



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Skattetillägg, straff och förhållandet till Europakonventionen

Filosofie magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Anna Karlgård

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Skattetillägg, straff och förhållandet till Europakonventionen
Författare:	Anna Karlgård
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2009-12-14
Ämnesord:	Rättssäkerhet, dubbelbestraffningsförbud, skattetillägg, skattebrott, Europakonventionen, påföljder, <i>ne bis in idem</i>

Sammanfattning

I dagsläget kan enligt den svenska rättsordningen en skattskyldig på samma grund påföras skattetillägg och lagföras för någon form av skattebrott utan att dubbelbestraffning anses föreligga. Såväl den svenska lagstiftningen som Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna innehåller förbud mot dubbelbestraffning. Under flera decennier har till Europadomstolen förts mål som behandlar dubbelbestraffning och domstolen har framarbetat flera metoder att använda vid bedömningen av om ett förfarande strider mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. Den 10 februari 2009 meddelade domstolen dom i målet Zolotukhin mot Ryssland. Domen meddelades i stor kammare och domstolen uttryckte att den såg ett behov av att förtydliga hur bedömningen skulle ske. I och med denna dom tog diskussionerna kring den svenska ordningens förenlighet med Europakonventionen fart. I Norge motsvarar sanktionssystem på skatteområdet i stor utsträckning det svenska. Regeringen har där lämnat ett förslag om förändring av lagstiftningen då Høyesterett funnit att den norska rättsordningen strider mot Europakonventionen. Mot denna bakgrund avser författaren att utreda huruvida den svenska rättsordningen på skatteområdet strider mot Europakonventionen samt om det finns ett behov av ny svensk lagstiftning och vilka huvuddrag denna i sådana fall skulle innehålla.

Författarens slutsats är att rättsläget har förändrats i och med Zolotukhin-domen och att det, som framgår av domen, är huruvida de faktiska omständigheterna är identiska eller i det närmaste identiska som ska vara avgörande för bedömningen. Med anledning av detta anser författaren att det svenska sanktionssystemet på skatteområdet strider mot Europakonventionen och att det därmed finns ett behov av en ny lagstiftning på området. För att uppnå en rättsordning som är rättssäker och i enlighet med Europakonventionen samtidigt som påföljdernas straffmässiga och preventiva effekt upprätthålls anser författaren att utformningen av en ny lagstiftning bör utvecklas i likhet med det norska förslaget. Skatteverket ska, utifrån tydliga riktlinjer, bedöma huruvida rekvisiten för skattebrott är uppfyllda och, om det finner att så är fallet, överlämna ärendet till polisen för väckande av åtal. Om Skatteverket inte anser att det rör sig om grov vårdslöshet eller uppsåt, eller om domstolen eller polisen inte instämmer i bedömningen och återför ärendet till skattemyndigheten, kan skattetillägg påföras. Påförande av skattetillägg bör inte vara möjligt på enbart objektiva grunder, dock ska tolkningen av de subjektiva omständigheterna göras restriktivt.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	1
1.3	Avgränsning	1
1.4	Disposition.....	2
2	Metod.....	3
2.1	Juridisk metod	3
2.2	Komparativ metod	3
3	Skattetillägg	5
3.1	Allmänt om skattetillägg	5
3.2	Förutsättningar för att påföra skattetillägg	5
3.3	Oriktig uppgift	6
3.4	Annat än oriktig uppgift.....	6
3.4.1	Tillräckliga uppgifter.....	6
3.4.2	Uppenbart orimliga uppgifter	6
3.5	Den skattskyldiges uppgiftsplikt	7
3.6	Skatteverkets utredningsskyldighet	8
3.7	Befrielse från skattetillägg	9
3.7.1	Inledning	9
3.7.2	Ursäktlighetsfallen	10
3.7.2.1	<i>Ålder, hälsa eller liknande förhållanden</i>	<i>10</i>
3.7.2.2	<i>Felbedömt skatteregeln eller betydelsen av faktiska förhållanden</i>	<i>11</i>
3.7.2.3	<i>Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter</i>	<i>11</i>
3.7.3	Oskälighetsfallen	12
3.7.3.1	<i>Inte rimlig proportion.....</i>	<i>12</i>
3.7.3.2	<i>Oskäligt lång tid.....</i>	<i>12</i>
3.7.3.3	<i>Fällts till ansvar för brott enligt SkBrL.....</i>	<i>13</i>
3.7.4	Delvis befrielse	13
4	Brott enligt SkBrL.....	14
4.1	Skattebrott.....	14
4.2	Vårdslös skatteuppgift.....	14
4.3	Farerekvisitet.....	15
5	Bevisbörda och beviskrav	16
6	Europakonventionen	17
6.1	Allmänt	17
6.2	Artikel 6	17
6.3	Artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet	19
6.3.1	Allmänt.....	19
6.3.2	Avgöranden från Europadomstolen	19
6.3.3	Avgöranden från Regeringsrätten och Högsta domstolen	21
6.3.3.1	<i>NJA 2000 s. 622</i>	<i>21</i>
6.3.3.2	<i>RA 2002 ref. 79.....</i>	<i>21</i>
7	Viktiga avgöranden från 2009.....	23
7.1	Carlberg mot Sverige	23

7.2	Zolotukhin mot Ryssland	23
7.3	Ruotsalainen mot Finland.....	24
7.4	Maresti mot Kroatien	25
7.5	Reflektioner över rättsläget efter Europadomstolens domar	26
7.6	Regeringsrättens dom i mål nr 8133-08	26
7.7	Uppföljande svenska avgöranden	27
	7.7.1 Kammarrättens dom i mål nr 7637-7639-08	27
	7.7.2 Hovrättens dom i mål nr B 1823-09	27
	7.7.3 Hovrättens beslut i mål nr B 6-09.....	29
	7.7.4 Hovrättens dom i mål nr B 2356-09	30
7.8	Reflektioner över rättsläget	30
8	Skatteförfarandet - slutbetänkande.....	32
9	Rättsläget i Norge.....	34
9.1	Norsk lagstiftning.....	34
9.2	Avgöranden från norska Høyesterett.....	35
	9.2.1 Rt. 2002 side 557.....	35
	9.2.2 Rt. 2004 side 645.....	36
	9.2.3 Rt. 2006 side 1409.....	36
9.3	Norska regeringens förslag	37
	9.3.1 Bakgrund	37
	9.3.2 Förslaget.....	38
10	Reflektioner och slutledningar	39
10.1	Det svenska förfarandets förenlighet med Europakonventionen	39
10.2	Behovet av ny lagstiftning	40
10.3	Huvuddrag de lege ferenda	41
11	Slutsats	45
	Referenslista	46

