europadomstolen att passivitetsrätten hade kränkts då skattemyndigheten hade förelagt den skattskyldige att inkomma med kompletterande uppgifter till sin deklaration efter det att det hade konstaterats att den skattskyldige hade odeklarerade inkomster om 238 000 CHF.¹⁹⁶ I SOU 2018:91 konstateras att möjligheten att vitesförelägga en skattskyldig att inkomma med uppgifter är begränsad med anledning av passivitetsrätten i EKMR. I utredningen framförs även att en skattskyldig inte kan tvingas lämna ifrån sig uppgifter som senare kan komma att användas mot denne i exempelvis ett skattetilläggförfarande.¹⁹⁷ Denna uppfattning delas av Grylin,¹⁹⁸ Göransson och von Knorring.¹⁹⁹ Grylin hänvisar i sin argumentation till rättsfallet Saunders v. UK. I målet stadgas att användandet av information i ett straffrättsligt förfarande, som erhållits under tvång innan åtal väckts, kan strida mot passivitetsrätten. Informationen i fallet i fråga inhämtades under förhör som en del av en polisutredning innan åtal väcktes. Min uppfattning är att detta hinder mot informationsinhämtning under tvång först inträffar när skattemyndigheten har anledning att anta att förutsättningarna för att ta ut ett skattetillägg är för handen. Detta i och med att både 44 kap. 3 § SFL och HFD 2007 ref. 84 stadgar att passivitetsrätten inträder just i och med antagandet. I fallet Saunders v. UK torde en brottsmisstanke föreläggas redan vid inhämtandet av informationen även om åtal ännu inte väckts, vilket resulterat i att passivitetsrätten blivit tillämplig. I rättsfallet framgår att konkreta brottsmisstankar förelåg i början av januari 1987 och att det första förhöret med Saunders hölls i mitten av februari samma år. Detta bekräftas även av rättsfallet H. and J. v. Netherlands där det inte ansågs strida mot passivitetsrätten när uttalanden som inhämtats under en asylprocess använts i en senare brottmålsprocess.²⁰⁰ Uttalandena i fallet hade förvisso inte inhämtats under direkt tvång, men ett indirekt tvång kan anses föreligga då detta skett under en asylprocess där konsekvensen av att inte förse staten med informationen i fråga sannolikt hade fått stora konsekvenser för individen. Slutligen kan konstateras att om ett hinder att förelägga en deklarerant hade inträtt generellt gentemot alla uppgifter som kan tänkas användas emot deklareranten i en skattetilläggsprocess så hade i princip inga förelägganden kunnat skickas ut och deklarerantens uppgiftsskyldighet hade därmed i praktiken blivit verkningslös.

¹⁹⁶ J.B. v. Schweiz, Application no. 31827/96, 3 May 2001.

¹⁹⁷ SOU 2018:91 s. 276.

¹⁹⁸ Grylin (2019) s. 263.

¹⁹⁹ Göransson och von Knorring (2002) s. 65.

²⁰⁰ H. and J. v. Netherlands, Application nos. 978/09, 992/09, 13 November 2014.

5 Skattetilläggets historik, målsättningar och syften

Sedan införandet av skattetillägget har regleringen ändrats ett flertal gånger. Procentsatsen som skattetillägget tas ut med har sänkts, befrielsegrunder har införts och ett flertal situationer där skattetillägg inte får tas ut har tillkommit.²⁰¹

I detta avsnitt kommer några av de utredningar och propositioner som varit betydelsefulla för de diskussioner som ägt rum rörande dagens utformning av skattetillägget att översiktligt redogöras för. De värderingar, målsättningar och syften som ligger bakom respektive regelreform eller utredning kommer även att redogöras för.

5.1 SOU 1969:42 och Prop. 1971:10

Innan skattetillägget infördes var de enda möjligheterna till lagföring för brott mot skattelagarna traditionella judiciella förfaranden i form av åtal och lagföring i domstol.²⁰² För att straffansvar skulle kunna utdömas för skattebrott krävdes att uppsåt eller oaktsamhet kunde styrkas hos den enskilde.²⁰³

I SOU 1969:42 och Prop. 1971:10 framgår att felaktigheter i samband med deklarationen skedde i mycket stor omfattning antingen genom att uppgifter i deklarerationer avvek mot tillgängligt kontrollmaterial eller genom att deklarerationer helt underlätits att lämnas in. I utredningen redogörs det för i detalj hur stort det beräknade skattefelet beräknades vara till följd av medvetet undandragande och det konstaterades även att det rörde sig om låga summor och lätt kontrollerbara inkomstförhållanden. Utredarna menade att det system som fanns då i praktiken fungerade dåligt då det tog de rättsvårdande organen i anspråk för att utreda bagatellartade skatteförseelser. Det konstaterades även att många skatteförseelser på grund av resursbrist hos domstolarna fick låtas fortgå utan någon som helst reaktion från rättsväsendet.²⁰⁴

I utredningen poängteras att deklaranter förväntas deklarerera fullständigt, omsorgsfullt och korrekt, men att staten trots denna förväntning måste förvänta sig att vissa yrkanden i deklarerationerna inte kommer att vara i överensstämmelse med skattelagens rätta tolkning. Mot bakgrund av detta ansåg utredarna att en ekonomisk sanktion av administrativt slag skulle kunna komma att utgöra ett effektivt påtryckningsmedel.²⁰⁵ Den nya administrativa

²⁰¹ Prop. 1976/77:92, Prop. 1977/78:136, Prop. 1984/85:180 s. 115 och Prop. 1991/92:43 s. 3f.

²⁰² SOU 1969:42 s. 139.

²⁰³ SOU 1969:42 s. 139ff.

²⁰⁴ SOU 1969:42 s.139f och Prop. 1971:10 s. 200ff.

²⁰⁵ SOU 1969:42 s. 140.

sanktionsavgiften skulle enligt utredarna karaktäriseras av enkelhet, snabbhet, schablonisering och strikt ansvar. Genom att handläggningen av avgiften skulle komma att ske hos Skatteverket skulle fler oriktiga uppgifter kunna lagföras och domstolarna skulle kunna fokusera sina resurser på mer invecklade och betydelsefulla mål.²⁰⁶ Endast de allvarligare skattebrotten skulle fortfarande handläggas som brottmål på samma sätt som tidigare, nämligen enligt det traditionella judiciella förfarandet.²⁰⁷ Tanken med skattetillägget var att det skulle tillämpas för mer ringa överträdelser av skattelagen samt vid sidan av förfarandet för skattebrott vid grövre överträdelser.²⁰⁸

Även rättssäkerheten berördes i utredningen. Utredarna menade att rättssäkerhet skulle garanteras genom att reglerna utformades på ett såpass enkelt sätt att storleken på avgifterna skulle vara möjliga att utläsa direkt ur en tabell. Att kommunikation skulle ske med deklaranten som också skulle ges besvärsmått i dessa fall ansågs också vara viktiga rättssäkerhetsaspekter.²⁰⁹ I Prop. 1971:10 anförde departementschefen att förslaget i fråga eventuellt kunde medföra fara för rättssäkerheten men att effektivitetsbristen i det dåvarande systemet inverkar så pass negativt på skattemorale att felaktiga beslut om skattetillägg skulle innebära ett i jämförelse betydligt mindre hot mot rättssäkerheten än ett ineffektivt sanktionssystem.²¹⁰

”...det kan med fog hävdas att ett ineffektivt påföljdssystem innebär större faror i rättssäkerhetsavseende än det hot mot rättssäkerheten som skulle ligga i risken för felaktiga beslut om skatte- och avgiftstillägg.” – Departementschefen i Prop. 1971:10.

Det är tydligt att syftet med införandet av skattetillägget var att bidra till att göra kontroll- och sanktionsverksamheten för skatteöverträdelser mer effektiv. Effektivitet definierades vid införandet av skattetillägget som förvaltningsekonomisk effektivitet eftersom ökad snabbhet, enkelhet och schablonisering är värden som tycks eftersträvas i reformen. Förvaltningseffektiviteten verkar även den fått ett visst utrymme i diskussionen även om den inte uttrycks på samma direkta sätt som den förvaltningsekonomiska effektiviteten. Detta då det framgår av förarbetena att en låg upplärningsprocent är det som föranlett regeländringen.

Även om rättssäkerheten berörs i SOU 1969:42 och Prop. 1971:10 är det tydligt att effektivitetsbristen i systemet är det som motiverat förändringen av regelverket. Rättssäkerhetens underordning i förhållande till effektiviteten framgår till och med explicit genom departementschefens utläggning om

²⁰⁶ SOU 1969:42 s. 141 och Prop. 1971:10 s. 200ff.

