

Examensarbete

Våren 2010

Sektionen för hälsa och samhälle

Beskattningsrätt

Skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen

Författare

Frida Cederholm

Rebecca Svensson

Handledare

Bengt Åkesson

Examinator

Johann Mulder

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	4
1.1	Problembakgrund.....	4
1.2	Frågeställning och syfte.....	5
1.3	Metod.....	5
1.4	Avgränsningar.....	6
1.5	Disposition.....	6
2	Det svenska skattetilläggsystemet	8
2.1	Allmänt om skattetillägg.....	8
2.1.1	De ursprungliga reglerna	8
2.1.2	Reglernas utveckling fram till idag	9
2.1.3	De nuvarande skattetillägsreglerna.....	10
2.2	Förutsättningar för att påföra skattetillägg	11
2.2.1	Skattetillägg vid oriktig uppgift	11
2.2.2	Skattetillägg vid skönstaxering.....	12
2.3	Beräkning av skattetillägg	12
2.4	Situationer där skattetillägg inte ska tas ut	12
2.5	Befrielse från skattetillägg.....	13
2.6	Rekvisiten för skattebrott.....	14
3	Europakonventionen och rättssäkerheten.....	16
3.1	Allmänt om Europakonventionen.....	16
3.2	Artikel 6 i Europakonventionen – Rätten till domstolsprövning och en rättssäker process.....	17
3.3	Oskuldspresumtionen	20
3.4	Skattetillägget och principen om ne bis in idem.....	21

3.5	Rättspraxis rörande <i>ne bis in idem</i>	25
3.5.1	Europadomstolens tidigare praxis	25
3.5.2	Europadomstolens nu gällande praxis.....	26
3.5.2.1	Zolotukhin mot Ryssland	26
3.5.2.2	Ruotsalainen mot Finland	28
3.6	Svensk praxis angående skattetillägget och <i>ne bis in idem</i>	29
3.6.1	Högsta Domstolens beslut i mål nr B 5498-09 och B 2509-09	29
3.6.2	Regeringsrättens beslut i mål nr 8133-08.....	30
3.6.3	Solna tingsrätts beslut i mål nr B 8288-09	31
4	Sammanfattande analys	33
4.1	Reflektioner över rättsläget.....	33
4.1.1	Praxis från Europadomstolen	33
4.1.2	Praxis från svenska domstolar	33
4.2	Är det svenska skattetillägssystemet förenligt med Europakonventionen?.....	34
4.3	Förslag till fortsatta studier	36
5	Referensförteckning	37

Abstract

According to Sweden's current system, a tax surcharge may be imposed upon a tax payer for providing false information. They may also be charged with tax evasion crime based on the same false information. The European Convention on Human Rights (ECHR), which has been law in Sweden since 1995, contains a prohibition against being punished twice for the same offence under protocol 7:4. The question of whether the Swedish system violates this prohibition has been tested in the European Court over the years. In a judgment from 2009 - Zolotukhin against Russia - which was determined in Grand Chamber, the Court expressed the need to clarify how the assessment of the issue should take place. Although the European Court by the Zolotukhin case has changed its previous practice, the Swedish Supreme Court (Högsta domstolen) in two recent judgements has chosen to ignore this and their view is that the Swedish system does not violate the Convention. Their meaning was that the European Court's practice was not clear enough. The Solna District Court (Solna Tingsrätt), in its turn announced a decision only two weeks later which ignored the recent Supreme Court Judgement. The District Court considered that the system was incompatible with the ECHR after the new practices of the European Court. This suggests that the legal situation in Sweden is extremely uncertain. The problem statement of this thesis is as follows: Is the Swedish system of imposition of tax surcharges while the taxpayer can be sentenced for tax evasion crime based on the same false information compatible with ECHR protocol 7:4? Our aim has been to examine how the Swedish tax rules look like at the moment and how the European Convention look at duplication of procedures, the principle of *ne bis in idem*. Another intention has been to examine whether a new Swedish legislation is needed and also reflecting on how this new legislation might look like. In our paper we have applied the legal dogmatic method where we have studied laws, legislative history, doctrine and practice in the field. The findings are that the authors believe that the legal situation has changed through the European Court judgement in the plenary Zolotukhin case, which is now considered to be indicative. The fact that Supreme Court ignored this new practice in their recent decisions was according to the authors quite surprising. This suggests, as mentioned earlier, on a current controversy in the Swedish judicial system. New legislation will shortly be needed in the field. One option then is to go in Norway's footsteps, where the Tax Agency is forced to choose either to charge the taxpayer a tax surcharge, or file a police report on tax evasion crime.

Sammanfattning

Enligt dagens gällande svenska regelsystem kan en skattskyldig påföras skattetillägg och sedan även dömas för skattebrott utifrån samma oriktiga uppgift. Europakonventionen, som varit lag i Sverige sedan 1995 innehåller ett dubbelbestraffningsförbud enligt artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. Det är enligt artikeln förbjudet att lagföras för ett och samma brott två gånger. Frågan huruvida det svenska systemet är konventionsenligt har under flera decennier prövats i Europadomstolen. I ett avgörande från 2009, Zolotukhin mot Ryssland, som avgjordes i stor kammare uttryckte domstolen att den såg ett behov att förtydliga hur bedömningen skulle ske. Trots att Europadomstolen genom Zolotukhin-domen har ändrat sin tidigare praxis, har Högsta Domstolen i två aktuella domar valt att bortse från denna och menar istället att det svenska systemet är konventionsenligt då Europadomstolens praxis inte ansågs tillräckligt klar och tydlig. Vårt att notera är att Solna Tingsrätt två veckor efter HD meddelat sitt lagakraftvunna beslut, gick emot detta och menade att det svenska systemet inte, enligt Europadomstolens nya praxis, var konventionsenligt. Detta tyder på att rättsläget i Sverige är ytterst osäkert. Vi har ur detta resonemang eftersträvat att besvara problemformuleringen: Är det svenska systemet med påförande av skattetillägg samtidigt som den skattskyldige kan dömas för skattebrott för samma oriktiga uppgift förenligt med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud? Vårt syfte har varit att undersöka hur de svenska reglerna ser ut idag samt hur Europakonventionen ser på dubbla förfaranden, principen *ne bis in idem*. Ett delsyfte har varit att undersöka om ny svensk lagstiftning behövs inom området samt reflektera över hur en sådan ny lagstiftning kan se ut. I vår uppsats har vi tillämpat rättsdogmatisk metod, då vi beaktat lagar, förarbeten, praxis och doktrin inom området. Gällande slutsatserna anser författarna att rättsläget har förändrats genom Europadomstolens plenumavgörande i Zolotukhin-målet, som anses vara det nu vägledande. Det faktum att HD bortsåg från denna nya praxis i sina beslut anses enligt författarna vara överraskande. Detta tyder, som tidigare nämnts, på en rådande oenighet i det svenska rättssystemet. Ny lagstiftning kommer inom en snar framtid att krävas inom området, och då kan ett alternativ vara att gå i Norges fotspår, där Skatteverket tvingas välja mellan att antingen påföra den skattskyldige skattetillägg, eller göra en anmälan till polisen för skattebrott.

Förord

Denna uppsats är skriven vid Högskolan i Kristianstad under vårterminen 2010. Vi vill i detta förord tacka vår handledare Bengt Åkesson som rätat ut många av de frågetecken som funnits under arbetets gång samt kommit med god feedback och kritik. Vi vill även tacka vår examinator Johann Mulder som hjälpt oss att ta fram färskare domar.

Frida Cederholm och Rebecca Svensson

Kristianstad den 26 maj 2010

1 Inledning

I detta inledande avsnitt ämnar vi kortfattat beskriva bakgrunden till problemformuleringen. Frågeställning samt syfte för examensarbetet kommer vidare att presenteras. Den metod som använts vid framställningen av uppsatsen kommer också att redogöras för samt beskrivs de avgränsningar vi valt att göra.

1.1 Problembakgrund

Enligt dagens gällande svenska regelsystem kan en skattskyldig påföras skattetillägg vid lämnande av en oriktig uppgift till Skatteverket. En skattskyldig kan även, utifrån samma oriktiga uppgift, dömas för skattebrott enligt Skattebrottslagen. Europakonventionen, som varit lag i Sverige sedan 1995 och som syftar till att skydda de grundläggande friheterna och de mänskliga rättigheterna för den enskilde, innehåller ett dubbelbestraffningsförbud enligt artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. Det är enligt artikeln förbjudet att lagföras för ett och samma brott två gånger. Principen benämns ofta med det latinska uttrycket *ne bis in idem* och är en viktig grundläggande rättssäkerhetsprincip. Frågan om huruvida Sverige genom sitt system där en skattskyldig kan påföras skattetillägg och även dömas för skattebrott för samma oriktiga uppgift har otvivelaktigt varit omdebatterad under ett antal år tillbaka.