Förkortningar

Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
Ligningsloven	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsförvaltning
LSK	Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
SkBrL	Skattebrottslagen
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen

I Inledning

I.1 Bakgrund

Det är enligt svensk rätt möjligt att en person som lämnat en oriktig eller ofullständig uppgift i sin självdeklaration dels påförs skattetillägg och dels lagförs för någon form av skattebrott med eventuell straffsanktion som påföljd. Under flera decennier tillbaka har i ett flertal rättsfall från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen) framarbetats metoder som kunnat tillämpas på dessa situationer för att avgöra om detta förfarande strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Artikeln förbjuder att någon på nytt lagförs eller straffas för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd. Den 10 februari 2009 kom en dom från Europadomstolen där den såg ett behov av att förtydliga hur dessa situationer av eventuell dubbelbestraffning bör behandlas.¹ Den ansåg att flera metoder frambringar osäkerhet som inte är förenlig med en grundläggande rättighet, förbudet mot dubbelbestraffning. I och med Zolotukhin-domen tog diskussionerna i Sverige fart huruvida domslutet förändrar den bedömning som tidigare gjorts i svenska domstolar.

I Norge, som har ett sanktionssystem på skatteområdet som är snarlikt det svenska systemet, har regeringen lämnat ett förslag till ny lagstiftning då Høyesterett har bedömt att det norska förfarandet strider mot ovan nämnda artikel.² I de mål som behandlats av Regeringsrätten och Högsta domstolen har domstolarna dock inte ansett att det svenska förfarandet strider mot artikeln. Detta är mycket intressant då länderna har relativt lika system men kommer fram till olika slutsatser om huruvida systemen är förenliga med Europakonventionen. Med anledning av det ovan anförda avser författaren att fokusera på rättssäkerheten på skatteområdet och det svenska förfarandets förenlighet med nämnda artikel i Europakonventionen.

I.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida det strider mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen att påföra en skattskyldig person skattetillägg och lagföra personen för skattebrott eller vårdslös skatteuppgift på samma grund. Ett delsyfte är även att undersöka behovet av en ny svensk lagstiftning på området och, beroende på undersökningens utveckling, reflektera över huvuddragen i en eventuell sådan.

I.3 Avgränsning

Uppsatsens framställning begränsas i den delen den svenska rätten beskrivs till att, av de administrativa påföljderna på skatteområdet, endast behandla skattetillägg. Således kommer exempelvis inte de specifika reglerna för eftertaxering och förseningsavgift att beaktas. Beträffande Europakonventionen kommer endast de för framställningen relevanta artiklarna att beaktas. Praxis från Europadomstolen samt de högsta domstolarna i såväl Sverige som Norge kommer enbart att behandlas i den utsträckning de berör dessa artiklar. I de fall artikel 6 behandlas i såväl svenska som norska rättsfall och även rättsfall från Europadomstolen kommer huvudsakligen att läggas vikt vid diskussionerna kring vad som avser ”brott” i arti-

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

² Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt).

kelns bemärkelse. I de fall målen tar upp skälig tid eller övrigt som behandlas i artikeln kommer detta endast i liten utsträckning att beaktas i uppsatsen.

I.4 Disposition

I *kapitel två* motiveras de metoder som använts för att besvara det för framställningen uppställda syftet. Inledningsvis i kapitlet beskrivs den traditionella juridiska metod som använts och därefter följer en redogörelse för den komparativa metoden.

I *kapitel tre* inleds beskrivningen av det svenska skattetillägget och förutsättningarna för att påföra detta. Läsaren ges förståelse för vad som betraktas som oriktig uppgift, vilken upplysningsplikt den skattskyldige har, skattemyndighetens utredningsskyldighet samt de befrielsegrunder som finns lagstadgade. För att exemplifiera och förtydliga ett flertal bestämmelser används rättsfall från såväl Högsta domstolen som Regeringsrätten.

I *kapitel fyra* ges läsaren en förståelse för de olika skattebrotten i den svenska lagstiftningen samt påföljderna vid dessa. De olika grava brotten förklaras och exemplifieras med rättsfall från Högsta domstolen.

I *kapitel fem* ges en grundläggande beskrivning av beviskraven och bevisbördan vid såväl taxerings- som brottmålsprocessen. Exemplifieringar görs med rättsfall från Regeringsrätten.

I *kapitel sex* introduceras läsaren till Europakonventionen genom en allmän beskrivning av konventionen samt en mer detaljerad beskrivning av de för framställningen relevanta artiklarna i denna. För en djupare förståelse för syftet återges huvuddragen i ett flertal rättsfall från Europadomstolen som behandlar de aktuella artiklarna i Europakonventionen. En mer detaljerad genomgång görs av ett antal rättsfall gällande artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

I *kapitel sju* presenteras flera viktiga avgöranden från 2009. Europadomstolens domar i Zolotukhin-målet, Ruotsalainen-målet och Maresti-målet samt dess beslut i Carlberg-målet och Regeringsrättens dom i mål 8133-08 behandlas. Därefter redogörs för de domar som meddelats av kammarrätter och hovrätter efter att Regeringsrätten gjort sin tolkning av rättsläget efter Europadomstolens senare avgöranden.

I *kapitel åtta* återges delar av regeringens slutbetänkande ”Skatteförfarandet”. Författaren har fokuserat på utvalda relevanta delar för att framhålla regeringens syn på situationen i dagsläget.

I *kapitel nio* introduceras läsaren till den norska rätten och ges en grundläggande beskrivning av relevant lagstiftning, viktiga avgöranden från norska Høyesterett och slutligen den norska regeringens förslag till förändringar i norsk lagstiftning.

I *kapitel tio* lämnar författaren sina reflektioner och slutledningar av det som framkommit av utredningen.