²⁰⁷ Prop. 1971:10 s. 201 och s. 289.

²⁰⁸ Prop. 1971:10 s. 1.

²⁰⁹ SOU 1969:42 s. 141.

²¹⁰ Prop. 1971:10 s. 199.

hur ineffektivitet är ett större hot mot rättssäkerheten än rent felaktiga beslut. I förarbetena framgår att rättssäkerheten ska tillförsäkras genom utökad klarhet, kommunikation och möjligheter till överklagan av beslut.

5.2 SOU 1977:6, Prop. 1976/77:92 och Prop. 1977/78:136

I SOU 1977:6 föreslogs en sänkning av den procentsats som skattetillägg togs ut med samt även en möjlighet till eftergift av hälften av skattetillägget när en felaktighet kunde rättas med hjälp av Skatteverkets kontrolluppgifter.²¹¹

I Prop. 1976/77:92 infördes en eftergiftsmöjlighet för tillfällen när rättning kunde ske med hjälp av Skatteverkets kontrolluppgifter och i Prop. 1977/78:136 genomfördes en generell sänkning av den procentsats som skattetillägget togs ut med från 50 procent till 40 procent.²¹² I Prop. 1977/78:136 vidgades även möjligheten till eftergifter för skattetillägget ytterligare och den tidsfrist som den avgiftsskyldige hade för att yrka undanröjande eller nedsättning av skattetillägget förlängdes.²¹³

I SOU 1977:6 konstaterades att skattetillägget borde uppfattas som en särskild form av social reaktion och inte som ett straff. Utredningen konstaterade även att det strikta ansvaret var en bra del av den dåvarande regleringen då uppsåt eller oaktsamhet inte med säkerhet går att bevisa ens med en ingående utredning.²¹⁴ Jag kan tycka att denna argumentation är bristande då uppsåt- och oaktsamhetsbedömningar regelmässigt görs för andra typer av brott. I utredningen erinras om att rättssäkerheten bör stärkas genom att skälen för beslutet, tillämpligt lagrum samt den procentsats och det underlag efter vilken avgiften beräknas ska framgå tydligt i beslut om skattetillägg.²¹⁵

I Prop. 1976/77:92 och Prop. 1977/78:136 framhålls att införandet av skattetillägget har lyckats med att avlasta domstolarna. Det konstateras även att sanktionssystemet på grund av införandet av skattetillägget blivit effektivare genom att det besparar både de avgiftsskyldiga och det allmänna kostnader och besvär. Det konstateras även att införandet av skattetillägget har gjort det mer angeläget för skattskyldiga att iaktta sina skyldigheter på skatteområdet. Anledningen bakom regeländringarna som föreslogs var att nyansera skuldprövningen utan att avveckla det strikta ansvaret.²¹⁶

²¹¹ SOU 1977:6 s. 13.

²¹² Prop. 1976/77:92 s. 1 och Prop. 1977/78:136 s. 1.

²¹³ Prop. 1977/78:136 s. 1.

²¹⁴ SOU 1977:6 s. 13.

²¹⁵ SOU 1977:6 s. 186.

²¹⁶ Prop. 1976/77 s. 20 och Prop. 1977/78:136 s. 45f. och s. 62ff.

I reformen som skedde under 70-talets andra halva går det att konstatera att rättssäkerheten beskrivs på ett sätt som liknar införandereformen, nämligen genom tydlig kommunikation och möjlighet till överklagande. Det är även tydligt att klarhetskravet i och med denna reform fortfarande värnas med hänsyn till att det strikta ansvaret anses vara av stor vikt för regelverket, men att det samtidigt börjar luckras upp en aning då nyanseringar införs i regelverket i form av eftergiftsgrunder. Det går även att konstatera att effektivitet inte var huvudsyftet med regeländringarna. Effektivitet berörs enbart i dessa förarbeten för att utvärdera huruvida skattetilläggets införande uppnått tillräcklig förvaltningsekonomisk effekt.

5.3 SOU 1982:54

I SOU 1982:54 föreslogs en ytterligare nyansering av skattetillägget, en skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt nya påföringsgrunder för skattetillägg.²¹⁷

I utredningen poängteras att skattetillägget ska stryka under vikten av att varje skatt- och avgiftsskyldig bör iakttä noggrannhet och omsorg vid uppgiftslämnandet i deklarationen. Utredarna menade att skattetillägget av effektivitetsskäl bör aktualiseras i alla fall av underlåtenhet att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Vidare menade de att skattetilläggsreglerna bör vara enkla, schabloniserade och likformiga men att en nyansering genom ett införande av fler subjektiva rekvisit genom ett vidgande av eftergiftsgrunderna var nödvändigt av rättviseskäl.²¹⁸

Utredarna menar även att det faktum att det är riskfritt för en deklarerant att inte inkomma med efterfrågade uppgifter avseende exempelvis ett avdrag i sin deklaration är problematiskt då den som har förhållit sig passiv därmed kan komma i ett bättre läge än den som fullgör sin uppgiftsskyldighet. I utredningen konstateras att en skatteskyldig som har yrkat ett avdrag som denne inte har rätt till helt kan undgå sanktion genom att inte svara på Skatteverkets förfrågningar. Utredarna menar därför att sanktionen bör utformas på ett sådant sätt att även dessa fall träffas. Att en lagstadgad möjlighet till vitesförelägganden redan fanns innebar enligt utredarna inte ett hinder mot att skattetillägget skulle kunna utvidgas till att omfatta även dessa situationer.²¹⁹ Det går dock att ifrågasätta varför det skulle behövas två olika regleringar som fyller i princip samma funktion.

I SOU 1982:54 åskådliggörs effektivitetsbristen som skattetillägget har när det kommer till deklareranter som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet. Fokus ligger på såväl förvaltningseffektivitet som förvaltningsekonomisk effektivitet i redogörelsen. Rättssäkerheten får inte ta speciellt stor plats vare sig i

²¹⁷ SOU 1982:54 s. 19.

²¹⁸ SOU 1982:54 s. 19f.

²¹⁹ SOU 1982:54 s. 23 och s. 264f.

själva utredningen eller de föreslagna regeländringarna. Rättssäkerhet redogörs enbart för genom att vidare uppluckring av klarhetskravet föreslås genom införandet av än fler eftergiftsgrunder. Uppluckringen av klarhetskravet genom en nyansering motiveras av rättviseskäl, vilket kan tänkas falla in under likabehandlingskravet som en del av rättssäkerheten.

5.4 Prop. 1991/92:43

Prop. 1991/92:43 föreslog en lägre procentsats vid periodiseringsfel, en bredare definition av vad som ska anses vara tillgängligt kontrollmaterial samt en ny eftergiftsgrund för uppenbart oskäligena skattetillägg.²²⁰

I propositionen framgår att syftet med sanktionssystemet i skatteprocessen är att det skall verka för att korrekta uppgifter lämnas i rätt tid. Författarna av propositionen menade att erfarenheterna av skattetillägget och dess funktion i allt väsentligt varit positiva. Det framgår att det är av vikt att sanktionssystemet ska vara enkelt att tillämpa och uppfattas som rättvist genom att sanktionsavgiften ska stå i proportion till förseelsen. Det framgår även att lika förseelser bör medföra likartade sanktioner. Dessa mål skulle enligt utredaren komma att uppnås genom de reformer som föreslogs i propositionen. Utredaren menade att de föreslagna reformerna även skulle innebära en högre rättssäkerhet för den enskilda genom att sanktionssystemet uppmjukas. Utredaren menade dock att rättssäkerheten rörande skattetillägget inte skulle bli tillräckligt ens efter denna reform och att vidare åtgärder därmed borde utredas.²²¹

Det är en mycket annorlunda bild som målas upp av erfarenheterna av skattetillägget i Prop. 1991/92:43 jämfört med SOU 1982:54. Trots att SOU 1982:54 förde fram stora effektivitetsbrister gällande skattetillägget väljer författarna till Prop. 1991/92:43 att beskriva samma regelverk som ett väl fungerande system. De reformförslag som förs fram har alla till syfte att mjuka upp regelverket på olika sätt och det är rättssäkerheten som står i fokus. Rättssäkerhet ska enligt propositionen uppnås genom att rättvisan utvidgas genom proportionella sanktioner och likabehandling. Utredaren poängterar till och med att rättssäkerheten inte blir fullt tillgodosedd genom de föreslagna ändringarna och att ytterligare regeländringar som utvidgar rättssäkerheten därför bör utredas.

²²⁰ Prop. 1991/92:43 s. 1.

²²¹ Prop. 1991/92:43 s. 62.