Den 10 februari 2009 kom Europadomstolen med en viktig dom för denna diskussion; fallet Zolotukhin mot Ryssland, där avsikten var att förtydliga hur situationer med dubbelbestraffning bör behandlas. Domstolen ansåg att en kränkning enligt tilläggsprotokoll 7 artikel 4 hade skett då Zolotukhin blivit dömd två gånger för samma brott.¹ Målet avgjordes i stor kammare vilket i princip innebär att domstolen nu bortser från tidigare praxis i frågan. Detta nya synsätt kunde sedan även utläsas i ytterligare flera mål, bland annat fallet Ruotsalainen mot Finland. Den allmänna debatten kring huruvida det svenska regelsystemet med skattetillägg är förenligt med Europakonventionen satte nu ny fart. I tidningen Skattenytt menar Gustav Lindkvist, biträdande jurist vid Wistrand Advokatbyrå, att Europadomstolens avgörande bör tolkas så att ett nytt rättsläge

¹ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

har skapats.² I skrivande stund har Högsta domstolen alldeles nyligen i två mål beslutat att de anser att det inte kan anses strida mot Europakonventionen att åtala någon enligt Skattebrottslagen när denne redan tidigare påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgift. Kritiker anser att HD därför avviker från den grundläggande rättssäkerhetsprincipen om att ingen får lagföras två gånger för samma brott, trots Europadomstolens nya praxis. Bara två veckor efter HD tillkännagav sin lagakraftvunna dom gick Solna tingsrätt emot denna och ansåg i sin tur att ett påfört skattetillägg utgör ett hinder mot åtal i skattebrott, baserat på Europadomstolens nya praxis. Detta tyder på en stor osäkerhet i systemet. Tilläggas i sammanhanget kan att norska Høyesterett redan 2002 ansåg att det faktiskt stred mot Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud att ha ett system med både påförande av en administrativ sanktion, i detta fall handlade det om just skattetillägg, och ett traditionellt straff för samma gärning.³

1.2 Frågeställning och syfte

Denna problembakgrund mynnar ut i vår frågeställning; är det svenska systemet med påförande av skattetillägg samtidigt som den skattskyldige kan dömas för skattebrott för samma oriktiga uppgift förenligt med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud? Syftet med vår uppsats är vidare att undersöka hur de svenska reglerna ser ut idag och hur Europakonventionen ser på dubbla förfaranden, principen om *ne bis in idem*. Ett delsyfte är även att undersöka om ny svensk lagstiftning behövs inom området samt reflektera över hur en sådan ny lagstiftning kan se ut.

1.3 Metod

Vid framställande av denna uppsats har vi använt oss av så kallad rättsdogmatisk metod. Avsikten med denna metod är att gällande rätt ska tolkas på ett sammanhängande och etiskt godtagbart sätt. Utgångspunkt vid denna tolkning av gällande rätt är beaktande av lagar, förarbeten, praxis och doktrin.⁴ Enligt

² Lindkvist, Gustav (2009). Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge, *Skattenytt* nr 5, s. 298-303.

³ Linderl & Lindhammar, *Skattetillägg och rättssäkerheten*, 2005, s. 83. Se även norska Høyesterettens domar 3 maj 2002, målnummer Rt-2002-557 och Rt-2002-509.

⁴ Peczenik, *Juridikens teori och metod*, s. 33 f.

rättskällevärdet ska lagar beaktas och därför har vi valt att uppmärksamma den lagtext som är relevant för uppsatsens syfte. Vidare säger läran att prejudikat, lagars förarbeten och doktrin bör beaktas. Vi kommer således i vår framställning att presentera relevanta rättsfall från svensk rätt och så även från Europadomstolen, då Europakonventionen spelar en central roll i uppsatsens frågeställning. Om Europadomstolen anser att en kränkning av rättigheterna enligt konventionen skett kan Sverige komma att behöva ändra sin interna lagstiftning. Europadomstolen är dock ingen överinstans till vårt svenska rättssystem. Även förarbeten till lagar kommer att beaktas då vi söker finna djupare förståelse för hur lagstiftaren resonerat. Slutligen kommer även doktrin på området att uppmärksammas.

1.4 Avgränsningar

I vår studie avgränsar vi oss till att endast behandla skattetillägget som sådant, vilket innebär att specifika regler om exempelvis eftertaxering och förseningsavgifter inte kommer att beaktas. Vi kommer endast beakta de regler gällande skattetillägget som finns i taxeringslagen, då skattetilläggsbestämmelserna återfinns i flera lagar. Gällande skattebrottslagen kommer endast de paragrafer som anses väsentliga att beaktas. Beträffande Europakonventionen kommer endast de artiklar som anses relevanta för vår studie att uppmärksammas. Rättspraxis efter maj 2010 kommer av förklarliga skäl inte att beaktas.

1.5 Disposition

Uppsatsens fortsatta disposition ser ut som följer: I kapitel två presenteras reglerna om skattetillägg. Inledningsvis beskrivs kortfattat reglernas uppkomst samt deras utveckling fram till idag, därefter skildras de nuvarande reglerna om skattetillägg i taxeringslagen. Slutligen presenteras reglerna om skattebrott som återfinns i skattebrottslagen.

I kapitel tre redogörs för Europakonventionen och rättssäkerheten, allmän bakgrund angående denna samt konventionens verkan i Sverige. Även principen

om dubbelbestraffningsförbud, *ne bis in idem* förklaras ingående, samt dess förhållande till skattetillägget och varför detta anses vara problematiskt.

I kapitel fyra presenteras rättspraxis gällande förbudet mot dubbelbestraffning, *ne bis in idem*, som ansetts vara av betydelse för frågeställningen. Inledningsvis presenteras relevanta rättsfall från Europadomstolen, och därefter svenska rättsfall som ansetts vara väsentliga.

I kapitel fem presenteras en sammanfattande analys över rättsläget samt vilka slutsatser vi uppnått. Förslag på hur en ny svensk lagstiftning inom området kan se ut diskuteras, samt ges förslag på fortsatta studier inom området.

2 Det svenska skattetilläggssystemet

Detta avsnitt kommer att behandla reglerna i det svenska skattetilläggssystemet. En kort historia bakom dagens nuvarande system kommer inledningsvis att presenteras. De förutsättningar som krävs för att skattetillägg ska kunna tas ut behandlas sedan och även kommer befrielse av skattetillägg samt uträkning av detta att kortfattat redogöras för. Avslutningsvis i detta kapitel behandlas brottet skattebrott.

2.1 Allmänt om skattetillägg

2.1.1 De ursprungliga reglerna

Den 1 januari 1972 förändrades påföljdssystemet för överträdelser av skattelagstiftningen i flera väsentliga avseenden. Ett nytt system för skattetillägg och förseningsavgifter tillkom grundat på Skattestrafflagsutredningens förslag. Administrativa sanktioner på detta område var vid denna tidpunkt något nytt i Sverige till skillnad från andra länder som Finland och Norge. Lagen som infördes gällande skattetillägg innebar ett straffrättsligt förfarande, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag som sanktion när en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i en deklaration, låtit bli att deklarerera eller att lämna in deklarationen i rätt tid. För straffansvar krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt.⁵

Detta system kom senare att kritiseras främst på grund av bristen på systematik, likformighet och effektivitet. Skattestrafflagsutredningen genomförde ett antal undersökningar vilka visade tecken på en oproportionerlig skillnad mellan antalet felaktiga sakuppgifter och antalet lagföringar. Vidare visade det sig att den största andelen brott rörde inkomsttagare med relativt enkla och kontrollerbara inkomstförhållanden med låga skattebelopp. Det hävdades att skattebrott avseende inkomst- och förmögenhetsskatt drabbade de skattskyldiga ojämnt och orättvist. Remissinstanserna var i stor utsträckning överens om att det fanns ett behov av att effektivisera skattekontrollen och vidta åtgärder mot skattefusket.⁶ Ett nytt regelsystem krävdes där myndigheterna skulle få besluta om sanktioner i viss

⁵ SOU 2001:25 s. 69.

⁶ SOU 2001:25 s. 70 f.

utsträckning för att öka det ekonomiska trycket mot de skattskyldiga, men även för att befria åklagarmyndigheter och domstolar från hanteringen av mindre allvarliga skattebrott. Förfarandet skulle bli enklare, effektivare och mindre kostsamt för det allmänna och den enskilde om skattemyndigheter skulle hantera överträdelserna.⁷

Det nya påföljdssystemet med skattetillägg och förseningsavgift vid överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna fick ett brett tillämpningsområde. Det infördes i samband med inkomstskatterna, förmögenhets-skatten, mervärdesskatten, punktskatterna och socialförsäkringsavgifterna. Skattetillägget skulle vid denna tidpunkt påföras vid ”oriktig uppgift” samt vid skönstaxering och skulle gällande inkomst- och förmögenhetskatten påföras med 50 procent, och gällande de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna med 20 procent av det skatte- eller avgiftsbelopp som skulle ha undandragits. Skattetillägg påfördes inte då den skattskyldige gjort en felräkning eller om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften. Skattetillägget skulle även kunna efterges enligt de så kallade befrielsegrunderna, om felaktigheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens karaktär var att jämföra som ursäktlig eller om beloppet som undandragits genom felaktigheten ansågs som ringa.⁸

2.1.2 Reglernas utveckling fram till idag

År 1975 fick skattetilläggsutredningen i uppgift att göra en översyn av reglerna i det nya sanktionssystemet. Man föreslog vissa ändringar, och 1978 gjordes en ändring i gamla taxeringslagen som innebar att skattetillägg skulle påföras med en lägre procentsats i kontrollmaterialfallen. Samtidigt infördes en bestämmelse om hur skattetillägg skulle beräknas när det påfördes med olika procentsatser vid en taxering. År 1982 föreslog Skattetilläggsutredningen ytterligare ändringar gällande reglerna. Ett nytt förslag med genomgripande förändringar lämnades in i ett slutbetänkande. Förslaget möttes av en omfattande kritik eftersom det innehöll

⁷ Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006, s. 15.