I *kapitel elva* presenterar författaren de slutsatser som denna har kommit till genom den gjorda utredningen.

2 Metod

2.1 Juridisk metod

För inhämtandet av information till uppsatsens framställning i de delar de svenska lagarna och förfarandena beskrivs har en traditionell juridisk metod, genom beaktande av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin, använts. Det finns lagtext som täcker stora delar av området såsom, taxeringslagen (1990:324) (TL), skattebrottslagen (1971:69) (SkBrL) och lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Till grund för dessa lagar finns väl framarbetade förarbeten, i vilka såväl svensk som europarättslig praxis och doktrin behandlas. Dessa har använts för att tolka lagarna på ett korrekt sätt. Beträffande praxis behandlas i uppsatsen sådan från såväl svenska och norska domstolar som Europadomstolen. Det finns ett relativt stort antal viktiga fall från Europadomstolen som bland annat ligger till grund för bedömningen i svensk praxis. Slutligen har doktrin använts för att inhämta information till framställningen. Skattetillägg, skattebrott och rättssäkerheten behandlas mer omfattande i såväl böcker som avhandlingar och mer avgränsat i artiklar. Ämnet är relativt begränsat med en specificerad frågeställning som ett flertal gånger under en lång tidsperiod varit uppe för diskussion, varför det finns en del doktrin som detaljerat tar upp det specifika ämnet. Dessa böcker är skrivna av såväl professorer som praktiskt verksamma jurister på området.

För uppsatsens syfte är det viktigt att de relevanta konventionsbestämmelserna och tolkningen av dessa beskrivs i framställningen. För denna del har lydelsen i Europakonventionen, relevant praxis från Europadomstolen samt svensk doktrin använts. Konventionen har tolkats i enlighet med Wienkonventionens bestämmelser om tolkning av traktat.³ Wienkonventionen är från 1969 och den kodifierar sedvanerätt på traktaträttsområdet. Reglerna är till stor del dispositiva men en del regler är tvingande.⁴ Anledningen till att svensk doktrin har använts är att framställningen i uppsatsen huvudsakligen behandlas ur ett svenskt perspektiv. Svensk doktrin anses därför adekvat och aktuell. Europakonventionen finns i en svensk originalversion, vilken äger lika vitsord som exempelvis den engelska eller franska versionen. Den svenska lydelsen har huvudsakligen använts i utredningen. I samband med vissa rättsfall där domstolen har valt att använda den engelska lydelsen har dock denna använts i utredningen.

2.2 Komparativ metod

För att utreda huruvida en ny svensk lagstiftning är befogad och hur vissa bestämmelser i sådana fall borde vara utformade har jämförelser gjorts med den norska rätten. Vid denna jämförelse används en komparativ metod. Likväl som att Sverige är ursprungsland för en del rättsliga lösningar som spridits internationellt har även många centrala delar av svensk rätt sitt ursprung i utländsk rätt.⁵ Den komparativa metoden är idag en erkänd metod och anses kunna bidra mycket till juridisk utbildning och forskning.⁶ Bogdan anser att det vid lagstiftningsarbete är viktigt att använda en komparativ metod för att hämta kunskap om

³ Artikel 31-33, Wienkonventionen om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer eller internationella organisationer sinsemellan, SÖ 1988:36.

⁴ Svanberg, *Introduktion till traktaträtten – en lärobok i traktaträtt*, s.15.

⁵ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, s. 27.

⁶ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, s. 24.

ämnet från andra länder. Precis som i förevarande situation är det inte ovanligt att ett annat land har gått igenom den process av förändrad lagstiftning eller liknande som det egna landet står inför och det är då lämpligt att utnyttja denna kunskap.⁷

Det väsentliga i den komparativa metoden är jämförelsen.⁸ I denna utredning har en bilateral jämförelse gjorts med både materiella och formella inslag. Med andra ord har dels de för ämnet relevanta lagarna jämförts och dels de två ländernas domstolars sätt att tolka rättsfall behandlats. Bogdan anser att komparativ rättskunskap föreligger först då syftet med arbetet är att ta reda på likheter och olikheter mellan rättsordningarna och inte när endast spontana jämförelser mellan olika rättsordningar görs.⁹ Strömholm för ett mer utvecklat resonemang kring syftet med jämförelsen och anser att en del juridiska framställningar utgör deskription och en del utgör problembehandling. En problembehandling föreligger när den främmande rätten behandlas mer än undantagsvis medan deskriptionen motsvarar de fall då den främmande rätten inte har en framträdande utan mer ”tjänande” roll i framställningen. Beroende på vilken av dessa författaren använder skiljer sig ambitionsnivån åt i fråga om behandlingen av det utländska materialet.¹⁰ Vid en problembehandling måste författaren behärska den främmande rätten som det egna rättssystemet i fråga om materialredovisning och fylld argumentation. Lika höga krav ställs inte vid deskription men istället uppkommer då frågan om den kvantitativa behandlingen av den främmande rätten. Det är viktigt att anpassa underlaget till den framställning som ska göras så att en problemdiskussion med lösningsförslag inte förs på ett för tunt underlag eller att en deskriptiv framställning med ett begränsat syfte underbyggs med en allt för bred redovisning av det utländska materialet.¹¹ Strömholm anser även att ”den mest kvalificerade ’tjänande’ funktion man kan tillskriva ett utländskt rättssystem” är att utnyttja det ”som argument för rekommendationer de lege lata eller de lege ferenda”. Det rör sig i sådana fall om ett relativt begränsat område och hur omfattande materialredovisningen bör vara bestäms då av hur intensivt den främmande rätten ska användas.¹²

I denna framställning har norsk rätt använts på ett deskriptivt sätt för att dels visa likheter och skillnader till svensk rätt och dels måla ut bakgrunden till den norska regeringens förslag till förändrad lagstiftning. Syftet med att framhålla just detta lands rätt var inte nödvändigtvis för att föreslå samma förändring för Sverige utan för att visa möjligheter och förslag som finns till förändringar i lagstiftningen. Då den norska rätten i sig inte har legat till grund eller varit föremål för någon djupgående analys kommer en mer kortfattad och inte allt för detaljerad redovisning göras av denna.

⁷ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, s. 28.