5.5 SOU 1996:116

SOU 1996:116 brukar refereras till som Skattekontrollutredningen. Syftet med Skattekontrollutredningen var att utreda hur EKMR som blivit svensk lag året dessförinnan förhåller sig till skattetillägget.²²²

Utredningen fann att det svenska skattetillägget inte utgjorde en straffrättslig sanktion enligt EKMR mot bakgrund av att det svenska systemet på flera punkter skiljde sig från det franska skattetilläggssystemet som i målet *Bendenoun v. France* konstaterats utgöra en straffrättslig sanktion. Till följd av detta menade utredningen att inga åtgärder behövde tas för att säkerställa skattetilläggets konventionsenlighet. Utredningen konstaterade dock att passivitetsrätten inträder i samband med att en anmälan om skattebrott görs av Skatteverket då skattebrottsprocessen omfattas av EKMR trots att inte skattetilläggsprocessen gör det. Möjligheten till tredska skulle även den med anledning av passivitetsrätten förbjudas efter att skälig misstanke om brott uppkommit.²²³

5.6 SOU 2001:25 och Prop. 2002/03:106

När SOU 2001:25 utformades stod det ännu inte klart om det svenska skattetillägget fullt ut omfattades av EKMR. Utredningen valde att utgå från att så var fallet då de menade att de svenska reglerna inte bör tänga gränsen för vad som är brott mot mänskliga rättigheter. När Prop. 2002/03:106 författades stod det klart att det svenska skattetillägget ansågs vara en straffrättslig sanktion enligt EKMR.²²⁴

I SOU 2001:25 föreslogs bland annat att beviskravet för att kunna ta ut skattetillägg skulle höjas till utom rimligt tvivel för att kunna stå sig internationellt. Utredningen föreslog även att ett krav på oaktsamhet eller uppsåt borde införas i förhållande till skattetillägget tillsammans med en hjälpregel avseende i vilka situationer som oaktsamhet eller uppsåt inte ska anses föreligga (på grund av exempelvis ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet). Utredarna tryckte på att den subjektiva bedömningen bör ske som en skuldprövning av huruvida skattetillägg kan tas ut från första början och inte i form av eftergifts- eller befrielsegrunder. Deklarationer där felaktigheten framgått direkt av kontrolluppgifter föreslogs enligt utredningen helt undantas från skattetillägg. Utredningen föreslog även, mot bakgrund av passivitetsrätten i EKMR, att den skattskyldige inte skulle kunna tvingas att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att hen har lämnat en

²²² SFS 1994:1219 och SOU 1996:116 s. 9.

²²³ *Bendenoun v France*, Application no. 12547/86, February 1994 och SOU 1996:116 s. 9ff. "Tredska" är enligt SAOL ett ålderdomligt uttryck för "ett av myndighet utfärdad påbud" vilket torde gå att jämföra med ett föreläggande.

²²⁴ SOU 2001:25 s. 172, Prop. 2002/03:106 s. 64. För Europadomstolens domar angående klassifikationen av det svenska skattetillägget se avsnitt 4.2.1.

oriktig uppgift som skulle kunna leda till skattetillägg. Utredningen poängter dock att detta inte är tänkt att hindra skattemyndigheten från att begära information från den skattskyldige samt att det inte innebär ett brott mot passivitetsrätten i EKMR att passivitet i vissa fall kan tolkas till nackdel för den skattskyldige.²²⁵

I SOU 2001:25 konstaterades att det är otvivelaktigt att ett sanktionssystem för skatteöverträdelse måste finnas för överträdelse som avser större belopp men att det dåvarande systemet var diskutabelt då det var godtyckligt, orättvist och oförutsebart för den enskilde.²²⁶ Utredningen konstaterade även att skattetillägget var ett mycket bättre alternativ till det system som funnits innan dess införande på grund av att det äldre systemet dels hade träffat en mycket liten andel av de konstaterat oriktiga deklARATIONERNA och dels stämplat "hyggligt folk" som brottslingar på grund av rena slarvfel.²²⁷ Utredarna menade dock att systemet, på grund av dess schablonmässiga utformning, i många fall kom att träffa personer som handlat i god tro och därmed inte förtjänat att träffas av en sanktion.²²⁸

Målbilden för skattetilläggsystemet var enligt utredarna att det skulle vara enkelt och schabloniserat men ändå så pass nyanserat att det kunde anses vara rättvist, rimligt, förutsebart och legitimt, vilket även framgår av Prop. 2002/03:106. I Prop. 2002/03:106 konstaterades även att deklareranternas uppfattning av regelverket som rättvist, rimligt och förutsebart troligen innebär en större allmänpreventiv verkan än själva sanktionsnivån.²²⁹

"Det förefaller rimligt att anta att det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att de uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart. Det finns enligt regeringen skäl att tro att sistnämnda faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas." – Regeringen i Prop. 2002/03:106.

I den reform som kom till följd av Prop. 2002/03:106 kom befrielsegrunderna att utvidgas och det blev endast möjligt att ta ut ett halvt skattetillägg ifall att den skattskyldige hade dömts till minst ett års fängelse eller 100 dagsböter för samma förseelse. Ett vitesförbud infördes även gällande uppgifter som skulle kunna leda till skattetillägg. Målsättningen med reformen av skattetillägget var att tillgodose rättssäkerhetskraven i EKMR.²³⁰

²²⁵ SOU 2001:25 s. 15ff.

²²⁶ SOU 2001:25 s. 13f.

²²⁷ SOU 2001:25 s. 220ff.

²²⁸ SOU 2001:25 s. 13f.

²²⁹ SOU 2001:25 s. 217 och Prop. 2002/03:106 s. 106f.

²³⁰ Prop. 2002/03:106 s. 1ff, 140ff samt s. 152ff.

I och med EKMR:s införande som lag i svensk rätt år 1995 kom rättssäkerheten därmed att främst utgöras av diskussioner om huruvida skattetillägget var konventionsenligt eller inte. Detta märks inte minst i SOU 1996:116, SOU 2002:25 samt Prop. 2002/03:106 där EKMR ligger i klart fokus. Utöver EKMR så diskuterades även andra rättssäkerhetsaspekter med skattetillägget i SOU 2001:25 och Prop. 2002/03:106 så som förutsebarhet och rättvisa genom likabehandling. Det är intressant att författarna av förarbetena verkat utgå från att uppsåt förelegat vid samtliga större skatteundandraganden och att det på sin höjd kan röra sig om oaktsamhet vid mindre skatteundandraganden. Klarhetskravet ges en än mindre vikt vid rättssäkerhetsdiskussionerna och fler nyanseringar i form av vidgade eftergiftsgrunder införs.

Effektivitet omnämns i princip inte i vare sig utredningen eller propositionen. Ett tydligt tecken på att effektiviteten har fått en fortsatt underordnad ställning i förhållande till rättssäkerheten är att deklaranterens uppfattning av regelverket som rättssäkert i dessa reformer beskrivs ha en större allmänpreventiv verkan än själva sanktionsnivån.

5.7 SOU 2009:58 och Prop. 2010/11:165

År 2009 kom Skatteförfarandeutredningen SOU 2009:58 som ledde till att de regler som rörde skattetillägget kom att samordnas i SFL.²³¹

I SOU 2009:58 utvärderades de ändringar som skett genom den föregående reformen som trätt i kraft år 2003. Utredarna konstaterade att det gått för kort tid för att med säkerhet kunna avgöra hur bestämmelserna skulle komma att tillämpas men att det ändå gick att konstatera att reformen lett till en större möjlighet till nyansering samt mindre konventionsstridigheter i förhållande till EKMR. En konsekvens av detta var dock att regelverket till följd av detta blivit mer komplext och oöverskådligt.²³²

I SOU 2009:58 konstaterades även att regelverket borde ändras för att bli mer rättssäkert genom att göra det mindre bundet vilka nivåer som delvis befrielse kunde ges med samt genom att öka utrymmet för frivilliga rättelser även efter det att Skatteverket informerat om att en generell kontrollaktion ska komma att ske. Det förslags även att skattetillägget helt skulle tas bort för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.²³³ Dessa regeländringsförslag framkom även i Prop. 2010/11:165.²³⁴

²³¹ SOU 2009:58.

²³² SOU 2009:58 s. 538.

²³³ SOU 2009:58 s. 539ff. Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial är bland annat avstämningsuppgifter och information ur folkbokföringen.

²³⁴ Prop. 2010/11:165 s. 475ff.

I SOU 2009:58 och Prop. 2010/11:165 utvärderas den reform som kom strax efter millennieskiftet. I utvärderingen av den tidigare reformen utvärderas denna enbart utifrån rättssäkerhet. Det poängteras i förarbetena att regelverket kommit att bli komplext och överskådligt, vilket kan tänkas vara en konsekvens av att klarhetskravet luckrats upp.