⁸ SOU 2001:25 s. 72 f.

för mycket detaljreglering som skulle leda till att reglerna skulle bli svåra att tillämpa. Detta medförde att förslaget inte genomfördes.⁹

I samband med att TL togs i bruk från och med 1991 års taxering beslutades också genomgripande förändringar av förfarandet för påförande av skattetillägg, som direkt anslöt till det nya taxeringsförfarandet. Det var främst tidsfristerna för beslutsfattande, omprövningen och överklagandet som förändrades. Även 1997, i samband med införandet av den nya lagen om betalning av skatter och avgifter, gjordes vissa ändringar av skattetilläggsbestämmelserna. De skattskyldiga fick bland annat möjlighet att kommunicera med dåvarande skattemyndigheten elektroniskt istället för skriftligt, och uttagsnivån för skattetillägg gällande periodiseringsfel sänktes.¹⁰

Inför taxeringsåret 2004, med bakgrund av Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen, flera års intensiv debatt om skattetilleggets förenlighet med konventionskraven samt Regeringsrättens och Europadomstolens bedömningar, infördes nya regler om skattetillägg. De nya reglerna utformades eftersom de gamla inte uppfyllde de rättssäkerhetskrav som följer av Europakonventionen, i synnerhet artikel 6 vilken förespråkar rätten till en rättvis rättegång.¹¹ Regeringen ansåg vid denna tidpunkt att det var förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll att ha en ordning med ett administrativt skattetilleggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande, vid lämnade av en oriktig uppgift. Någon ändring i den svenska lagstiftningen med hänsyn till artikel 4 gjordes därför inte.¹²

2.1.3 De nuvarande skattetilleggsreglerna

Den grundläggande konstruktionen av de skatteadministrativa sanktionerna finns idag kvar oförändrad. Sedan skattetilleggsbestämmelserna infördes för snart fyrtio år sedan har de ändringar som gjorts till största delen inneburit en liberalisering av

⁹ SOU 2001:25 s. 76 ff.

¹⁰ SOU 2001:25 s. 82, 85.

¹¹ Almgren & Leidhammar, s. 15.

¹² Prop. 2002/03:106 s. 97.

bestämmelserna ur de skattskyldigas perspektiv, i synnerhet gällande befrielsegrunder och sänkta uttagsnivåer.¹³ Reglerna om skattetillägg benämns i huvudsak i TL och de nuvarande skattetilläggsbestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 2003. De tillämpades för första gången vid 2004 års taxering. De senaste förändringarna som gjordes resulterade bland annat i att begreppet ”oriktig uppgift” har en definition, nya och mer tydliga befrielsegrunder har ersatt de gamla och man kan idag helt eller delvis befrias från skattetillägg.

2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

2.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Det framgår av 5 kap. 1 § 1 st. TL att skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Det är således den skattskyldige själv som ska ha lämnat den oriktiga uppgiften till ledning för sin egen taxering under det aktuella taxeringsåret. Uppgifter som Skatteverket fått kännedom om på annat sätt än genom vad som upplysts av den skattskyldige i det aktuella skattesärendet utgör inte uppgifter till ledning för taxeringen.¹⁴

Begreppet oriktig uppgift är centralt både i skattetilläggs- och skattebrottssammanhang och har samma innebörd i de båda systemen. En definition, eller ett förtydligande av begreppet finns i 5 kap. 1 § 2 st.¹⁵ TL. En uppgift ska anses som oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige lämnat är felaktig eller om den skattskyldige har utelämnat en uppgift som han var skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte ses som oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beslut.¹⁶ Det krävs inga subjektiva rekvisit som uppsåt och oaktsamhet för att en oriktig uppgift ska föreligga.¹⁷

¹³ SOU 2001:25 s. 87.

¹⁴ Almgren & Leidhammar, s. 37, 40.

¹⁵ SFS 1990:324.

¹⁶ Almgren & Leidhammar, s. 41 ff.

¹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 136 f.

2.2.2 Skattetillägg vid skönstaxering

Skattetillägg kan även påföras vid skönstaxering enligt 5 kap. 2 § TL. Enligt 4 kap. 3 § TL ska skönstaxering ske om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt, antingen på grund av att den skattskyldige inte lämnat någon självdeklaration eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Underlaget för att ta ut skatt ska då uppskattas till det belopp som anses vara skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet.¹⁸

2.3 Beräkning av skattetillägg

I 5 kap. 4 och 5 §§ TL framgår hur skattetillägget ska beräknas. Om en oriktig uppgift har lämnats utgår skatten som huvudregel med 40 procent av skatten på det undanhållna beloppet. Beträffande mervärdesskatt utgör skattetillägget 20 procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Vid skönstaxering ska skattetillägg påföras med 40 procent av den skatt som till följd av skönstaxeringen påförts utöver den skatt som annars skulle ha påförts den skattskyldige.

När den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket eller som har varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret, ska skattetillägget beräknas med 10 procent och gällande mervärdesskatt 5 procent av den undandragna skatten. Vid periodiseringsfel, det vill säga när en inkomst respektive en utgift eller ingående respektive utgående mervärdesskatt redovisats i fel period, utgår skattetillägg med 10 procent, och ifråga om mervärdesskatt, 5 procent.

2.4 Situationer där skattetillägg inte ska tas ut

I 5 kap. 8 § TL beskrivs fem situationer då skattetillägg inte ska tas ut. Enligt den första punkten ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår ur självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. I första hand är det skrivfel och felräkning i meddelanden till Skatteverket som är relevanta.

¹⁸ Almgren & Leidhammar, s. 70.

Detsamma gäller om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som arbetsgivare med flera ska lämna. Skattetillägg ska inte heller tas ut om avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak. Med detta menas att den skattskyldige korrekt har återgivit de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av de rättsliga konsekvenserna. Vidare ska inte skattetillägg tas ut om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten är obetydligt.¹⁹

2.5 Befrielse från skattetillägg

Enligt 5 kap. 14 § TL framgår att den skatteskylige helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Om det finns förutsättningar att påföra skattetillägg ska en prövning ske där det undersöks om det finns skäl för att helt eller delvis befrias från skattetillägget. Prövningen om skattetillägg ska utgå sker i två led. Först undersöks om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, dvs. de objektiva förutsättningarna, sedan görs en prövning av om skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg föreligger.

Vid bedömningen av om felaktigheten anses vara ursäktlig måste något av de tre så kallade ursäktighetsfallen vara uppfyllda. Först beaktas den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande. Såväl hög som låg ålder kan medföra befrielse, i det senare fallet rör det sig troligen om bristande erfarenhet. Befrielse kan även ges om en skattskyldig på ett ursäktligt sätt felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden som har samband med den oriktiga uppgiften. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses ha varit ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas. Slutligen kan befrielse från skattetillägget ges om den skattskyldige föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.²⁰

¹⁹ Almgren & Leidhammar, s. 108 ff.

²⁰ Almgren & Leidhammar, s. 128 ff.

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp tar man de tre så kallade oskälighetsfallen i beaktelse. Något som särskilt uppmärksammas är om skattetillägget står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. En rimlighetsbedömning genomförs där skattetilläggets storlek sätts i proportion till den felaktighet som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Det kan exempelvis anses som oskäligt att ta ut skattetillägg om den skattskyldige får bifall för sin talan i första och andra instans men förlorar i tredje instans. En skattskyldig kan även få delvis befrielse då det har förflutit oskäligt lång tid efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg. Denna regel är relativt ny och har införts för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller Europakonventionens krav. Slutligen har Skatteverket vid utredning av om skattetillägg ska utgå, möjlighet att beakta om den felaktighet som lett till att skattetillägget påförts, även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Det bör i första hand bli aktuellt att helt eller delvis ge befrielse, eftersom det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när den skattskyldige tidigare dömts för fängelse eller böter på grund av felaktigheten. Det har inte ansetts stå i strid med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen att låta skattetillägget bestå sedan den skattskyldige dömts för skattebedrägeri avseende samma oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget.²¹

2.6 Rekvisiten för skattebrott

Skattebrottslagen (SBL) trädde i kraft den 1 januari 1972, dvs. samma år som bestämmelserna om skattetillägg infördes. Rekvisiten för skattebrott är av intresse att jämföra med rekvisiten för skattetillägg i förhållande till artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Vi kommer således endast beakta de relevanta delarna av skattebrottslagen vilka innefattar rekvisiten för skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott.

Den skattskyldige kan även, utöver att påföras skattetillägg, åtalas för lämnandet av den oriktiga uppgiften enligt skattebrottslagen. Skattebrottet är uppdelat i tre olika nivåer beroende på hur grovt brottet är; skattebrott, skatteförseelse och grovt

²¹ Almgren & Leidhammar, s. 136 ff.

skattebrott. Gränsen mellan skatteförseelse och skattebrott har satts till ett prisbasbelopp per skattedeklaration, dvs. den sammanlagda skatteeffekten av de förekommande oriktiga uppgifternas värde i deklARATIONEN, och gränsen mellan skattebrott och grovt skattebrott till tio prisbasbelopp. Påföljderna för skattebrott är enligt normalgraden fängelse högst två år och för grovt skattebrott fängelse lägst sex månader och högst sex år. Skatteförseelse straffas med böter.²² Skattebrottet konstruerades genom 1996 års reform som ett farebrott. Med farebrott menas att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara. Detta innebär att skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten, eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift passeras utan att skyldigheten fullgjorts.²³

²² Almgren & Leidhammar, s. 158, 172.

²³ Almgren & Leidhammar, s. 161.