⁸ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, s. 56.

⁹ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, s. 21.

¹⁰ Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, SvJT 1971, s. 252.

¹¹ Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, SvJT 1971, s. 252-253.

¹² Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, SvJT 1971, s. 258.

3 Skattetillägg

3.1 Allmänt om skattetillägg

1972 infördes ett administrativt sanktionssystem i Sverige. Syftet var att sätta tryck på de skattskyldiga för att minska försummelse på skatteområdet och främja fullgörandet av deklarationsplikten. Ett administrativt påföljdssystem skulle även göra att utredningen blev snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna, men även för den skattskyldige i jämförelse med handläggning hos judiciella myndigheter.¹³ Det administrativa sanktionssystemet skulle tillämpas på bagatellförseelser för att dels få snabbare och enklare handlägningsformer för denna typ av förseelse och dels åstadkomma en jämnare och enhetligare taxering.¹⁴ 2003 genomfördes en reform av TL och SkBrL. Anledningen till detta var att det pågått diskussioner under flera års tid innan denna reform huruvida de svenska bestämmelserna om skattetillägg är förenliga med Europakonventionen. Regeringsrätten och Europadomstolen hade också kommit med ett flertal avgöranden som föranledde förändringar i TL och SkBrL. Syftet med den nya utformningen var att rättssäkerhetskraven som ställs i artikel 6 Europakonventionen och som har bärighet på skattetilläggsprocessen skulle komma till uttryck direkt i lagtexten.¹⁵

Skattetillägg kan bara påföras den skattskyldige.¹⁶ För oriktig uppgift hänförlig till inkomstskatt beräknas skattetillägget till 40 procent av den undanhållna skatten. I fråga om mervärdesskatt utgör det 20 procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Av 5 kap. 4 § 1-2 st. TL framgår att skattetillägget beräknas till tio procent för inkomstskatt och fem procent för mervärdesskatt om en oriktig uppgift rättas eller skulle ha kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

3.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

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 en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Det är således den skattskyldige själv som till ledning för egen taxering det aktuella taxeringsåret ska ha lämnat den oriktiga uppgiften. Har Skatteverket fått kännedom om en uppgift på annat sätt, exempelvis om uppgiften inte lämnats i det aktuella taxeringsärendet eller att Skatteverket har använt en uppgift lämnad till ett annat års taxering, innebär inte det att skattetillägg kan påföras.¹⁷ Det framgår av 4 kap. 3 § LSK att deklARATIONEN ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller av den som är behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § LSK. 4 kap. 1 och 4 §§ LSK innehåller bestämmelser om hur deklARATIONEN ska lämnas; den lämnas skriftligen i ett fastställt formulär eller i elektroniskt dokument om regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer föreskriver så. Orden "under förfarandet" lades till kriterierna för skattetillägg för att förtydliga i vilka fall lämnade oriktiga uppgifter kan med-

¹³ Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 81.

¹⁴ Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 76.

¹⁵ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m., s. 1-2.

¹⁶ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 176.

¹⁷ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 40.

föra eftertaxering, efterbeskattning eller skattetillägg.¹⁸ Med denna formulering ska det anses klart att skyldigheten att lämna sanningsenliga uppgifter gäller oavsett under vilken fas av förfarandet de lämnas. Det gäller således uppgifter som lämnas i deklARATIONEN, i svar på frågor från Skatteverket, i en begäran om omprövning, i samband med en skatterevision eller i skattemål i domstol.¹⁹

3.3 Oriktig uppgift

I 5 kap. 1 § 2 st. TL framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller om den skattskyldige underlåtit att lämna en uppgift som han varit skyldig att lämna till ledning för taxeringen. Det är således inte enbart felaktiga uppgifter som är oriktiga uppgifter utan även uppgifter som den skattskyldige helt eller partiellt underlåtit att lämna trots att denne är uppgiftspliktig betraktas som oriktiga uppgifter.²⁰ Av 5 kap. 2 § framgår att skattetillägg även ska tas ut vid skönsmässig avvikelse från deklarerade uppgifter och skönstaxering på grund av utebliven deklARATION. Det krävs inget uppsåt eller oaktsamhet för att en oriktig uppgift ska föreligga.²¹

3.4 Annat än oriktig uppgift

3.4.1 Tillräckliga uppgifter

I 5 kap. 1 § 2 st. TL nämns uttryckligen två situationer för vilka uppgiften inte ska anses oriktig. Den första är när uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Det innebär att felaktiga avdrag som den skattskyldige gör inte ska anses utgöra oriktig uppgift under förutsättning att övriga lämnade uppgifter är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt utifrån de uppgifterna.²² I RÅ 2008 ref. 51 hade en skattskyldig yrkat avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen med ett tio gånger för högt belopp. Det korrekta avdraget skulle vara på 14 835 kronor men den skattskyldige yrkade istället avdrag med 148 352 kronor. Det yrkade avdraget motsvarade därmed två tredjedelar av deklarerad löneinkomst. Skatteverket fullgjorde sin utredningsskyldighet och den skattskyldige lämnade klargörande besked om det yrkade avdraget. Rätten ansåg med anledning av förhållandet mellan den deklarerade inkomsten och det yrkade avdragets storlek samt de klargörande beskederna att den skattskyldige inte kunde påföras skattetillägg.²³

3.4.2 Uppenbart orimliga uppgifter

Den andra situationen som omfattas av 5 kap. 1 § 2 st. TL är när uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Detta är av den anledningen att en uppgift som visserligen inte är riktig eller tillräcklig för att ligga till grund för ett beslut men som är så anmärkningsvärd att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut

¹⁸ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 39.

¹⁹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 39.

²⁰ Simon Almendal, *Skatteenpassade transaktioner och skattebrott*, s. 174.

²¹ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 136-137.

²² Proposition 2002/03/106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 233.