De regler som föreslås i reformen utgör dock ytterligare avsteg från klarhetskravet genom vidgade eftergiftsgrunder och mindre bundenhet till tidigare angivna sanktionsnivåer. Införandet av ett undantag för frivilliga rättelser kan tänkas ha motiverats av förvaltningsekonomiska- och förvaltningseffektiva skäl då frivilliga rättelser från deklaranterna själva förmodligen besparar Skatteverkets kontrollverksamhet stora resurser och leder till att det finns ett incitament för deklaranter som upptäckt att de deklarerat felaktigt att inkomma med rättelser. Detta var första gången sedan skattetilläggets införande som effektiviteten stått i centrum under lagstiftningsprocessen för skattetillägget. Tanken var att ökad effektivitet skulle uppnås genom att minska skattetilläggets tillämpningsområde. Även om förvaltningseffektiviteten är en del av den effektivitet som diskuteras står det klart att kärnan i argumentationen främst berör den förvaltningsekonomiska effektiviteten då det måste antas att egna rättelser kräver mindre resurser av Skatteverket än vad utredningar gör.

5.8 Prop. 2014/15:131

År 2016 reformerades delar av regelverket ytterligare för att inte strida mot dubbelprövningsförbudet i EKMR.²³⁵ Bakgrunden till reformen var att målet *Lucky Dev v. Sweden* just hade avgjorts där det framgick att det svenska skattetilläggsförfarandet i kombination med skattebrottsförfarandet stred mot dubbelprövningsförbudet i EKMR.²³⁶

Reformen innebar att spärregler infördes som förhindrade Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg om åklagaren tidigare inlett en skattebrottsprocess och vice versa. Regler om ett samordnat förfarande i domstol för skattetillägg infördes också. Utöver dessa regeländringar kom förutsättningarna för att ta ut skattetillägg att justeras något.²³⁷

Syftet med reformen var att stärka rättssäkerheten genom att göra reglerna mer förutsebara för både myndigheten och de enskilda.²³⁸ I propositionen redogörs det för vad som anses med rättssäkerhet. Förutom de mer vedertagna principerna som brukar ingå i begreppet (exempelvis förutsebarhet, likabehandling och rätten till domstolsprövning) beskrivs effektivitet som en

²³⁵ Prop. 2014/15:131.

²³⁶ *Lucky Dev v. Sweden*, Application no. 7356/10, 27 November 2014. Dubbelprövningsförbudet redogörs för närmare under avsnitt 4.2.2.1.

²³⁷ Prop. 2014/15:131 s. 1.

²³⁸ Prop. 2014/15:131 s. 1.

del av rättssäkerhetsbegreppet. Effektivitet beskrivs i sammanhanget som ett fungerande verktyg för att komma till rätta med ett felaktigt agerande och säkra statens inkomster. En viktig del av effektiviteten är enligt propositionen att personer som fullgör sina skyldigheter gentemot staten inte ska hamna i ett sämre läge än de som inte gör det.²³⁹

Rättssäkerheten står helt klart i fokus för den reform som kom som ett resultat ur Prop. 2014/15:131. Detta märks främst genom att EKMR diskuteras men även genom att exempelvis förutsebarhet tillmäts stor vikt vid reformen. Även om effektiviteten diskuteras i dessa förarbeten som en viktig del av rättssäkerhetsbegreppet så får detta inte bäring på de reformförslag som förarbetena resulterar i.

5.9 Prop. 2017/18:144

Genom Prop. 2017/18:144 infördes en möjlighet att ta ut skattetillägg på rättelser på eget initiativ om rättelsen skett två månader efter att Skatteverket offentliggjort att de ska göra en generell kontrollaktion som har samband med den rättade uppgiften. Syftet med reformen var att motverka skatteundandragande.²⁴⁰

Den reglering som gällt innan, nämligen att rättelser på eget initiativ aldrig kunde åläggas med skattetillägg infördes med tanken att Skatteverket skulle kunna komma till rätta med en del av skatteundandragandet utan att de behövde använda sina vanliga utredningsåtgärder. Syftet med denna reform var att förmå de skattskyldiga att göra rätt redan från början eller i vart fall inom två månader från att den generella kontrollen utannonserats.²⁴¹ Enligt propositionen skulle ökad korrekthet bland deklarerationer redan från början även innebära ökad effektivitet för Skatteverkets kontrollverksamhet.²⁴² I propositionen framgick det även att det var av stor vikt för rättssäkerheten att offentliggörandet av generella kontroller sker på ett enhetligt sätt.²⁴³

²³⁹ Prop. 2014/15:131 s. 55ff.

²⁴⁰ Prop. 2017/18:144 s. 1.

²⁴¹ Prop. 2017/18:144 s. 31f.

²⁴² Prop. 2017/18:144 s. 17.

²⁴³ Prop. 2017/18:144 s. 23.

6 Analys

När man ser till utvecklingen av skattetillägget uppenbarar sig en rad olika utvecklingstrender. Den tydligaste av dessa går att se i hur rättssäkerheten avvägts mot effektiviteten. Vid införandet av skattetillägget var det effektiviteten som var huvudsyftet och rättssäkerheten hade en helt klart underordnad ställning vid utformningen av regelverket. Detta illustreras tydligt genom departementschefens uttalande i Prop. 1971:10 om att ett ineffektivt system är mer skadligt för rättssäkerheten än felaktiga beslut om skatt. I de reformer som kommit efter skattetilläggets införande är det däremot tydligt att effektiviteten har fått ta ett steg tillbaka som skattepolitisk målbild och att rättssäkerheten har hamnat i första rummet. I de få förarbeten där effektiviteten har fått ett stort utrymme i diskussionen har detta inte fått genomslag i de regeländringar som följt utom i de fall där ökad förvaltningseffektivitet väntats uppnås genom stärkt rättssäkerhet. Skiftet från en effektivitetssträvan till en rättssäkerhetssträvan illustreras mycket tydligt i SOU 2001:25 där regeringen menar att deklaranterers uppfattning av skattesystemet som rättvist, rimligt och förutsebart troligen innebär en större allmänpreventiv verkan än själva sanktionsnivån. Det är med andra ord tydligt att ett skifte har skett i hur effektivitet och rättssäkerhet avvägs mot varandra i lagstiftningsprocesserna för skattetillägget. Utgår man från Tuoris teori om rättens olika lager kan man se att det har skett en förändring i rättskulturen som har kommit att påverka ytstrukturen i rättsordningen genom konkretisering, begränsning och rättfärdigande.

Konsekvenserna av att effektiviteten har fått en underordnad ställning i förhållande till rättssäkerheten när det kommer till skattetillägget märks tydligt idag då skattetillägget som det ser ut just nu inte på ett tillfredsställande sätt motverkar skatteundandragande. Som tidigare konstaterats hanteras oriktiga uppgifter främst genom förfrågningar och inte genom förelägganden eller vitesförelägganden. När reseavdrag utreds har även Skatteverket öppet konstaterat att underlåtenhet att svara på förfrågningar enbart leder till att avdrag nekas. Möjligheten att använda sig av förelägganden och vitesförelägganden i dessa processer brukas alltså inte av Skatteverket i praktiken. Det finns inget krav för deklarianten att besvara Skatteverkets förfrågningar och den mest ingripande konsekvensen som kan följa av att en deklariant inte medverkar vid en utredning blir att avdraget i fråga underkänns eftersom deklarianten har bevisbördan för att avdragsrätt föreligger. Skattetillägg torde i dessa fall inte kunna tas ut i de flesta fall då skattetilläggets beviskrav i praktiken kräver att den uppgiftsskyldiga lämnar ifrån sig fler upplysningar än bara storleken på avdraget. Konsekvensen av ett system som är upplagt på detta sätt blir att det i princip blir riskfritt för en deklariant att yrka avdrag som man inte har rätt till så länge man bara inte svarar på Skatteverkets frågor vid en eventuell granskning. Om rätt till avdrag inte före-

ligger från början så blir den mest ingripande konsekvensen av att bli nekad ett avdrag att deklaranter vare sig har tjänat eller förlorat på chansandet.