3 Europakonventionen och rättssäkerheten

I uppsatsens tredje avsnitt kommer Europakonventionen att behandlas. Allmänt om denna och dess verkan i Sverige kommer att tas upp. Vi kommer sedan att fokusera på de artiklar gällande rättssäkerhet som är av intresse för skattetillägget; artikel 6 – rätten till en rättssäker process samt den viktiga principen om dubbelbestraffningsförbud – ne bis in idem – och som också är av störst intresse för uppsatsens frågeställning. Vi kommer även att redogöra för viktiga rättsfall inom detta område, både från vårt svenska rättssystem och från Europadomstolen.

3.1 Allmänt om Europakonventionen

Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) upprättades 1950 och gäller sedan den 1 januari 1995 som lag i Sverige. Konventionen är en viktig del av Europarådets verksamhet och har till syfte att se till att skydda de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna hos den enskilde i förhållande till staten.²⁴ Ett exempel på detta är rätten till respekt för privat- och familjeliv, ett annat är rätten för den enskilde att få en rättvis rättegång. Om den enskilde är av åsikten att hans eller hennes rättigheter som skyddas av Europakonventionen kränkts av svenska myndigheter, finns möjligheten för denne att gå vidare och klaga hos Europadomstolen. Om en kränkning anses ha skett av domstolen konstateras detta i en dom. En sådan dom kan leda till att Sverige får ändra sin interna lagstiftning för att kränkningar på samma område ska undvikas i framtiden.²⁵

Då Europakonventionen infördes som lag i Sverige i mitten av 1990-talet infördes även bestämmelsen i regeringsformen 2 kap. 23 §, som stadgar att lag eller föreskrift som strider mot konventionen inte får meddelas. Däremot är det inte helt självklart att konventionen ska gälla framför svensk lag, även med lagstiftningarna på 1990-talet. Det finns nämligen ingen bestämmelse i svensk lag som säger att andra regler ska åsidosättas om de kränker rättigheterna enligt konventionen. En lag eller förordning som strider mot överordnad lag ska bara

²⁴ Nilsson & Lundberg, Europarätten: en introduktion till EG-rätten och Europakonventionen, 2009, s. 102.

²⁵ Petersson, Europakonventionen – en praktisk introduktion, 2002, s. 10.

åsidosättas om felet anses vara uppenbart, enligt 11 kap. 14 § regeringsformen. Något undantag för detta uppenbarhetsrekvisit har inte gjorts för Europakonventionen. Det är dock otvivelaktigt att Europadomstolen kan fälla Sverige för brott mot konventionen, oavsett hur Sverige gjort konventionen till lag. Frågan om hur svensk domstol ställer sig till problemet då det finns en konflikt mellan svensk lag och konventionen är mer komplicerad. Domstolar och myndigheter försöker dock i första hand att tolka svensk rätt så att den överensstämmer med konventionen.²⁶

Att tänka på i sammanhanget är att Europadomstolen inte är någon överinstans till Högsta domstolen, utan denna domstol ska bara pröva huruvida en konventionsstat brutit mot konventionen. För att ett mål ska tas upp av Europadomstolen krävs det att alla ordinära nationella rättsmedel ska ha uttömts. Den högsta instansen i landet behöver däremot inte ha prövat ärendet i sak, det räcker exempelvis att Högsta domstolen har beslutat att inte lämna prövningstillstånd. Tidsgränsen för klagomålet till Europadomstolen är att det ska vara inkommet inom sex månader från det slutliga avgörandet.²⁷

Under årens lopp har elva tilläggsprotokoll lagts till grundkonventionen. Dessa är endast bindande för de stater som tillträtt konventionen respektive tilläggsprotokollet. Då landet har tillträtt konventionen och/eller protokollet förbinder detta land sig att respektera de mänskliga rättigheter som slagits fast i detta.²⁸

3.2 Artikel 6 i Europakonventionen – Rätten till domstolsprövning och en rättssäker process

Europakonventionens sjätte artikel är den artikel som prövats flest gånger av Europadomstolen och därmed har också en gedigen mängd rättspraxis vuxit fram på området. Det är i rättssäkerheten grundläggande att tvister och anklagelser för brott ska kunna prövas av domstol och förfarandet i denna ska vara utformat enligt ett sätt så att ett antal krav tillgodoses. Vid tvistefrågor gäller exempelvis att

²⁶ Nilsson & Lundberg, s. 104.

²⁷ Nilsson & Lundberg, s. 111.

²⁸ Nilsson & Lundberg, s. 104.

domstolen ska vara oberoende och opartisk och att domen ska avkunnas offentligt. Vid brottsmål gäller också ytterligare ett antal minimigarantier enligt artikelns 3:e punkt. Som exempel kan nämnas att den åtalade har rätt att försvara sig personligen eller genom ombud och att denne ska få tillräckligt med tid för att kunna förbereda sitt försvar.²⁹ Genom konventionens sjätte artikel tillförsäkras både fysiska och juridiska personer dessa rättssäkerhetsgarantier.³⁰

Europadomstolens begrepp är av autonom karaktär, det vill säga de är oberoende av hur de kategoriseras rättsligt i de enskilda staterna. Begreppen har fått denna självständiga karaktär eftersom de enskilda konventionsstaterna inte ska kunna gå runt konventionen.³¹ Orden brott och straff som återfinns i den sjätte artikeln är exempel på sådana ord som används i en helt egen betydelse av Europadomstolen. Anklagelse för brott innebär i första hand sådana handlingen som hör till straffrätten, men har även en annan bredare betydelse.³² Europadomstolen tittar även på gärningens art och den påföljd som kan följa av denna. En sanktion från lagstiftaren som anses allvarlig och som får samma konsekvenser som ett straff skulle ha inneburit för den enskilde räknas också som ett straff och gärningen kommer då också att klassificeras som ett brott. Förverkande anses exempelvis vara ett straff.³³ Europadomstolen har i ett stort antal avgöranden tagit ställning till vilken gränsdragning som ska göras mellan de förfaranden som anses som straffrättsliga anklagelser och de som räknas som andra förfaranden. Vid bedömningen av vad som anses vara anklagelse för brott utgår domstolen från tre alternativa kriterier, vilka för första gången presenterades i domen Engel mot Nederländerna³⁴. Det första kriteriet, vilket är utgångspunkt för bedömningen, är hur förfarandet klassificeras i den nationella rätten. Det andra kriteriet, som enligt praxis är av större betydelse än den nationella klassificeringen vid denna bedömning, är överträdelsens natur. Här finner vi två olika faktorer av betydelse, dels om bestämmelsen är av generell karaktär och därmed riktar sig till alla medborgare eller om den endast riktar sig till en särskild grupp. Dels spelar själva

²⁹ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, 2002, s. 131 f.

³⁰ SOU 2001:25 s. 142.

³¹ Cameron, SvJT 2001, s. 745.

³² Petersson, s. 22.

³³ Nilsson & Lundberg, s. 120.

³⁴ Europadomstolens dom i målet Engel m. fl. mot Nederländerna (ansökan nr. 2689/65).

syftet med bestämmelsen roll, det vill säga är syftet avskräckande och bestraffande och inte för att kompensera för skada, är handlingen i fråga att betrakta som straffrättslig. Detta fastställdes av Europadomstolen i ett antal mål som gällde avkriminaliserade trafikförseelser. Det tredje och i många fall avgörande kriteriet vid bedömningen är påföljdens natur och stränghet. Då det talas om påföljdens natur menas vad den består i, det vill säga om den går ut på frihetsberövande eller är av ekonomisk natur. Huvudregeln vid frihetsberövande är att sanktionen är av så pass allvarlig art att överträdelsen är att bedöma som en straffrättslig sådan. Vissa kortare frihetsberövanden utgör enligt praxis undantag från denna huvudregel. När det gäller ekonomiska sanktioner kan huruvida böterna är möjliga att omvandla till fängelsestraff vara av betydelse. Däremot finns det enligt praxis inte något entydigt svar på var gränsen går för att redan påföljdens stränghet ska ligga till grund för bedömningen om den är straffrättslig eller ej. Bagatellartade överträdelser kan vara av sådan natur att domstolen på andra grunder än påföljdens stränghet finner denna straffrättslig.³⁵

Frågan om förfarandet med skattetillägg är tillämpligt på artikel 6, det vill säga om påförande av skattetillägg är att anse som en anklagelse för brott, har tidigare varit utsatt för delade meningar. I ett betänkande från 1996 ansåg majoriteten i skattekontrollutredningen att så inte var fallet³⁶, men redan 1999 års skattetilläggskommitté³⁷ ansåg att artikel 6 faktiskt var tillämplig på dessa förfaranden.³⁸ Både Högsta domstolen³⁹ och Regeringsrätten⁴⁰ har sedan anslutit sig till denna ståndpunkt⁴¹ och Europadomstolen gjorde samma bedömning i fallen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige. Skattetillägget ansågs alltså vara ett straff i konventionens mening.

³⁵ SOU 2001:25 s. 145 f.

³⁶ Danelius, s. 149.

³⁷ SOU 2001:25.

³⁸ Danelius, s. 149.

³⁹ NJA 2000 s. 622.

⁴⁰ RÅ 2000, ref 66 I.

⁴¹ Danelius, s. 149.