²³ RÅ 2008 ref. 51.

anses ge upphov till en undersökningsplikt hos Skatteverket.²⁴ I RÅ 2002 ref. 20 har ett bolag i sin självdeklaration yrkat avdrag för 11 819 895 kronor utan att lämna någon upplysande information. Bolagets totala bokförda intäkter under året uppgick till 5 151 276 kronor och det yrkade avdraget översteg således bolagets totala inkomst väsentligen. Då rätten ansåg att dessa omständigheter gav upphov till att Skatteverkets undersökningsplikt aktualiserades kunde den lämnade uppgiften inte anses vara oriktig.²⁵

3.5 Den skattskyldiges uppgiftsplikt

En skattskyldig är pliktig att lämna alla upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av taxering, utöver de uppgifter som lämnas i deklarationsformuläret. Om detta inte sker får deklarationen anses innehålla oriktiga uppgifter och den skattskyldige kan då påföras skattetillägg.²⁶ I 3 kap. 1 § LSK stadgas vad en självdeklaration ska innehålla. Paragrafen innehåller sex punkter. Punkterna 1-5 kan sägas reglera den skattskyldiges obligatoriska uppgiftsskyldighet.²⁷ Den innefattar nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag, uppgifter om allmänna avdrag och sådana uppgifter som är nödvändiga för att beräkna fastighetsskatt, expansionsfondsskatt, särskild löneskatt och andra liknande skatter och avgifter. Punkt 6 betecknades tidigare den skattskyldiges fakultativa uppgiftsskyldighet.²⁸ Sedan januari 2002 är denna uppgiftsplikt dock inte längre valfri.²⁹ Numera stadgas att den skattskyldige ska lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.³⁰ Den nuvarande formuleringen ställer ett högt krav på de skattskyldiga och det kan enligt Thornstedt m.fl. uppfattas som att lagstiftaren och skattedomstolarna kräver att de skattskyldiga ska känna till både skattelagarna och välkänd praxis.³¹ I RÅ 1980 1:60 påfördes en skattskyldig skattetillägg för ett i sin självdeklaration yrkat avdrag för underhåll av byggnader. Den övervägande delen av totalkostnaden av de om-, ny- och tillbyggnationer som gjorts var inte avdragsgilla och den skattskyldige redovisade inte i självdeklarationen genom ritningar och arbetsbeskrivningar arten av de arbeten som gjorts på byggnaden. Med anledning härav påfördes han skattetillägg då det inte ansågs ligga på skattemyndigheten att göra omfattande utredningar i syfte att utröna riktigheten i lämnade uppgifter.³²

Det är svårt att avgöra hur långt den skattskyldiges uppgiftsplikt sträcker sig. Enligt 5 kap. 1 § 2 st. TL måste den skattskyldige lämna så detaljerade uppgifter att de kan utgöra underlag för en korrekt taxering. Det innebär att den skattskyldige är skyldig att lämna alla uppgifter som krävs för att Skatteverket ska kunna fatta ett beslut eller alternativt uppfatta pro-

²⁴ Proposition. 2002:03/106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 233. Se avsnitt 3.6 om Skatteverkets utredningsskyldighet.

²⁵ RÅ 2002 ref. 20.

²⁶ Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 266.

²⁷ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 126.

²⁸ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 126.

²⁹ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 127.

³⁰ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 126.

³¹ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, s. 42.

³² RÅ 1980 1:60.

blemet som föreligger. Skulle den skattskyldige lämna alla relevanta uppgifter men sedan göra en felaktig värdeberäkning föreligger enligt 5 kap. 8 § 3 TL inte en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande, vilket inte kan läggas till grund för att påföra skattetillägg.³³ Den skattskyldige behöver inte upplysa om förhållanden som är kända.³⁴ Enligt förarbetena till den nya SkBrL som trädde i kraft 1972 föreskrevs det att den skattskyldige har skyldighet att öppet redovisa de objektiva grunder som ett yrkande eller en värdeuppskattning grundar sig på. Fullgör han denna skyldighet föreligger inte en oriktig uppgift.³⁵ I NJA 1973 s. 529 underlät den skattskyldige att deklarerat en inkomst som han haft från annan än den huvudsakliga arbetsgivaren. Han skrev dock en särskild upplysning om att han eventuellt kan ha haft en annan inkomst och att han skulle återkomma med uppgifter om detta om och när detta klarades. Högsta domstolen ansåg, trots att den skattskyldige redan hade haft inkomsten, inte att den deklarerade uppgiften var en oriktig uppgift då han lämnat denna anteckning. Det är dock inte klart att en uppgift inte skulle anses vara oriktig enbart för att den skattskyldige i sin deklaration upplyst om att hans inkomstuppgifter kanske inte är tillförlitliga.³⁶

3.6 Skatteverkets utredningsskyldighet

Skatteverket har enligt 3 kap. 1 § TL ett ansvar att kontrollera att ärendena blir tillräckligt utredda och att taxeringen blir korrekt. Detta är i överrensstämmelse med officialprincipen.³⁷ Det finns mycket praxis som redogör för fall då Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiseras. Om deklarationen innehåller uppgifter som är motstridiga eller otydliga aktualiseras utredningsskyldigheten. Detta framgår av praxis dels i RÅ 2002 ref. 20 som beskrivits i avsnitt 3.4.2 dels i RÅ 2002 not. 117 där en skattskyldig lämnat motstridiga uppgifter i sin självdeklaration och i blanketten för delägare m.fl. i fåmansföretag. Regeringsrätten ansåg att Skatteverket inte kunde godta dessa motstridiga uppgifter utan närmare utredning. En jämförelse av ytterligare två fall visar hur vissa uppgifter påverkar Skatteverkets utredningsskyldighet. I RÅ 2004 not. 184 hade den skattskyldige redovisat avyttring av aktier i ICA AB genom att använda schablonmetoden. Denna metod får dock enbart användas vid avyttring av marknadsnoterade bolag, vilket ICA AB inte var. Bifogat till deklarationen fanns en skrivelse från ICA AB där det framgick att aktierna inte var marknadsnoterade. I stort sett samma situation låg för handen i RÅ 2004 ref. 75. Även där redovisades avyttringar av aktier i ICA AB med schablonmetoden. Den skattskyldige i detta mål hade dock inte bifogat något som visade att aktierna inte var marknadsnoterade. Utgången av de två fallen blev därför olika. I det förra fallet ansåg Regeringsrätten att det fick anses närmast utslutet att Skatteverket skulle ha godtagit de motstridiga uppgifterna utan närmare förklaring och den skattskyldige påfördes därför inte skattetillägg. I det senare målet där ingen information hade bifogats ansåg dock Regeringsrätten att en oriktig uppgift förelåg. Dock fick uppgifter om marknadsnoterade tillgångar betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial och Skatteverket skulle därför ha utrett ärendet närmare. Skattetillägget beräknades därmed till 20 procent. Av praxis framgår även att utredningsskyldigheten aktualiseras när vissa uppgifter inte lämnats i deklarationen och det är klart att en tillräcklig grund för be-

³³ Se även proposition 1955:160 med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379) m.m., s. 162.