Men hur stor är då risken att bli granskad när en yrkar på exempelvis ett avdrag för resor till och från arbetet? Vi vet att varje år lämnas drygt 900 000 deklARATIONER in till Skatteverket där reseavdrag yrkas. Vi vet att reseavdrag utreds främst som riskurval och att Skatteverket år 2021 utredde drygt 100 000 riskurval. Om vi nu antar att samtliga av dessa riskurval gällde resor till och från arbetet så kan vi konstatera att cirka 800 000 (900 000 – 100 000 = 800 000) reseavdrag varje år förblir ogranskade. Det är alltså en sannolikhet på minst 89 procent ($800\,000 / 900\,000 = \sim 0,89$) att ett reseavdrag går igenom systemet utan att mer information än själva beloppet begärts in och granskats av Skatteverket. Till detta bör beaktas att det totala antalet riskurvalsträffar även avser utredningar av andra slags avdrag än just reseavdraget vilket innebär att sannolikheten att ett reseavdrag går igenom systemet och godkänns maskinellt utan vidare informationsinhämtning eller granskning i själva verket är högre än vad som konstaterats ovan.

Enligt Elinders, Donahues samt Nilsson och Warnling Conradsons teorier om effektiv åttlydnad finns det ingenting i regelverket för skattetillägget som motiverar deklaranter till regelefterlevnad då en deklarerant som känner till systemet har vetskapen om att det inte finns någon direkt risk att denne råkar ut för något straff så länge hen inte svarar på Skatteverkets förfrågningar. Kombinerar denna faktor med det faktum att möjligheten att få igenom sina avdrag helt ogranskade är relativt hög så blir det tydligt varför skattefelet för tjänsteavdrag är så pass omfattande som det är idag. Det går att diskutera huruvida skattetillägget som sådant medför ett signalvärde som avhåller deklaranter från att undandra skatt eller om deklaranterna upplever det som en moralisk skyldighet att deklarerera korrekt. Någon klar slutsats om detta går inte att dra med hjälp av det material som redogjorts för i denna uppsats. Det går dock att konstatera att skatteundandragande är ett omfattande problem när det kommer till just tjänsteavdragen och att signalvärdet av lagstiftningen och den upplevda moraliska skyldigheten inte räcker till för att systemet ska anses vara välfungerande. Dagens regelverk ger alltså inte deklaranterna tillräckliga incitament att avhålla sig från skatteundandragande. Vidare går det att ifrågasätta hur signalvärdet påverkas av att regelverket kontinuerligt uppmjukas. I SOU 2001:25 beskrevs till och med de som tidigare dömdes för skattebrott som ”hyggligt folk” som begått slarvfel. Jag anser det vara förvånansvärt att lagstiftaren velat avstigmatisera skattefiffel när själva brottmålsprocessen som sådan kan tänkas ha en avskräckande verkan. Den preventiva verkan som kan tänkas komma av att deklaranter anser straffprocessen som mer ingripande än ett administrativt förfarande hos en myndighet är en fråga som är intressant, men som klart ligger utanför denna uppsats omfång. Det går dock att konstatera att förvaltningseffektiviteten är låg i förhållande till dagens regelverk då Skatteverkets målsättning om att bidra effektivt till att motverka missbruk av välfärdssystemen inte

uppfylls. Den låga förvaltningseffektiviteten torde även få en negativ inverkan på förtroendet till samhället i och med godtyckligheten i tillämpandet där det är ett lotteri om vem som träffas, i kombination med att det enbart är de som medverkar till utredningen som straffas. Detta torde allvarligt skada skattesystemets legitimitet.

Problematiken som beskrivs ovan är dock ingen nyhet. Redan i SOU 1982:54 (som inte ledde till någon lagändring) beskrevs en liknande problembild, vilket innebär att lagstiftaren har vetat om effektivitetsbristen i systemet under drygt 40 års tid utan att åtgärda det. Omfattande utredningar och lagändringar har skett sedan dess där detaljer justerats men denna problematik lämnats därhän. Det går att likna vid att lägga timmar och stora resurser på att fixa interiören på en bil när den inte går att använda för att motorn är kass. I den proposition som kom efter SOU 1982:54, alltså Prop. 1991/92:43, nämns till och med att reaktionerna på skattetilläggets i allt väsentligt har varit positiva. Mot bakgrund av det som anförts ovan kan jag inte begripa vart den föreställningen kommit från.

Den förvaltningsekonomiska effektiviteten är svår att diskutera närmare utan att räkna in ett flertal nationalekonomiska faktorer, vilket sträcker sig utöver vad som är rimligt för omfånget av denna uppsats. Diskussion om hur förvaltningsekonomiskt effektivt som skattetillägget egentligen är lämnas därmed därhän. Det är dock tydligt att den förvaltningsekonomiska effektiviteten har fått ta stor plats i de fall när effektivitet har diskuterats i förarbetena till skattetillägget och att förvaltningseffektiviteten inte har tillmätts lika stor vikt. Huruvida sanktionssystemet fungerar från första början diskuteras knappt trots att det torde vara en grundläggande premiss för effektivitet i ett sanktionssystem. Fokus ligger på schablonisering, kostnadseffektivisering, tydlighet och enkelhet vilka samtliga är viktiga delar av effektiva sanktionssystem, men som utan en fungerande grund i systemet är helt verkningslösa. Ett billigt, tydligt, enkelt och schabloniserat system ger låg effekt om det inte träffar det som det är avsett att göra.

Det starka fokuset på rättssäkerheten och den förvaltningsekonomiska effektiviteten kan tänkas utgöra en viktig del i förklaringen till att regelverket i fråga har kunnat fortleva såpass länge som det har trots att lagstiftaren känt till dess oförenlighet med Skatteverkets målsättning och regelverkets grundläggande syfte i drygt 40 år.

Huruvida rättseffektiviteten är tillfredsställande i fråga om dagens skattetilllägg är svårt att säga då det beror på vilken lagstiftningsprocess målbild med regelverket man tittar på. Målbilderna med regelverket uttryckts oftast även i vaga ordalag vilket gör att de inte blir mätbara. Rättseffektiviteten är med andra ord svår att diskutera i förhållande till skattetilläggets utveckling då dess definition är avhängigt syftet med lagen.

Den samhällsekonomiska effektiviteten anses vara hög när det inte finns något bättre alternativ till systemet i fråga. Ett alternativ till det system som råder idag hade kunnat tänkas vara att Skatteverket i större utsträckning hade använt sig av möjligheten att förelägga deklaranter att inkomma med uppgifter under skatteprocessen och genom detta inte längre göra det riskfritt att undandra skatt genom oriktiga tjänsteavdragsyrkanden, vilket enligt teorierna om effektiv åtlydnad som redogjorts för ovan hade ökat regelefterlevnaden och därmed förvaltningseffektiviteten. Här råder det dock oklarheter gällande exakt var gränsen för passivitetsrätten i EKMR ska dras vilket innebär att detta alternativ kanske inte är genomförbart. Är så fallet och inget annat tänkbart system kan tänkas medföra bättre resultat så är den samhällsekonomiska effekten av dagens reglering för skattetilägget hög. Det går dock att tänka sig att större reformer i exempelvis regleringarna av avdragen hade kunnat leda till ett bättre resultat. Om så är fallet påverkas den samhällsekonomiska effektiviteten avseende dagens system i negativ riktning. Ett annat alternativ hade även kunnat vara att i högre grad inhämta uppgifter från deklarantens arbetsgivare när deklaranten själv inte vill medverka vid utredningen. Här kvarstår dock problematiken med att det inte finns några påtryckningar som kan säkerställa att informationsinhämtningen kan ske då arbetsgivaren likt deklaranten kan välja att inte medverka vid informationsinhämtningen. Vidare kan det inte anses skäligt att det ska ingå i arbetsgivarens uppgiftsskyldighet att inkomma med underlag för avdrag som deras anställda på eget bevåg yrkat och försummat redovisningen av.

Grundproblemet med dagens regelverk ligger inte i att själva sanktionsavgiften är för liten, utan i själva sannolikheten att kunna få vinning av skatteundrandragande utan att det föreligger en verklig risk för att sanktionssystemet kan komma att träffa förfarandet i fråga. Ett mer regelmässigt användande av förelägganden och vitesförelägganden i syfte att förmå deklaranter att medverka i Skatteverkets utredningar hade gjort att riskkalkylen hade sett annorlunda ut för de som yrkar felaktiga avdrag. Även om ett sådant system inte leder till att fler deklARATIONER kan granskas varje år kan det tänkas leda till att färre felaktiga avdrag yrkas då riskkalkylen vid skatteundrandragande för enskilda ändras markant. Legalitetsprincipen sträcker sig dock inte såpass långt att den kan tvinga myndigheter att använda sig av de rättsliga tvångsåtgärder som de har tillgång till. Detta får effekten att lagstiftaren i princip inte kan göra mer än vad de redan gjort för att komma åt problemet i fråga då möjligheten till vitesförelägganden redan finns i lag. Problemet i fråga kan därför anses ligga främst på Skatteverket och dess kontrollverksamhet.