3.3 Oskuldspresumtionen

Det svenska skattetilläggssystemet har också prövats i Europadomstolen i fråga om huruvida det strider mot oskuldspresumtionen som finns reglerad i konventionens sjätte artikel punkt 2.⁴² Denna så kallade oskuldspresumtion är en mycket viktig rättssäkerhetsprincip. Denna princip innebär att ingen ska betraktas som skyldig till brott om inte en domstol funnit honom eller henne skyldig. Den skyldige ska också ha fått tillfälle att försvara sig mot anklagelserna.⁴³

Frågan om systemet strider mot Europakonventionen har kommit upp eftersom påförandet av skattetillägg gjordes oberoende av så kallade subjektiva rekvisit, det vill säga oberoende av huruvida den skattskyldige ansågs handla med uppsåt eller av ren oaktsamhet.⁴⁴ I fallen Janosevic⁴⁵ samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige⁴⁶ utreddes frågan av Europadomstolen. Domstolen slog fast att det svenska systemet innehöll en presumtion om att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift och vidare presumerades det att det inte var oskäligt att påföra denne skattetillägg. Det är sedan upp till den skattskyldige att motbevisa denna presumtion för att denne ska undgå påförande av skattetillägg. Med hänvisning till fallet Salibiaku mot Frankrike slog domstolen fast att sådana presumtioner var tillåtna under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser. Vidare ansåg Europadomstolen att presumtionen uppfyllde kraven i artikel 6:2 då det svenska systemet innehöll flera subjektiva befrielsegrunder och att ett effektivt taxeringssystem är viktigt för ett lands finanser. När det gäller frågan om Sverige brutit mot oskuldspresumtionen genom att innan domstolsprövning av skatteskulden påföra skattetillägg fann domstolen att artikeln i sig inte hindrar verkställighet av påföljd innan domstolsprövning, så länge detta hålles inom rimliga gränser så att den enskildes möjligheter att försvara sig i en domstolsprocess inte försämras.⁴⁷ Även Regeringsrätten har prövat om skattetillägget kan anses strida mot oskuldspresumtionen i artikel 6:2 och funnit att så inte är fallet. Möjligheten till eftergift av skattetillägget vid exempelvis

⁴² Danelius, s. 238.

⁴³ Danelius, s. 233

⁴⁴ Danelius, s. 238.

⁴⁵ Europadomstolens dom (2003-05-21) i mål Janosevic mot Sverige (Ansökan nr. 34619/97).

⁴⁶ Europadomstolens dom (2002-07-23) i mål Västberga Taxi och Vulic mot Sverige (Ansökan nr. 36985/97).

⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 72.

ursäktlig okunnighet eller då den skattskyldige helt enkelt missförstått skattereglerna ansågs vara tillräckliga för att det svenska skattetillägget inte ansågs strida mot oskuldpresumtionen. Däremot påpekade Regeringsrätten betydelsen av att i varje enskilt fall görs en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning om huruvida det finns anledning att undanröja eller efterge skattetillägget.⁴⁸ Tilläggas till detta ska att i de tidigare nämnda fallen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic anförde Europadomstolen att ett system där skattetillägg av betydande belopp kan påföras innan domstolsprövning sker är öppet för kritik och ett föremål för granskning.⁴⁹ Europadomstolens bedömning i förening med Regeringsrättens ledde till 2003 års lagändringar i taxeringslagen gällande uppfyllandet av rättssäkerhetskraven i artikel 6.

3.4 Skattetillägget och principen om *ne bis in idem*

Principen om *ne bis in idem*, det vill säga att en person inte får bli straffad eller lagföras för ett och samma brott två gånger, är grundläggande inom straffprocessrätten.⁵⁰ Denna princip kommer i svensk rätt till uttryck i rättegångsbalkens 30 kap. 9 §, som stadgar att sedan tid för talan mot en dom utgått får inte fråga om en persons ansvar, som genom domen redan prövats, tas upp på nytt.⁵¹ Den tidigare domen utgör ett rättegångshinder som av domstolen ska beaktas *ex officio* (på eget initiativ). Principen uppfattas även som en mycket viktig rättsstatlig sådan och finns upptagen i bland annat 1966 års FN-konvention om medborgerliga och politiska rättigheter och återfinns dessutom i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokolls 4:e artikel, som trädde i kraft den 1 november 1998, vilken är av intresse i skattetilläggsfrågan och som vi kommer att titta närmare på.⁵² Denna begränsning gäller lagföring inom en stat, en dom i en stat utgör alltså inte ett hinder mot dom i samma sak i en annan stat, enligt artikeln. Domen ska ha vunnit laga kraft och enligt den andra punkten kan undantag från huvudregeln ske om nya viktiga omständigheter i målet kommit fram eller genom att ett grovt rättegångsfel har uppdagats.⁵³

⁴⁸ RÅ 2000 ref. 66.

⁴⁹ Prop. 2002/03:106 s. 74.

⁵⁰ NJA 2000 s. 622.

⁵¹ SFS 1942:740.

⁵² NJA 2000 s. 622.

⁵³ Danelius, s. 424.

Tilläggsprotokoll 7 artikel 4 med dess dubbelbestraffningsförbud har blivit utsatt för livliga diskussioner när det gäller dess förenlighet med det svenska systemet med skattetillägg. Frågan är om uttrycket ”brottsmålsrättegång” är att se som ett autonomt begrepp, i jämförelse med exempelvis uttrycket ”anklagelse om brott” som återfanns i sjätte artikeln.

I proposition 2002/03:106 gjorde regeringen bedömningen att en ordning med ett administrativt skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande vid lämnande av oriktig uppgift var förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i tilläggsprotokoll 7 artikel 4.⁵⁴ Det som var avgörande för bedömningen om huruvida systemet var förenligt med detta förbud var om rekvisiten för brottet i fråga skiljer sig från rekvisiten som finns i bestämmelserna gällande skattetillägg. Uttagande av skattetillägg är som ovan nämnts oberoende av om det förekommit något uppsåt eller någon oaktsamhet. Att ställas ansvarig för skattebrott kräver däremot det subjektiva rekvisitet uppsåt. Regeringen anförde vidare att de subjektiva förutsättningarna för skattetillägg respektive skattebrott därför skiljer sig åt i sådan utsträckning att de inte kan vara att betrakta som samma brott i den mening som ovan nämnda artikel avser. Regeringen ansåg att samma resonemang kunde föras kring brottet vårdslös skatteuppgift och skattetillägg eftersom vårdslös skatteuppgift innehåller det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet. Däremot påpekade regeringen att bedömningen gällande vårdslös skatteuppgift var mer osäker än vid bedömningen gällande skattebrott.⁵⁵ Regeringen anförde vidare att de två sanktionssystemen har olika syften. Syftet med införandet av skattetilläggsystemet var att kunna undanta bagatellartade överträdelser från polisingripanden och domstolsprövningar eftersom det inte skulle vara samhällsekonomiskt försvarbart, samtidigt som sanktionen i form av skattetillägget skulle markera vikten av att upprätthålla skattelagstiftningens avsikter.⁵⁶

⁵⁴ Prop. 2002/03:106 s. 97.

⁵⁵ Prop. 2002/03:106 s. 102.

⁵⁶ Prop. 2002/03:106 s. 102.

Lagrådet i sin tur ansåg att regeringen hade fog för sin bedömning då det gällde uppsåtligt skattebrott och skattetillägg och dess förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet. Emellertid anmärkte Lagrådet på att bedömningen inte kunde anses vara lika säker vid brottet vårdslös skatteuppgift och skattetillägg då de grundläggande förutsättningarna inte ansågs skilja sig åt på ett sådant sätt att det är fråga om olika brott enligt dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. Regeringen menade dock att eftersom det krävs oaktsamhet, och denna ska dessutom vara grov, skiljer sig de grundläggande förutsättningarna för vårdslös skatteuppgift åt från förutsättningarna för skattetillägg på ett sådant sätt att det är talan om olika brott i konventionens mening. Detta i förening med att de olika sanktionssystemen ansågs ha olika syften⁵⁷ gjorde att det inte bedömdes behövas göra några ändringar i skattetilläggsystemet för anpassning till tilläggsprotokoll 7 artikel 4.⁵⁸

I juni 2009 lämnades ett nytt slutbetänkande, Skatteförfarandet, in till regeringen, där uppdraget var att utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skattetillägg efter lagändringarna 2003 för att undersöka om det fanns skäl att ändra bestämmelserna om skattetillägg för att förstärka rättssäkerhetsaspekterna.

I betänkandet gjordes en utredning gällande dubbelbestraffningsförbudet där det framgick att behovet av lagändringar för att undvika konflikter med artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen borde utredas. Som tidigare nämnts, utreddes det redan under 2003 års reform huruvida det svenska systemet strider mot dubbelbestraffningsförbudet. Vid denna tidpunkt ansåg regeringen att de grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig åt och anses därför inte vara samma brott i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7. Efter 2003 års lagändring har det dock kommit ett flertal relevanta avgöranden från både Europadomstolen och svenska domstolar, några av dem kommer att presenteras i nästa avsnitt.⁵⁹

⁵⁷ Prop. 2002/03:106 s. 103.

⁵⁸ Mål nr B2509-09, s. 6.

⁵⁹ SOU 2009:58 s. 556 f.

I utredningen hänvisades bland annat till rättsfallet Rosenquist mot Sverige⁶⁰, som specifikt gäller förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott. Vid analys av Rosenquist-målet konstaterades att skattetillägget skiljer sig, både från det uppsåtliga och oaktsamma skattebrottet i tillräckligt hög grad för att det med största sannolikhet inte uppkommer någon konflikt med dubbelbestraffningsförbudet.