³⁴ RÅ 1992 not. 3.

³⁵ Proposition 1970:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 247.

³⁶ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 47.

³⁷ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 131.

slut om beskattning inte finns med dessa frågor obesvarade.³⁸ I RÅ 1976 ref. 115 klargörs att en hänvisning i deklARATIONEN till tidigare års deklARATIONER ÄVEN DET ÄR EN INDIKATOR FÖR Skatteverket att utreda situationen ytterligare. Har den skattskyldige i sin deklARATION reserverat sig för att en eller flera uppgifter kanske inte är tillförlitliga ska Skatteverket utreda ärendet närmare. Detta belyses i praxis dels i NJA 1973 s. 529 som beskrivs i avsnitt 3.5 dels i RÅ 1976 ref. 165 där den skattskyldige redovisat en inkomst och reserverat sig för uppgiftens riktighet då hon inte kunnat erhålla någon uppgift av lörens storlek av arbetsgivaren eftersom denne gått i konkurs. Efter att Skatteverket erhållit kontrolluppgifter från arbetsgivaren uppdagades det att den redovisade inkomsten varit betydligt lägre än den verkliga inkomsten. Den summa som inte hade redovisats motsvarade nästan 30 procent av hennes totala årsinkomst och med anledning av detta ansåg Regeringsrätten att den skattskyldige själv borde ha uppmärksammat detta och insett att uppgiften inte var korrekt. Således aktualiserades i detta fall inte Skatteverkets utredningsskyldighet utan uppgiften ansågs vara oriktig. I många av ovan nämnda fall uttrycker sig domstolen som att det får anses utslutet att Skatteverket vid en normal granskning av deklARATIONEN inte skulle ha uppmärksammat bristen/ofullständigheten i deklARATIONEN.

Numera finns en bestämmelse i 5 kap. 1 § 2 st. TL som innebär att utredningsskyldigheten aktualiseras om en uppgift är så orimlig att den inte kan läggas till grund för ett beslut. Denna bestämmelse fanns inte i lagtexten tidigare utan trädde i kraft vid 2004 års taxering.³⁹ Den var dock redan tillämpad i praxis och i förarbetena om förslag till ändringar i TL hänvisades till RÅ 2002 ref. 20.⁴⁰

3.7 Befrielse från skattetillägg

3.7.1 Inledning

Syftet med reglerna om befrielse från skattetillägg är att förhindra att skattskyldiga påförs skattetillägg om felaktigheter i deklARATIONEN beror exempelvis på ursäktlig okunskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel.⁴¹

Bedömningen av om skattetillägg ska påföras sker i två steg. Det första steget är att utreda de objektiva förutsättningarna, de som beskrivits ovan i avsnitt 3.1-3.6. Om det utifrån dessa förutsättningar bedöms att skattetillägg ska påföras ska utredas om det kan finnas skäl för befrielse från skattetillägget. Det är då upp till den skattskyldige att bevisa att en befrielsegrund ligger för handen. Således presumeras det att den skattskyldige ursäktligt lämnat en oriktig uppgift och att det inte är uppenbart oskäligt att påföra denne skattetillägg.⁴² Det finns inga subjektiva rekvisit som måste vara uppfyllda för att en uppgift ska betraktas som oriktig. Dock är befrielsegrunderna av subjektiv karaktär. I propositionen förs en diskussion om huruvida bestämmelsen om påförande av skattetillägg bör innehålla ett subjektivt rekvisit. Regeringen anser dock att det skulle försvåra möjligheten till att utifrån enkla och schabloniserade regler ta ut skattetillägg. Att reglerna är enkla är en förutsättning för att kunna

³⁸ RÅ 2003 ref. 22.

³⁹ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 233-234. Se även Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 59.

⁴⁰ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 233.

⁴¹ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 137.

⁴² Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 137.

uppnå förutsebarhet, likformighet och rättvisa vid påförande av skattetillägg.⁴³ Med den tolkning som Sverige till dagsläget har använt när det gäller skattetilläggets förenlighet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen skulle problem uppstå om ett subjektivt rekvisit infördes i bestämmelsen om påförande av skattetillägg.⁴⁴

Bestämmelsen om befrielse från skattetillägg återfinns i 5 kap. 14 § TL. Befrielsegrunderna delas upp i ursäktlighetsfall och oskälighetsfall. Det finns även fall då den skattskyldige befrias delvis från skattetillägget. Sedan 2004 är befrielsegrunderna endast förslag på sådana och listan på befrielsegrunder är således inte uttömmande.⁴⁵ De olika befrielsegrunderna kommer att beskrivas i följande avsnitt.

3.7.2 Ursäktlighetsfallen

3.7.2.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

Befrielsegrunden ålder, hälsa eller liknande förhållanden blir enligt 5 kap. 14 § 2 st. 1 TL tillämplig när den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift och det kan antas bero på dessa grunder. Med ålder avses både låg och hög ålder. Då det räcker med att det kan antas att detta är orsaken till felaktigheten eller underlåtenheten krävs det inte att orsakssammanhanget bevisas till fullo.⁴⁶ När det rör sig om en skattskyldig med låg ålder är orsaken vanligen bristande erfarenhet och detta är en ursäktande orsak.⁴⁷ Om en skattskyldig med låg ålder börjar bedriva verksamhet ska utgångspunkten, vid den första deklARATIONEN, vara full befrielse. Delvis befrielse eller skattetillägg är dock även alternativ och avgörs av felets natur.⁴⁸ För hög ålder gäller att en person som under beskattningsåret fyllt 65 ska befrias från skattetillägg.⁴⁹ Denna generella eftergift fastställs inte i förarbetena till lagen utan framgår av Skatteverkets föreskrifter.⁵⁰ Om den skattskyldige har en hög ålder men fortfarande är ekonomiskt aktiv befrias denne inte från skattetillägg på den befrielsegrunden.⁵¹ Enbart inkomster av kapital innebär inte att den skattskyldige betraktas vara ekonomiskt aktiv. En mer aktiv förvaltning av värdepapper anses dock omfattad av begreppet ekonomiskt aktiv.⁵²

Författaren ställer sig frågande till om det är lämpligt att ha en befrielsegrund som tillämpas så extensivt med en viss ålder som enda rekvisit. Likväl som att en person som fyllt 65 år kan vara ekonomiskt aktiv och ha bra kontroll på sin ekonomi och sina skyldigheter vid deklareringsförfarandet kan det vara motiverat att en yngre person blir befriad från skattetillägg med anledning av dennes möjligheter att sköta sina personliga angelägenheter. En per-

⁴³ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 137.