Det största motargumentet mot ett ökat användande av vitesförelägganden i Skatteverkets kontrollverksamhet är att detta eventuellt kan tänkas strida mot passivitetsrätten som den definieras av Europadomstolen. Avgörande för bedömningen av huruvida vitesföreläggande att inkomma med kompletterande uppgifter när Skatteverket utreder ett riskurval strider mot passivi-

tetsrätten blir vid vilket tillfälle som det kan antas att de efterfrågade uppgifterna kan komma att ligga till grund för ett skattetillägg, det vill säga när brottsmisstanke kan anses föreligga. En eventuell tolkning är den som framkommer av Grylin, Göransson, von Knorrings och SOU 2018:91s tolkning av Saundersfallet - nämligen att inga uppgifter som inhämtats genom tvång får läggas till grund för ett skattetillägg. En annan tolkning är Kammarrätten i Stockholms och Prop. 1997/98:10s, nämligen att det måste föreligga brottsmisstanke och att denna föreligger först när konkreta grunder finns för misstanken. En tredje tolkning är den mer liberala tolkningen som framkommer i RÅ 2007 ref. 23, nämligen att det faktum att ett vitesföreläggande har skickats ut gör att brottsmisstanke ska anses föreligga. I denna tredje hållning kan jag tänka mig att kunskapen om att skattefelet är stort gällande en viss typ av avdrag i kombination med att Skatteverkets maskinella granskning har plockat fram den deklARATIONEN som en del av riskurvalet kan leda till att misstanke redan där ska anses föreligga. Min åsikt är att den rimligaste avvägningen är att gå på samma linje som Kammarrätten och Prop. 1997/98:10. Den uppfattning som Grylin med flera har leder till att ingen information som inhämtats via föreläggande kan användas som underlag i en straffrättslig process vilket innebär att deklARANTENS uppgiftsskyldighet hade urlakats markant. I sammanhanget bör även den fria bevisprövningen nämnas vilket innebär att bevis får användas under en prövning även om bevismedlet är inhämtat på olagligt vis. Undantaget från detta är vid tortyr vilket inte är för handen här. Tolkningen i RÅ 2007 ref. 23 innebär i sig att inget föreläggande någonsin kan skickas ut eftersom det i sig innebär en misstanke och att passivitetsrätten därmed inträder. Kammarrätten och Prop. 1997/98:10s tolkning är därmed den enda tolkningen som leder till ett resultat där föreläggandeinstituten och deklARANTENS uppgiftsskyldighet inte blir helt verkningslösa. Rättsläget är dock oklart i denna fråga och ett förtydligande om passivitetsrättens inträde från Europadomstolen hade varit önskvärt.

Europadomstolen har tidigare, exempelvis i Janosevicmålet, godtagit skäl om vikten av ett effektivt fungerande skattesystem som grund för att göra avsteg från EKMR vilket även skulle kunna tänkas tillämpas i detta fall. Man kan argumentera, som gjordes i SOU 2001:25, för att svenskt myndighetsutövande inte bör balansera på gränsen för vad som kan utgöra ett brott mot mänskliga rättigheter, men det enda sättet att klargöra omfattningen av passivitetsrätten är antingen att testa själv eller invänta att något annat land testat innan och får frågan prövad av Europadomstolen.

Vidare bör poängteras att det även råder osäkerhet rörande huruvida det i fall som rör undandragande av stora summor pengar är konventionsenligt att Skatteverket administrerar skattetillägget. Min mening är att skattetilläggsfall i en stor utsträckning rör det som beskrivs som mindre förseelser då en granskningsprocess hos Skatteverket knappast kan jämföras med omfattningen av de förundersökningar som genomförs för vad som i intern rätt

klassificeras som grova brott. Det rör sig med andra ord om generellt sett mindre ingripande utredningar och åtgärder i skatteprocesser rörande tjänsteavdrag än i traditionella brottmålsförfaranden. Det är även oklart om beviskravet för skattetillägget är tillräckligt högt för att inte strida mot oskyldighetspresumtionen. Gällande beviskravet så har Europadomstolen ännu inte uttalat ett konkret krav på bevisningen vilket innebär att det inte finns så mycket att gå på vid bedömningen. Dubbelprövningsförbudet torde inte längre vara ett problem i förhållande till skattetillägget i och med regeländringen 2016. Bristerna i regleringen som identifierades i målet Lucky Dev torde vara läkta. Mot bakgrund av detta anser jag att dagens system inte är problematiskt i förhållande till oskyldighetspresumtionen, rätten till rättvis rättegång eller dubbelprövningsförbudet i EKMR.

Det är tydligt när man går igenom de förarbeten som producerats med anledning av skattetillägget att EKMR har fått större tyngd sedan konventionen blev lag i Sverige när man ser till rättssäkerhetsaspekterna för sanktionen. Att EKMR blev lag i Sverige kan vara en av förklaringarna bakom det skiftet som skett i rättskulturen gällande avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet. Enligt Tuoris teori kan mellanlagret tänkas ha påverkat genom sedimentation från den hastiga förändring som skett i lagens ytskikt. Även om rätten till en rättvis rättegång fått en markant större inverkan genom EKMR:s införande kan man dock även se att rätten till en rättvis rättegång haft ett principiellt värde även innan dess. Detta kommer till uttryck bland annat i SOU 1969:42 och SOU 1977:6 där kommunikation och besvär rätt ansågs vara av vikt för att rättssäkerhet ska kunna uppnås.

En annan fråga som är intressant i sammanhanget är hur pass rättssäkert dagens skattetillägg kan anses vara enligt rättssäkerheten som den beskrivs i doktrin och litteratur, efter alla reformer med siktet inställt på just rättssäkerheten. Det är svårt att säga med säkerhet huruvida skattetillägget idag är förenligt med de olika rättssäkerhetsprinciperna eftersom principerna är svårdefinierade. En ytterligare svårighet är att avgöra huruvida exempelvis klarhetskravet faktiskt har ställning som grundlagsnorm i rättstillämpningen.

Till en början bör det konstateras att definitionen av klarhetskravet genomgått en utveckling i förhållande till skattetillägget sedan dess införande. Tabellbaserad klarhet som Hultqvist förespråkar har gått från att vara det som ansågs som det mest rättssäkra vid skattetilläggets införande till att succesivt luckrats upp då det i yngre förarbeten har ansetts mer rättssäkert att nyansera regelverket och införa fler subjektiva rekvisit. Denna utveckling talar i sin tur för Pålssons syn på klarhetskravet är det som faktiskt gäller idag, nämligen att klarhetskravet på sin höjd utgör en utomrättslig princip som inte omfattas av grundlagsskydd. I SOU 1982:54 och Prop. 1991/92:43 målas rättvisa och likabehandling till och med upp som en slags motpol till klarhet.

Föreskriftskravet torde inte vara direkt problematisk i förhållande till skattetil-lägget vare sig idag eller vid dess införande då skattetil-läggets materiella och processuella regler går att återfinna inom rättsordningen. Föreskrifts-kravet som sådant diskuteras knappt i förarbetena till skattetil-lägget, vilket i detta fall torde innebära att det inte är problematiskt i förhållande till skatte-tillägget. Det går att diskutera om det faktum att Skatteverket väljer att inte använda sig av förelägganden trots att lagstöd finns för detta kan tänkas på-verka föreskriftskravet. Är föreskriftskravet så pass långtgående att det krä-ver att myndigheter faktiskt brukar sina lagstadgade möjligheter till tvångs-åtgärder eller kan en myndighet på eget bevåg välja att inte använda sig av de rättsliga verktyg som de har till hands? Att hävda att legalitetsprincipen skulle ställa krav på att myndigheter brukar sina möjligheter till tvångsåt-gärder torde vara att gå för långt då föreskriftskravet främst tar sikte på åt-gärder som är betungande för den enskilde. Rimligen är det myndigheten själv som bör avgöra i vilka fall som tvångsåtgärder är lämpliga att bruka. Detta blir dock problematiskt när det inte längre bara rör sig om enskilda fall utan när myndigheten i stort uttalat sig öppet om att de på eget bevåg valt bort ett rättsligt verktyg helt i sin handläggning av vissa slags avdrag utan att ange en rättsligt hållbar motivering till detta. Det går även att disku-tera om Skatteverkets ställning i denna fråga, i och med omfattningen av skattefelet för tjänsteavdragen, i praktiken kan anses vara betungande för de som fullgör sin skatteplikt då de, på grund av de kommunicerande skattekär-lens lag, i slutändan får en tyngre skattebörd. Det går även att argumentera för att Skatteverkets uttalande inskränker en del av kärnområdet för vites-föreläggandena samt för att uttalandet i sig innebär en analog tolkning av regelverket till fördel för vissa enskilda.