I utredningen togs även hänsyn till fallet Zolotukhin mot Ryssland⁶¹, som kommer att behandlas nedan, vilket inte specifikt gäller förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott men Europadomstolen anförde i sin dom att de nya utgångspunkterna ska gälla generellt för tillämpningen av artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. Utredningen ansåg att det kan vara svårt att applicera Zolotukhin-målet på svenska skattetillägg och skattebrott, men menade ändå att Europadomstolens resonemang i målet var av intresse. Det avgörande i målet var om det var fråga om samma eller i huvudsak samma fakta vilket innebar att utredningen drog slutsatsen att hänsyn i fortsättningen sannolikt inte kommer att tas till skillnader i fråga om syftet med olika sanktioner. Osäkerheten i det svenska rättssystemet har enligt utredningen ökat genom Zolotukhin-målet och Carlberg-målet⁶². Vidare framgår av utredningen att den norska regeringen har lagt fram ett förslag om ändringar i reglerna om den norska motsvarigheten till skattetillägg, tilleggs katt. Enligt förslaget ska den norska skattemyndigheten välja mellan att påföra så kallad tilleggs katt eller att göra en anmälan till polisen, eftersom samma omständighet inte ska kunna ligga till grund för både administrativt påförd tilleggs katt och straffrättsligt åtal.

I betänkandet lämnades förslag på förändringar av bestämmelserna om skattetillägg. Ett förslag var att slopa nivåerna för delvis befrielse, ett annat att minska det sanktionerade området. Det föreslogs även ett ökat utrymme för frivillig rättelse. Det lämnades dock inga förslag på förändringar i syfte att undvika dubbelbestraffning.⁶³

⁶⁰ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00).

⁶¹ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

⁶² Europadomstolens beslut (2009-01-27) i målet Carlberg mot Sverige (ansökan nr 9631/04).

⁶³ SOU 2009:58 s. 564 ff.

3.5 Rättspraxis rörande *ne bis in idem*

3.5.1 Europadomstolens tidigare praxis

Europadomstolens praxis när det gäller bedömningen för vad som anses vara samma brott har skiftat och följer inte någon klar linje, vilket gör att frågan om det svenska skattetilläggsystemet är i konflikt med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud inte heller kan anses helt klar.⁶⁴ En trend enligt tidigare praxis kan dock utläsas. I fallet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike från 1999 prövades om den administrativa sanktionen skattetillägg och den straffrättsliga sanktionen skattebedrägeri var att anse som straff för samma brott. Europadomstolen fann att så inte var fallet med motiveringen att de subjektiva rekvisiten för skattebedrägeri, nämligen att medvetet undanlåta att lämna in självdeklaration, skiljde sig från skattetilläggets subjektiva rekvisit, att självdeklarationen inte är inne inom angiven tid.⁶⁵

När det gäller det svenska skattetilläggsystemet finns ett beslut från 2004 gällande *admissibility* (prövningstillstånd) i Europadomstolen i fallet Rosenquist mot Sverige, där domstolen ansåg att brotten som låg till grund för talan skiljde sig åt så pass mycket i de grundläggande förutsättningarna att det var fråga om två olika brott.⁶⁶ Tilläggsprotokoll 7:s dubbelbestraffningsförbud bedömdes alltså inte utgöra något hinder för att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning både i ett förfarande gällande skattetillägg och i ett rent straffrättsligt förfarande.⁶⁷ Hänvisning gjordes till tidigare nämnda fall Ponsetti och Chesnel mot Frankrike och ansökan avslogs.⁶⁸ Samma resonemang fördes av Europadomstolen i fallet Synnelius och Edbergs Taxi AB mot Sverige i juni 2008. I fallet ansåg den klagande att han blivit straffad för samma brott två gånger genom att först ha påförts skattetillägg och sedan dömts för bokföringsbrott.

⁶⁴ Mål nr B2509-09, s. 6.

⁶⁵ Linderl & Leidhammar, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, 2005, s. 82.

⁶⁶ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i mål Rosenquist mot Sverige (Ansökan nr. 60619/00)

⁶⁷ Almgren & Leidhammar, s. 34.

⁶⁸ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i mål Rosenquist mot Sverige (Ansökan nr. 60619/00).

Europadomstolen avslag dock ansökan i denna del av målet med hänvisning till de tidigare besluten.⁶⁹

3.5.2 *Europadomstolens nu gällande praxis*

Europadomstolen gjorde en helt annan bedömning i ett senare mål, Carlberg mot Sverige. Här var det också fråga om *admissibility*, vilket förvisso avlogs men domstolen gjorde ett uttalande som låg i linje med den bedömning som gjordes i Zolotukhin-målet som kommer att behandlas här nedan. Den klagande hade blivit dömd för bokföringsbrott enligt Brottsbalken 11:5 § samt av Skatteverket (då Skattemyndigheten) blivit påförd skattetillägg. Den klagande ansåg att han därför hade blivit straffad för samma brott två gånger om och därmed kränkt enligt tilläggsprotokoll 7:s förbud mot dubbla förfaranden. Domstolen anförde vidare att bokföringsbrottet förvisso hade ett krav på att det ska finnas uppsåt eller oaktsamhet, vilket som tidigare avhandlats, inte finns vid påförande av skattetillägg. Europadomstolen menade dock att dessa skiljande förutsättningar är något som finns i Sveriges interna rätt, och dessa kan inte anses vara till grund för att det handlar om två olika brott i Europakonventionens mening.⁷⁰ Uttalandet var inte avgörande för bedömning av fallet.⁷¹

3.5.2.1 Zolotukhin mot Ryssland

Europadomstolen meddelande den 10 februari 2009 dom i målet Zolotukhin mot Ryssland. Målet avgjordes i Grand Chamber (stor kammare), ett slags plenumavgörande. Målet behandlar inte skattesrättsliga frågor men utifrån domstolens utredning kan tydliga paralleller dras till detta ämne. Zolotukhin var berusad och arresterades för att han utan tillstånd tagit sin flickvän in på ett militärt område, samt för hans oförsämnda och hotfulla beteende mot en tjänsteman på den polisstation som han fördes till. Samma dag fann tingsrätten att Zolotukhin gjort sig skyldig till brott mot lagen om administrativa förseelser och dömde honom till tre dagars arrest. Domen kunde inte överklagas och verkställdes

⁶⁹ Europadomstolens beslut (2008-06-17) i mål Synnelius och Edbergs Taxi AB mot Sverige (Ansökan nr. 44298/02).

⁷⁰ Europadomstolens beslut (2009-01-27) i mål Carlberg mot Sverige (Ansökan nr. 9631/04).

⁷¹ Mål nr B2509-09, s. 7.

omedelbart. Därefter inleddes en straffrättslig process, som bland annat innehöll Zolotukhins oförskända beteende mot tjänstemannen, vilket resulterade i ytterligare en fängelsedom för samma brottsliga handling. Europadomstolen avgjorde i målet om detta förfarande stred mot artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen.

Inledningsvis undersöktes om det administrativa förfarandet var av straffrättslig karaktär, eftersom Zolotukhin först befunnits skyldig i ett administrativt förfarande och därefter dömts för samma handlingar i ett brottsmål. Vid bedömningen togs hänsyn till hur den aktuella gärningen klassificeras i den nationella rätten, gärningens natur, den nationella karakteriseringen av ”åtgärd”, dess syfte, natur och stränghetsgrad samt om åtgärden tillämpas till följd av en fällande dom för brott och förfarandet för verkställande av åtgärden. Vidare menade domstolen att vissa nationella administrativa system innefattar gärningar som är brottsliga i sin natur, men som är för obetydliga för att omfattas av strafflagen. En förlust av friheten som påföljd för ett brott hör i allmänhet till det straffrättsliga förfarandet. Mot denna bakgrund fann domstolen att Zolotukhins oförskända beteende mot tjänstemannen var av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet.

Under processen utreddes även om det var ett eller flera brott som hade begåtts. Till grund för detta avgörande använde domstolen sin egen tidigare praxis och kunde konstatera att det finns flera olika synsätt på hur bedömningen bör göras. Domstolen konstaterade att det skapar rättsosäkerhet om flera olika metoder används vid olika tillfällen och menade att det var en nödvändighet att ge en samordnad tolkning till begreppet ”samma brott”. Rättssäkerheten skulle kränkas och dubbelbestraffningsförbudet sättas ur spel om hänsyn skulle tas till varje lands legala system. Vidare konstaterades att artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet omfattar en rätt att inte lagföras eller åtalas två gånger för samma brott, om det andra brottet baseras på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Det är alltså faktan som brotten grundas på som är det väsentliga, inte syftet till de olika sanktionerna som tidigare praxis förespråkade. Domstolen fastslog i dom att en kränkning av artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet skett och anförde också i sin

dom att de nya utgångspunkterna ska gälla generellt för tillämpningen av dubbelbestraffningsförbudet i tilläggsprotokoll 7:4.⁷²

3.5.2.2 Ruotsalainen mot Finland

I juni 2009 meddelade Europadomstolen dom i målet Ruotsalainen mot Finland.⁷³

I en trafikkontroll i januari 2001 upptäckte polisen att Ruotsalainen hade ett lägre beskattat drivmedel i tanken på sin lastbil än den diesel bilen egentligen skulle köras på. Han dömdes således till böter för ringa skattebedrägeri enligt finsk lag. Ruotsalainen erkände att han själv hade tankat bilen och därmed ansågs det föreligga uppsåt för handlingen. Strafföreläggandet vann laga kraft i mars 2001. Det inleddes också ett separat förvaltningsmål mot Ruotsalainen och han påfördes av Fordonsförvaltningscentralen i september samma år den skattemässiga skillnaden mellan det drivmedel han kört på och det drivmedel han faktiskt skulle ha kört på. Han konstaterades ha kört på det lägre beskattade drivmedlet under 2001 och eftersom han heller inte hade meddelat detta varken till Fordonsförvaltningscentralen eller till tullen tredubblades den normala skatteskillnaden. Ruotsalainen begärde nedsättning av skatten och överklagade också beslutet med yrkande om att detta skulle undanröjas, något han inte fann någon framgång i.⁷⁴

Ruotsalainen klagade till Europadomstolen där han åberopade förbudet mot dubbla förfaranden i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokollets 4:e artikel, då han ansåg att han straffats två gånger för samma brott. Domstolen anförde att klassificeringen inom den nationella rätten inte kan vara det enda kriteriet av betydelse vid tillämpning av tilläggsprotokoll 7, artikel 4. Om så hade varit fallet hade konventionens syfte kunnat sättas ur spel. Begreppet ”brottsmålsrättegång” i ovan nämnda artikel måste tolkas enligt de allmänna principerna för hur de motsvarande begreppen ”anklagelse för brott” och ”påföljd” tolkas i konventionens sjätte respektive sjunde artikel. Domstolen ansåg att båda sanktionerna som hade påförts i fallet var av straffrättslig karaktär även om

⁷² Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

⁷³ Se även Europadomstolens dom (2009-06-25) i målet Maresti mot Kroatien (ansökan nr. 55759/07 där Europadomstolens nya praxis efter Zolotukhin-fallet återigen bekräftades).