⁴⁴ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 138.

⁴⁵ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 240-241. Se även Skatteverket, *Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 244-245.

⁴⁶ Proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m., s. 205.

⁴⁷ Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 272.

⁴⁸ Skatteverket, *Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 255.

⁴⁹ Skatteverket, *Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 250.

⁵⁰ Proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m., s. 205.

⁵¹ Proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m., s. 205.

⁵² RÅ 2001 not. 11, jfr Skatteverket, *Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 251.

son över 65 år med enbart kapitalinkomster kan alltså underlåta att redovisa dessa i sin självdeklaration och ändå undkomma att påföras skattetillägg. Detta system är inte förenligt med arbetet att minska de förlorade skatteintäkterna och författaren anser att en förändring på detta område skulle vara positivt. En individuell bedömning av alla, även äldre, anser författaren är ett bättre alternativ till dagens metod.

I tidigare lagstiftning användes uttrycket "sjukdom" istället för "hälsa". Detta har ändrats och genom ändringen har, enligt förarbetena, befrielsegrunden fått en vidare betydelse då hälsa även omfattar både somatisk och psykisk sjukdom såväl som psykosociala faktorer.⁵³ Vad psykosociala faktorer innebär är oklart då detta inte framgår i förarbetena. Enligt Skatteverket skulle de kunna omfatta skilsmässa, anhörigs död och liknande situationer men dessa situationer har redan omfattats av lagen som den tidigare var formulerad så på vilket sätt denna ändring har gjort någon skillnad är oklart.⁵⁴ Det är inte enbart den skattskyldiges hälsa utan även en medhjälparens hälsa som omfattas av denna befrielsegrund.⁵⁵ Har en skattskyldig person förmyndare, god man eller förvaltare som denne inte själv har valt utgår inte något skattetillägg om en oriktig uppgift har lämnats i deklarationen.⁵⁶

Liknande förhållanden ska också utgöra en befrielsegrund. Det förklaras i förarbetena som en inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka personens handlingsförmåga. Med detta syftar lagstiftaren på skilsmässa, anhörigs sjukdom eller dödsfall.⁵⁷

3.7.2.2 Felbedömt skatteregeln eller betydelsen av faktiska förhållanden

Den andra befrielsegrunden inom ursäktlighetsfallen är om den skattskyldige felbedömt skatteregeln eller missförstått betydelsen av faktiska förhållanden. Som framgår av 5 kap. 14 § 1 st. TL ska felbedömningen eller missförståndet vara ursäktligt. I förarbetena till nya TL nämns ett antal grupper som inte kan befrias från skattetillägg på denna grund. Det gäller framförallt skattespecialister men även skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet då dessa anses besitta den kompetens och ha den möjlighet som krävs för att tillgodogöra sig sådan kunskap. En bedömning av den skattskyldiges kvalifikationer görs dock. Många regler, framförallt inom företagsbeskattning, kan trots allt vara relativt komplicerade och även en erfaren näringsidkare kan då ha problem att lämna korrekta uppgifter i deklarationen. Inte heller i situationer då den skattskyldige tidigare år gjort en felaktighet och av Skatteverket blivit uppmärksamrad av detta men sedan gör om samma misstag kan den skattskyldige bli befriad på denna grund.⁵⁸

3.7.2.3 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

5 kap. 14 § 2 st. 3 TL innehåller bestämmelsen att den skattskyldige befrias från skattetillägg om den oriktiga uppgiften har föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Då denna grund faller under ursäktlighetsfallen är det en förutsättning att det kan anses ursäktligt att den skattskyldige följt den felaktiga kontrolluppgiften. Kontrolluppgif-

⁵³ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 241.

⁵⁴ Skatteverket, *Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, s. 256.

⁵⁵ Proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m., s. 206.

⁵⁶ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 129.

⁵⁷ Proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m., s. 206.

⁵⁸ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 242.

terna som åsyftas är sådana som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK.⁵⁹ Om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av en sådan kontrolluppgift som funnits tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret ska skattetillägg inte tas ut.⁶⁰

3.7.3 Oskälighetsfallen

3.7.3.1 Inte rimlig proportion

En viktig princip inom skatteområdet är proportionalitetsprincipen och denna ska aktualiseras både vid lagstiftning och rättstillämpning.⁶¹ Principen innebär *att en åtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet ska stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden*.⁶² Principen får stor betydelse i befrielsegrunden som blir aktuell om skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Denna befrielsegrund återfinns i 5 kap. 14 § 3 st. 1 TL. Uttrycket felaktigheten eller underlåtenheten syftar till både arten av den lämnade eller utelämnade uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande.⁶³ Tidigare skulle befrielse enbart ges om det kunde anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Med slopandet av detta uttryck samt tillägget av möjligheten att delvis ta ut skattetillägg ska befrielse kunna ges mer frekvent.⁶⁴

För skatter som ska betalas med kort intervall, exempelvis mervärdesskatt, anses det inte proportionellt att ta ut skattetillägg för enstaka fel i redovisningen. Dock ska det inte tolereras att samma fel görs vid upprepade tillfällen av samma skattskyldig.⁶⁵ Avges deklarationen av en förmyndare, förvaltare eller god man som den skattskyldige inte själv valt anses det inte proportionellt att påföra den skattskyldige skattetillägg.⁶⁶

3.7.3.2 Oskäligt lång tid

Oskäligt lång tid är en ny befrielsegrund som har införts för att uppfylla Europakonventionens krav på rättegång inom skälig tid.⁶⁷ Enligt 7 § förvaltningslagen (1986:223) ska ärenden där en enskild är part handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Det är, enligt 5 kap. 14 § 3 st. 2 TL, när det ligger utanför den skattskyldiges kontroll att det förflutit oskäligt lång tid som befrielsegrunden blir tillämplig. Tiden för handläggningen beräknas från den tidpunkt då en formell anklagelse riktas emot den skattskyldige eller då den skattskyldige väsentligt påverkats av åtgärder tagna av det allmänna som grundar sig i att en anklagelse riktats mot honom.⁶⁸ Sluttidpunkten är då en

⁵⁹ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 242.