Förutsebarheten kan tänkas vara påverkad då granskningen såsom den be-skrivits i avsnitt 2.2 närmast kan liknas vid ett lotteri då möjligheten att få igenom sina avdrag beror mer på tur än på faktisk rätt. Ett lotteriliknande granskningssystem som släpper igenom så pass mycket felaktigheter som dagens system gör kan i min mening inte beskrivas som förutsebart. För-visso ska konstateras att om en deklaratant är insatt i hur kontrollförfarandet går till är det förutsebart för denne att denne inte kommer att behöva betala ett skattetil-lägg, oavsett om hen har rätt till sina yrkade avdrag eller ej så länge personen i fråga undviker att svara på Skatteverkets förfrågningar. Det torde även vara förutsebart för en person som har rätt till sitt yrkade avdrag att det kommer att godkännas. Huruvida ett oriktigt avdrag kommer att gå igenom systemet är däremot inte förutsebart då det i all väsentlighet avgörs slumpmässigt. Frågan är dock om förutsebarhetskravet verkligen tar sikte på att systemet ska vara förutsebart för personer som undandrar skatt. En rimli-gare tolkning är att regelverket ska vara förutsebart för de deklaranter som faktiskt har rätt till sina avdrag vilket regelverket i allt väsentligt torde vara.

Av det som har framkommit om skattetil-lägget och dess tillämpning i denna uppsats finns det ingenting som pekar på att dagens reglering för skattetil-

lägget skulle stå i strid mot retroaktivitetsförbudet eller objektivitetsprincipen. Ingen av dessa principer berörs heller i förarbetena.

Likabehandlingsprincipens förenlighet med dagens system där skatteundandragande är i princip riskfritt i förhållande till oriktiga tjänsteavdragsyrkanden går att ifrågasätta dels på grund av godtycket i vem som får igenom sina avdrag, dels för att de som deklarerar korrekt får bära de som undandrar skatts skattebörd på ett eller annat sätt. Även om lika fall behandlas lika när de väl granskas av Skatteverket går det inte att komma ifrån att personer som har lika lite rätt till vissa avdrag kommer undan med dessa medan andra som blir utvalda för kontroll blir nekade. I likhet med den diskussion som förs ovan angående förutsebarhetskravet går det även här att ifrågasätta om likabehandlingsprincipen verkligen tar sikte på att personer som undandrar skatt ska likabehandlas. Skatteundandragandet kan dock anses påverka likabehandlingsprincipen om man utgår från Hultqvists definition av denna i kombination med Menéndez princip om de kommunicerande skattekärlen, då skatteundandragandet i slutändan kommer att bidra till att de som fullgör sin skattskyldighet kommer att hamna i ett sämre läge än de som inte gör det genom att de som fullgör sin skattskyldighet i slutändan, på ett eller annat sätt, kommer få bära skattebördan för de som undandrar sig skatten. Även om det går att anföra kritik mot skattetilläggsregleringen utifrån likabehandlingsprincipen är det dock svårt att anföra kritik utifrån likabehandlingsstadgandet i RF då denna enbart vänder sig till rättstillämparen. De materiella såväl som de processuella reglerna som reglerar skattetillägget kommer i grund och botten från lagstiftaren. Det går dock att ifrågasätta om det beslut som Skatteverket gjort om att inte vitesförelägga deklaranter under granskningsprocessen för tjänsteavdrag är i egenskap av rättstillämpare och därmed kan tänkas strida mot likabehandlingsprincipen i RF så som Hultqvist beskriver den.

Slutligen går det att konstatera att införandet av skattetillägget sannolikt var en god idé. Det straffrättsliga förfarandet som fanns innan torde vara mer förenligt med kraven i EKMR men det är inte billigare, enklare, tydligare eller mer schablonartat än skattetillägget. De brister i dagens utformning av skattetillägget som leder till att avdragschansande är mycket gynnsamt läks sannolikt inte av att återgå till det system som fanns innan skattetillägget infördes. Att utvecklingen därefter primärt syftat till att öka rättssäkerheten i regelverket anser jag inte i sig vara problematiskt, utan tvärt om nödvändigt för att förenlighet med rättspolitiska ideal, RF och EKMR skulle kunna uppnås. Problematiken uppkommer däremot genom att effektiviteten, genom att den hamnat i skuggan av rättssäkerheten, helt åsidosatts trots de stora förvaltningseffektivitetsbristerna med systemet. Vidare har effektivitet under lagstiftningsprocesserna främst definierats som förvaltningsekonomisk effektivitet vilket även det har lett till ytterligare åsidosättande av förvaltningseffektiviteten. Jag anser att ett system med fler förelägganden och vitesförelägganden under granskningsprocessen hade läkt många brister

med dagens system. Huruvida ett sådant förfarande strider mot passivitetsrätten i EKMR är dock oklart.

Källförteckning

Litteratur

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje (2021) *Skatteprocessen*, Norstedts Juridik.

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje (2022) *Skatteförfarandelag (2011:1244), kommentaren till 44 kap. 3 §*, Norstedts Juridik.

Benitz, Ulf (2013) *Åkerberg Fransson-domen: Om förklaringen till HD:s tvärvändning i frågan om kombinationen skattetillägg/åtal för skattebrott*, Skattenytt.

Bohm, Peter (1996) *Samhällsekonomisk effektivitet*, Studentlitteratur AB.

Cameron, Iain (2001) *Skattetilläggen och Europakonventionen*, SvJT.

Danelius, Hans (2012) *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Norstedts juridik.

Donahue, John (2007) *Economic Models of Crime and Punishment*, återfinns i *Social research: An International Quarterly* Volym 74:2, The Johns Hopkins University Press.

Dufwenberg, Martin (2002) *Marknadsmakt och karteller: Samhällsekonomisk effektivitet, juridiska rekvisit och insikter från experiment*, Konkurrensverket.

Elinder, Mikael (2015) *Den ekonomiska människan*, Studentlitteratur AB.

Eriksson, Anna Karolina (2017) *Tid att deklarerar – men chansa inte på avdrag*, Göteborgs-Posten <<https://www.gp.se/ekonomi/tid-att-deklarerar-men-chansa-inte-p%C3%A5-avdrag-1.4256865>> (besökt 2022-10-18).

Fast, Katarina (2013) *Dubbelbestraffningsförbudet i EU:s rättighetsstadga och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott*, SvSkT.

Grylin, Hanna (2019) *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, Örebro University.

Gunnerstad, Annelie, Lyles, Max och Nordquist, Richard (2007) *Rättshistoria - Ett ämne i tiden*, återfinns i Peterson, Claes (red.) *En minnesskrift: Juridiska fakulteten i Stockholm 100 år*, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet.

Göransson, Sofia, von Knorring, Anna (2002) *SKATTETILLÄGGEN OCH EUROPAKONVENTIONEN*, Examensarbete på juristprogrammet 20 HP, Juridiska institutionen Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Hultqvist, Anders (1995) *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Norstedts Juridik AB.

Hultqvist, Anders (2015) *Hur vag får en skattelag va'?*, Svenskt näringsliv.

Kristoffersson, Eleonor (2011) *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkT.

Lernestedt, Claes (2003) *Kriminalisering: problem och principer*, Iustus.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger (2019), *Inkomstskatt*, Studentlitteratur AB.

Menéndez, José Agustín (2010) *Justifying Taxes*, Springer.

Nilsson, Annika och Warnling Conradson, Wiweka (2020) *Sanktionsavgifter: särskilt i näringsverksamhet*, Norstedts Juridik AB.

Nordklint, Caroline (2019) *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*, Jure.

Peczenik, Aleksander, Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar (1990) *Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära*, Norstedts förlag.

Påhlsson, Robert (2007) *Likhet inför skattelag*, Iustus.

Påhlsson, Robert (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt.

Påhlsson, Robert (2018) *Konstitutionell skatterätt*, Iustus.

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla och Svensson, Bo (2019) *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus.

Rosander, Ulrika (2007) *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School.

Samuelsson, Anna (2002) *Tillämpning av Europakonventionens artikel 6 på skattetillägg*, Lunds universitet.

Sandgren, Claes (2015) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik.

Stening, Anders (1996) *Rättssäkerhet och bevisning*, återfinns i Sterzel, Fredrik (red.) *Rättsstaten - rätt, politik och moral*, Iustus.

Tjernberg, Mats (2018) *Skatterättslig tolkning*, Iustus.