⁷⁴ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr. 13079/03).

påförandet av skatteskillnaden inte klassificerades som straff för ett brott i den finska rätten. Tredubblandet av skatten och det avskräckande syftet gjorde att denna bedömdes vara ett straff i konventionens mening. De båda sanktionerna baserades vidare på samma underliggande omständigheter, med den enda skillnaden att ett uppsåt hade antecknats i det första. Eftersom det inte heller hade förekommit några nya omständigheter, som exempelvis ny bevisning, i det andra förfarandet ansågs Ruotsalainen således ha blivit kränkt enligt dubbelbestraffningsförbudet i sjunde tilläggsprotokollet.⁷⁵

3.6 Svensk praxis angående skattetillägget och *ne bis in idem*

3.6.1 Högsta Domstolens beslut i mål nr B 5498-09 och B 2509-09

Den 31 mars 2010 meddelade Högsta Domstolen (HD) beslut i två mål gällande möjligheten att påföra straff för skattebrott i mål där skattetillägg redan påförts. Sakförhållandena i fallen är relativt lika, båda fallen gäller en skattskyldig som gjort sig skyldig till grovt skattebrott samtidigt som han belastats skattetillägg för de oriktiga uppgifterna som ligger till grund i målet. Den grundläggande frågan i de aktuella målen var om det svenska systemet med dubbla sanktioner för oriktiga uppgifter strider mot Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden i brottsmål. HD ansåg inte att det strider mot artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet att en person som dömts för skattebrott även påförs skattetillägg.

Det svenska skattetilläggssystemets förenlighet med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen har tidigare framstått som svårbestämt, eftersom Europakonventionens praxis har uppfattats som otydlig. HD inledde med att hänvisa till den senaste översynen av regelsystemet, då regeringen ansåg att det svenska systemet var konventionsenligt mot bakgrund av att det var fråga om olika brott som låg till grund för sanktionerna. I samband med två nya avgöranden i Europadomstolen från 2009, Zolotukhin mot Ryssland⁷⁶ och Ruotsalainen mot Finland⁷⁷, har Europakonventionens bedömningsgrund ändrats och gammal praxis anses vara överspelad. Europakonventionen ska enligt ny praxis tolkas som ett

⁷⁵ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 55759/07)..

⁷⁶ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03)..

⁷⁷ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 55759/07)..

förbud mot åtal eller rättegång för att andra brott då detta härrör från identiska fakta eller fakta som är i huvudsak desamma. Då förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg bygger på samma händelse har det således blivit svårt att som tidigare hävda att dessa inte avser samma brott i Europakonventionens mening. HD menade dock att Europadomstolen lämnar visst utrymme för att ha flera kompletterande sanktioner för samma brott.

HD anförde vidare att det saknas klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att generellt underkänna det svenska interna systemet. Bestämmelsen ska därmed inte anses innebära att det finns hinder mot att pröva eller bifalla åtalet för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts. I HD:s avgörande var två justitieråd skiljaktiga i sak. De skiljaktiga ansåg att det handlade om samma brott som blev föremål för dubbla straff i strid med Europakonventionen. Den öppning för dubbla sanktioner som finns ansåg de skiljaktiga inte skulle kunna tillämpas då domstolens prövning av skattebrott och avgörandet om skattetillägg innebär helt separata prövningar och inte kunde ses som kompletterande förfaranden.⁷⁸

3.6.2 Regeringsrättens beslut i mål nr 8133-08

Regeringsrätten har tidigare, i dom 17 september 2009, fastslagit att det inte strider mot Europakonventionen att påföra den skattskyldige skattetillägg efter att denne dömts för skattebrott. Denna dom meddelades, precis som i HD: s fall ovan, efter både Zolotukhin-domen och Ruotsalainen-domen. Målet gällde en skattskyldig som underlåtit att ta upp vissa ersättningar för utfört arbete i sin självdeklaration. Den skattskyldige hade dömts för skatteförseelse enligt 3 § SBL under tiden som skattetillägg påförts. Regeringsrätten tog på eget initiativ upp frågan huruvida detta strider mot artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Förbudet mot dubbelbestraffning bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. Domstolen syftade på det faktum att det finns både allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar i Sverige, och den sakkunskap och kompetens som byggts upp i de olika domstolarna har

⁷⁸ Mål nr. B2509 och B5498-09, avgörandedatum 2010-03-31.

tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. Domstolen refererar till tidigare rättsfall som godtagits av Europadomstolen som exempelvis Rosenquist mot Sverige 2004⁷⁹, samt svensk praxis där både HD och Regeringsrätten funnit att svensk rätt inte strider mot konventionen. Europadomstolens nya avgöranden Zolotukhin mot Ryssland⁸⁰ samt Ruotsalainen mot Finland⁸¹ beaktades inte, trots att dessa tyder på ny praxis. Detta eftersom Regeringsrätten inte ansåg att det svenska systemet omfattades då det innehåller särdrag och en alltför snäv tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater. Domstolen ansåg således att det inte stred mot Europakonventionen att påföra den skattskyldige skattetillägg efter att denne dömts för skatteförseelse.⁸²

3.6.3 Solna tingsrätts beslut i mål nr B 8288-09

Den 14 april 2010 meddelade tingsrätten beslut i ett mål gällande det svenska förfarandets förenlighet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Målet gällde en skattskyldig som deklarerat att han saknade inkomst av tjänst trots att betalningar från hans byggverksamhet inlutit till hans konto. Den skattskyldige hade påförts skattetillägg samt gjort sig skyldig till skattebrott. Beslutet om påförande av skattetillägg hade, vid tidpunkten av tingsrättens prövning, inte vunnit laga kraft. Tingsrätten inledde med att redogöra för artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen och dess betydelse. Vidare refererade tingsrätten till domarna Zolotukhin mot Ryssland⁸³ samt Ruotsalainen mot Finland⁸⁴ och menade att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma brott numera anses vara överspelad. Gällande frågan om betydelsen av att det andra förfarandet inletts innan avgörandet i det första vunnit laga kraft, menade tingsrätten att artikel 4 protokoll 7 endast tar sikte på rättskraftsverkan av en lagakraftvunnen dom, res judicata.

⁷⁹ Europadomstolens dom (2004-09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00)..

⁸⁰ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03)..

⁸¹ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 55759/07)..

⁸² RÅ 2009 ref. 94.

⁸³ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

⁸⁴ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 55759/07).

Formellt innebär konventionen alltså inte något hinder mot parallella förfaranden enligt tingsrätten.

Mot bakgrund av det ovan anförda var en tillämpning av artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet enligt tingsrättens mening oförenlig med Europakonventionens krav på att konventionen ska ge ett effektivt och reellt stöd. Skattetillägget ansågs vara ett hinder mot rättegång i fråga om skattebrott i enlighet med Europadomstolens nya praxis i frågan. Detta innebär att Solna tingsrätt gick emot HD:s alldeles nyligen lagakraftvunna dom, som behandlats här ovan.⁸⁵

⁸⁵ Mål nr B 8288-09, Solna tingsrätt.

4 Sammanfattande analys

I detta avslutande kapitel kommer rättsläget att analyseras för att sedan mynna ut i besvarandet av frågeställningen för uppsatsen. Förslag till fortsatta studier inom ämnet kommer också att förelås.

4.1 Reflektioner över rättsläget

4.1.1 Praxis från Europadomstolen

Europadomstolens praxis beträffande bedömningen för vad som anses vara samma brott har som synes förändrats över tid. Enligt tidigare praxis i fall som exempelvis Rosenquist mot Sverige ansåg domstolen att *syftet* med sanktionerna skiljde sig för mycket åt, vilket medförde att det vara fråga om två olika brott som låg till grund i målet. En helt annan bedömning gjordes senare i Zolotukhin-målet, då domstolen istället ansåg att de *fakta*, det vill säga de faktiska omständigheterna, som låg till grund i målet skulle avgöra om det var fråga om samma brott eller ej. I målet menade domstolen även att det fanns ett behov av ny vägledande generell praxis gällande artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet och Zolotukhin-målet har använts som vägledning i Europadomstolens senare avgöranden, bland annat i målet Ruotsalainen mot Finland. Det faktum att målet avgjordes i stor kammare talar för att domstolen ändrade sin tidigare praxis, vilket medför att Zolotukhin-målet enligt författarna borde vara det nu vägledande, och tidigare praxis anses vara överspelad.

4.1.2 Praxis från svenska domstolar

Att besluten i de tre målen från svenska domstolar som vi beaktat skiljer sig åt, i synnerhet tingsrättens beslut i jämförelse med HD:s och Regeringsrättens beslut, tyder på en osäkerhet i det svenska systemet som bör ses över. Trots att Europadomstolen genom Zolotukhin-domen har ändrat sin praxis gällande artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, har HD ändå valt att i mål B 5498-09 och B 2509-09 bortse från denna och menar istället att det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen eftersom de ansåg att Europadomstolens praxis inte var tillräckligt klar och tydlig. HD var dock inte enig i sitt beslut, två justitieråd var skiljaktiga i sak, värt att notera är dock att ett beslut har lika mycket värde oavsett

hur många som är skiljaktiga i ett mål. De skiljaktiga ansåg att det var samma brott som blev föremål för samma straff i strid med Europakonventionen. Även Regeringsrätten har i mål 8133-08, fastslagit att det inte strider mot Europakonventionen att påföra den skatteskyldige skattetillägg efter att denne dömts för skattebrott.

Något annat som också ger indikationer på osäkerhet i det svenska rättssystemet är att en tingsrätt, två veckor efter HD meddelat sin lagakraftvunna dom, gick emot denna i ett mål gällande utredning av det svenska systemets förenlighet med artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. Tingsrätten hänvisade i sin bedömning till Zolotukhin-målet och ansåg att det svenska systemet inte, enligt Europadomstolens nya praxis, var förenligt med artikel 4 tilläggsprotokoll 7. HD:s huvuduppgift är att avgöra i sådana mål där ett avgörande från HD kan få betydelse som vägledning för hur liknande fall i framtiden ska dömas av tingsrätter och hovrätter.⁸⁶ HD:s beslut är alltså prejudicerande vilket innebär att det är mycket sällsynt att någon av underinstanserna går emot HD:s beslut, som i detta fall. Detta tyder, som tidigare nämnts, på en rådande oenighet i det svenska rättssystemet.

4.2 Är det svenska skattetilläggsystemet förenligt med Europakonventionen?

Vår frågeställning kan tänkas vara svår att kategoriskt uttala sig om, särskilt med tanke på att vår högsta instans i landet alldeles nyligen avgjorde i frågan och därmed gjorde klart att deras ståndpunkt är att det inte kan anses strida mot Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud då en skattskyldig både påförs skattetillägg och döms för skattebrott för samma förseelse. Domslutet kan dock enligt författarna anses vara överraskande med tanke på den nya praxis som Europadomstolen framförde i stor kammare i Zolotukhin-fallet då det gäller bedömningen om huruvida en person straffats två gånger för samma brott. Enligt denna nya praxis spelar, som ovan anförts, syftet med de olika sanktionerna ingen roll längre, det är de objektiva omständigheter, de fakta, som ligger till grund för

⁸⁶ Högsta Domstolen, 2010-05-15,

(http://www.hogstodomstolen.se/templates/DV_InfoPage___4255.aspx)

brotten/brottet som är det avgörande. Om denna bedömning appliceras rakt av på skattetillägssystemet bör det kunna tänkas att detta utgör en kränkning mot Europakonventionens tilläggsprotokoll 7:4. Både skattetillägget och skattebrottet borde anses härröra från samma fakta, det vill säga den oriktiga uppgiften. Det spelar således ingen roll att syftet med skattetillägget är ett annat än åtalet för skattebrott. Det bör inte heller spela någon roll att det krävs uppsåt för brottet skattebrott, vilket inte krävs för skattetillägget, vilket resonemang kunde utläsas ur fallet Ruotsalainen mot Finland. I sådana fall utgör påförande av skattetillägg ett hinder mot att åtal för skattebrott väcks, en tankegång som kan följas i det nyliga beslutet från Solna Tingsrätt. Det är också intressant i sammanhanget att en tingsrätt väljer att bortse från en färsk dom från Högsta domstolen, som är vår prejudikatstiftande institution. Detta tyder, som tidigare anförts, på att det råder motsättningar i det svenska interna systemet vilket tyder på att de svenska reglerna kanske kommer att behövas ses över inom en snar framtid, så att en ny konventionsenlig lagstiftning utformas. Samtidigt bör nämnas att ett beslut eller en dom från en tingsrätt inte anses väga särskilt stort, men det är intressant i sammanhanget eftersom det är mycket ovanligt att en tingsrätt anser att Högsta domstolen gjort en felbedömning och därför väljer att gå emot dess praxis. Tilläggas i sammanhanget kan också att vårt grannland Norge har underkänt sitt system med tilläggs-skatt, och det redan 2002, då det ansågs strida mot dubbelbestraffningsförbudet. Samtidigt är vi inte helt insatta i hur det norska systemet ser ut och om en jämförelse med det svenska systemet kan göras rakt av.

I det senaste betänkandet, Skatteförfarandet, som lämnades in till regeringen under 2009 och där det togs hänsyn till det omtalade Zolotukhin-fallet, lämnades inga förslag på lagändringar i syfte att få bort denna dubbelbestraffning, vilket enligt författarna kan anses egendomligt med tanke på det nya rättsläget när det gäller principen om *ne bis in idem*. Inte heller valde Regeringsrätten i fallet från förra året att ta hänsyn till det omtalade fallet då de ansåg att det svenska skattetilläggs-systemet hade sådana särdrag att detta inte kunde appliceras. Detta trots att Europadomstolen uttalade sig i domen om att de nya utgångspunkterna skulle gälla generellt för konventionsstaterna vid tillämpning av artikel 7:4, vilket har bekräftats i senare domar som exempelvis ovan nämnda Ruotsalainen mot Finland. I det senaste betänkandet framgick dock att behovet av lagändringar för

att undvika konflikter med artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet borde utredas. Hur en sådan ny lagstiftning kan se ut, är för författarna svårt att uttala sig om. Ett alternativ kan dock vara att gå i Norges fotspår, där Skatteverket ska tvingas välja mellan att antingen påföra den skattskyldige skattetillägg, eller göra en anmälan till polisen för skattebrott. Det är således Skatteverket som ska göra den första bedömningen om det finns tillräcklig bevisning för ett åtal för skattebrott, om så inte är fallet ska endast skattetillägg påföras.

Fallen i HD:s nyligen avgjorda domar kommer mest troligen att klagas vidare till Europadomstolen och enligt författarna ska det bli väldigt intressant att se vad Europadomstolen gör för bedömning i fallen. Om Europadomstolen gör bedömningen att det svenska systemet strider mot Europakonventionen, kan det få stora konsekvenser för Sverige. Sverige kan då, som ovan nämnts, tvingas förändra den interna lagstiftningen så att den uppfyller Europakonventionens krav, men kan även i ett senare skede tvingas betala ut skadestånd från staten till alla de som blivit dubbelt bestraffade i denna fråga, eventuellt sedan Europakonventionen antogs som lag i Sverige.

4.3 Förslag till fortsatta studier

Vi är inne i ett spännande skede med ett ytterst osäkert rättsläge. De tilltalade parterna i de nyligen avgjorda fallen från Högsta domstolen kommer högst troligen att klaga till Europadomstolen. Likaså är beslutet från Solna Tingsrätt, där Högsta domstolens praxis frångicks, överklagat till Hovrätten. Vi anser därför att skattetilläggsfrågan är något att ytterligare följa och utreda. Troligtvis kommer en intensiv debatt att föras under den närmaste tiden. Kanske kan också mer ingående jämförelser med det norska systemet och de förändringar som föreslagits där göras.

5 Referensförteckning

Litteratur:

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Axén Linderl, Annica & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, Liber, Malmö, 2005.

Cameron, Iain, ”Skattetilläggen och Europakonventionen”, *Svensk Jurisisttidning*, 2001, s. 745.

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 2. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2002.

Lindkvist, Gustav (2009). Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge, *Skattenytt* nr 5, s. 298-303.

Nilsson, Mattias & Lundberg, Jenny, *Europarätten – en introduktion till EG-rätten och Europakonventionen*, 3. uppl., Jure Förlag, Stockholm, 2009.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod*, Fritzes förlag, Göteborg, 1995.

Petersson, Roger, *Europakonventionen – en praktisk introduktion*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2001.

Offentligt tryck:

Förarbeten:

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

SOU 2009:58 Skatteförfarandet

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

Rättsfall:

Högsta domstolen:

NJA 2000 s. 622

Mål nr. B2509-09, 2010-03-31

Mål nr. B5498-09, 2010-03-31

Regeringsrätten:
RÅ 2000 ref. 66

RÅ 2009 ref. 94

Tingsrätterna:
Mål nr. 8288-09 Solna tingsrätt, 2010-04-14

Europadomstolen:

Engel m.fl. mot Nederländerna (1974-07-19), ansökan nr. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72

Janosevic mot Sverige (2002-07-23), ansökan nr. 36985/97

Västberga Taxi och Vulic mot Sverige (2002-07-23), ansökan nr. 34619/97

Rosenquist mot Sverige (2004-09-14), ansökan nr. 60619/00

Carlberg mot Sverige (2009-01-27), ansökan nr. 9631/04

Zolotukhin mot Ryssland (2009-02-10), ansökan nr. 14939/03

Synnelius och Edbergs Taxi AB mot Sverige (2009-06-30), ansökan nr. 44298/02

Ruotsalainen mot Finland (2009-06-16), ansökan nr. 13079/03