Tuori, Kaarlo (1997) *Towards a multi-layered view of modern law*, återfinns i Aarnio, Aulis, Alexy, och Bergholz, Gunnar (red.) *Justice, morality and society : a tribute to Alexander Peczenik on the occasion of his 60th birthday*, Juristförlaget.

Weide, Johanna (2017) *Dubbla signaler avseende ne bis in idem i skatterätten?*, Examensarbete på juristprogrammet 30 HP, JURIDISKA FAKULTETEN vid Lunds universitet.

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1975/76:209 om ändring i regeringsformen.

Prop. 1976/77:92 om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m.

Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Prop. 1984/85:180 om förenklad självdeklaration.

Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m.

Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.

Prop. 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.

Prop. 1993/94:224 Ändringar i skatteregisterlagen, m.m.

Prop. 1997/98:10 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.

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

Prop 2004/05:142 Marknadsmisbruk.

Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag.

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rätts-säkerhetsfrågor.

Prop. 2016/17:180 En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag.

Prop. 2017/18:144 Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ.

Statliga offentliga utredningar

SOU 1969:42 Skattebrotten.

SOU 1977:6 Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet.

SOU 1982:54 Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet.

SOU 1984:15 Ekonomisk brottslighet i Sverige.

SOU 1993:40 Fri- och rättighetsfrågor : delbetänkande.

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

SOU 1996:116 Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen.

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

SOU 2009:58 Skatteförfarandet.

SOU 2018:91 Rapporteringspliktiga arrangemang - ett nytt regelverk på skatteområdet.

SOU 2019:36 Skattelättnad för arbetsresor.

Skatteverket

Ställningstaganden

Skatteverket (2005) *Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning*, Dnr: 130 358414-05/111 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/341319.html?date=2005-06-17>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket (2015) *Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Dnr: 131 325504-15/111 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340934.html?date=2015-06-24>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket (2015) *Obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp vid uttag av skattetillägg och efterbeskattning enligt skatteförfarandelagen*, Dnr: 131 473018-15/111 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/346897.html?date=2015-09-10>> (besökt 2022-10-18).

Rättslig vägledning

Skatteverket, *Befria om skattetillägget är oskäligt* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/324455.html>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *Bevisning vid oriktig uppgift* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/341636.html>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *Hälsa* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/324459.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Kontrolluppgift eller uppgift om betalningsmottagare i arbetsgivardeklaration är vilseledande* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/324462.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Lång handläggningstid* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/324477.html>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *När den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/348308.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *När det undandragna skattebeloppet är obetydligt*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/340175.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *När har en oriktig uppgift lämnats?*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/340160.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Skatteverkets skyldighet att utreda*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/341630.html#h-Sarskild-utredningsskyldighet>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *Skyldigheten att lämna uppgifter*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/341627.html>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *Ställningstaganden*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>> (besökt 2022-10-28).

Skatteverket, *Svår rättslig fråga*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/324460.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Vid rättelse på eget initiativ*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/340169.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Ålder*
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/324458.html>> (besökt 2022-12-12).

Övrigt

Skatteverket (2020) *Skattefelsrapport*
<<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/03/underlagsrapport-skattefelet-2020.pdf>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket (2020) *Skatteverkets strategiska riktning*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.5b35a6251761e6914208c33/1613125015264/Skatteverkets%20strategiska%20riktning.pdf>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket (2020) *Verksamhetsplan för Skatteverket 2021 och framåt*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.5b35a6251761e6914208c56/1613133578047/Verksamhetsplan%202021%20och%20fram%C3%A5t.pdf>>
(besökt 2022-10-19).

Skatteverket (2021) *Attitydundersökning*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.339cd9fe17d1714c0777a55/1644413776101/Attitydunders%C3%B6kningen%202021%20-%20Resultatrapport%20f%C3%B6r%20privatpersoner.pdf>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket (2021) *Årsredovisning för Skatteverket*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.339cd9fe17d1714c0778b8d/1645600120541/arsredovisning-skatteverket-2021-skv165-utgava30.pdf>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Skatteverkets organisation*
<<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation.4.7b610ded10741da92fa80001414.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Specialgranskningar*
<<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/skattekontroller/specialgranskningar.4.76a43be412206334b89800051650.html>> (besökt 2022-10-19).

Skatteverket, *Styrning och uppföljning*
<<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning.4.76a43be412206334b89800052127.html>> (besökt 2022-10-18).

Skatteverket, *Syftet med skattekontrollen*
<<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/skattekontroller/syftetmedskattekontrollen.4.76a43be412206334b89800051634.html>>
(besökt 2022-10-18).

Övrigt

KU 1973:26, Konstitutionsutskottets betänkande med anledning av propositionen 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m. jämte motioner.

Sveriges Domstolar, *Sveriges Domstolars uppdrag och roll*
<<https://www.domstol.se/om-sveriges-domstolar/sa-fungerar-domstolarna/sveriges-domstolars-uppdrag-och-roll/>> (besök 2022-10-19).

Regeringsbeslut Fi2019/04080/S3.

Regeringskansliet, *Mål för skatter och tull*,
<<https://www.regeringen.se/regeringens-politik/skatt-och-tull/mal-for-skatter-tull-och-indrivning/>> (besökt 2022-10-18).

Skr. 2020/21:88.

Åklagarmyndigheten, *Ordlista - Rättssäkerhet*
<<https://www.aklagare.se/ordlista/r/rattssakerhet/>> (besökt 2022-10-19).

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen

Abdubaki Öztürk v. Germany, Application no. 8544/79, 12 May 1972.

Albert and Le Compte v. Belgium, Application nos. 7299/75; 7496/76, 28 January 1983.

Allen v. United Kingdom, Application no. 76574/01, 10 September 2002.

Austria v. Italy, Application no. 788/60, 11 January 1961.

Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain, Application no. 10590/83, 6 December 1988.

Bendenoun v France, Application no. 12547/86, February 1994.

Chambaz v. Schweiz, Application no. 11663/04, 5 April 2012.

Deweert v. Belgium, Application no. 6903/75, 27 February 1978.

Engel and Others v. The Netherlands, Application nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8 June 1976.

Funke v. France, Application no. 10828/84, 25 February 1993.

Golder v. The United Kingdom, Application no. 4451/70, 21 February 1975.

H. and J. v. Netherlands, Application nos. 978/09, 992/09, 13 November 2014.

Harutyunyan v. Armenia, Application no. 36549/03, 28 July 2007.

Ibrahim and others v. United Kingdom, Applications nos. 50541/08, 50571/08, 50573/08 and 40351/09, 13 September 2016.

J.B. v. Schweiz, Application no. 31827/96, 3 May 2001.

Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, 23 July 2002.

Jalloh v. Germany, Application no. 54810/00, 11 July 2006.

John Murray v. United Kingdom, Application no. 18731/91, 8 February 1996.

Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium, Application nos. 6878/75; 7238/75, 18 October 1982.

Lilja v. Sweden. Application no. 36689/02, 23 January 2007.

Lucky Dev v. Sweden, Application no. 7356/10, 27 November 2014.

Manasson v. Sweden, Application no. 41265/98, 8 April 2003.

Murray v. the United Kingdom, Application no. 14310/88, 28 Oktober 1994.

Nilsson v. Sverige, Application no. 73661/01, 13 December 2005.

R.T. v. Switzerland, Application no. 31982/96, 30 May 2000.

Ruotsalainen v. Finland, Application no. 13079/03, 16 June 2009.

Salabiaku v. France, Application no. 10519/83, 3 October 1988.

Saunders v. United Kingdom, Application no. 19187/91, 17 December 1996.

Sergey Zolotukhin v. Russia, Application no. 14939/03, 10 February 2009.

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, 23 July 2002.

EU-domstolen

Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson (REU 2013 I-00000).

HD

NJA 2004 s. 510 I och II.

NJA 2005 s. 805.

NJA 2013 s. 1076.

NJA 2014 s. 371.

NJA 2015 s. 663.

HFD

RÅ 1981 1:10.

RÅ 1989 ref. 32.

RÅ 1989 ref. 44.

RÅ 1992 ref. 76.

RÅ 2000 ref. 66 I.

RÅ 2001 ref. 22.

RÅ 2002 ref. 31.

RÅ 2002 ref. 53.

RÅ 2003 ref. 4.

RÅ 2003 ref. 22.

RÅ 2004 not. 104.

RÅ 2004 not. 177.

RÅ 2007 ref. 23.

HFD 2007 ref. 84.

HFD 2008 ref. 7.

HFD 2011 ref. 55 I.

HFD 2013 ref. 71.

Kammarrätten

Kammarrätten mål nr 7187–19, Stockholm, avdelning 04.