⁶⁰ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 242.

⁶¹ Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 221.

⁶² Proposition 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m., s. 71.

⁶³ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 242.

⁶⁴ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 243.

⁶⁵ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 145.

⁶⁶ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 243.

⁶⁷ Se avsnitt 6.2.

⁶⁸ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 243.

⁶⁹ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Janosevic mot Sverige (ansökan nr 34619/97), p. 91.

dom från högsta instansen är tillgänglig för den skattskyldige.⁷⁰ Vad som avses med skäligen tid går inte att utläsa vare sig ur Europakonventionen eller av Europadomstolens praxis men fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga taxi och Vulic mot Sverige ger vägledning.⁷¹ Europadomstolen utgår från tre rekvisit i sin bedömning; frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande och det allmännas agerande. I vissa fall görs en helhetsbedömning av de tre rekvisiten och i andra fall bedöms tidsåtgången i varje steg i processen.⁷²

3.7.3.3 Fällts till ansvar för brott enligt SkBrL

Om en skattskyldig fällts till ansvar för brott enligt SkBrL eller blivit föremål för utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken kan, enligt 5 kap. 14 § 3 st. 3 TL, grund för befrielse föreligga. Det är dock enbart vid ytterst kännbara straff som hel befrielse från skattetillägg kan bli aktuellt.⁷³ Syftet med bestämmelsen är att tillse att påföljdsbördan för den skattskyldige inte blir orimligt tung. Har beslutet om skattetillägg fattats innan ett avgörande enligt SkBrL kommit är befrielsegrunden inte tillämplig. Dock kan bestämmelsen tillämpas om en dom har avkunnats men ännu inte vunnit laga kraft.⁷⁴

3.7.4 Delvis befrielse

För att göra bestämmelserna om befrielse från skattetillägg mer nyanserade infördes bestämmelsen, som trädde i kraft från och med 2004 års taxering respektive 1 januari 2004, som medger delvis befrielse.⁷⁵ Om en nedsättning av skattetillägget sker ska den enligt 5 kap. 14 § 1 st. TL sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Bestämmelsen är tillämplig för alla typer av befrielsegrunder, såväl ursäktlighetsfallen som oskälighetsfallen och ska tillämpas när det finns förutsättningar som talar både för och emot att skattetillägg ska tas ut.⁷⁶

En situation som delvis faller utanför de ovan nämnda befrielsegrunderna är att kvittning inte ska tas hänsyn till vid beräkning av skattetillägg enligt 5 kap. 7 § TL. I förarbetena nämns ett exempel där en skattskyldig underlåter att redovisa löneskatt men samtidigt inte heller gör avdrag för pensionskostnader i självdeklarationen som han är berättigad till. Vid beräkning av skattetillägget för löneskatten går det inte att ta hänsyn till avdraget trots att TL gäller för att bestämma underlaget för båda skatterna men delvis befrielse från skattetillägget kan då vara berättigat.⁷⁷

⁷⁰ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 145.

⁷¹ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Janosevic mot Sverige (ansökan nr 34619/97), Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (ansökan 36985/97).

⁷² Se exempelvis Europadomstolens dom (1991-02-19) i målet Colacioppo mot Italien (ansökan nr 19/1990/210/270). Se även Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 138 med hänvisning till fler rättsfall.

⁷³ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 244.

⁷⁴ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 244.

⁷⁵ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 147 och 239.

⁷⁶ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 239.

⁷⁷ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 239-240.

4 Brott enligt SkBrL

4.1 Skattebrott

Skattebrott är det centrala brottet i SkBrL. Brottet definieras i 2 § SkBrL och innebär att ”[d]en som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år”. Således tillämpas bestämmelsen på både aktiva och passiva brott. Skattebrottet finns som normalbrott i 2 § SkBrL, som skatteförseelse i 3 § och som grovt skattebrott i 4 §. För att ansvar ska kunna utkrävas i enlighet med dessa paragrafer krävs att såväl de subjektiva som objektiva rekvisiten är uppfyllda. De objektiva rekvisiten är lämnandet respektive underlåtenheten att lämna deklaration eller uppgift till myndighet, på annat sätt än muntligen, uppgiftens oriktighet och faran för skatteundandragandet⁷⁸. Dessa objektiva rekvisit ska alla vara täckta av det subjektiva rekvisitet uppsåt. Det uttrycks explicit i andra paragrafen att uppsåt krävs för åläggande av ansvar. Av rättsfallet NJA 2004 s. 176 sätts ramarna upp för de olika uppsåtsformerna. Dessa är i fallande ordning avsiktssuppsåt, insiktssuppsåt och likgiltighetsuppsåt.⁷⁹ Oriktig uppgift har samma innebörd i SkBrL som i bestämmelserna om skattetillägg.⁸⁰

4.2 Vårdslös skatteuppgift

Vårdslös skatteuppgift regleras i 5 § SkBrL och är motsvarigheten till aktivt skattebrott, att lämna en felaktig uppgift, men med det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet istället för uppsåt. Begreppet oriktig uppgift har samma innebörd som vid skattebrott och skattetillägg och farerekvisitet är det samma som vid skattebrott. Någon vårdslös skatteuppgift som motsvarar det passiva skattebrottet, underlåtenhet att deklarera eller lämna uppgift, finns inte. Lämnas inte deklaration eller uppgift på grund av grov oaktsamhet kan således inte någon straffsanktion åläggas men däremot kan skattetillägg påföras.⁸¹ Vårdslös skatteuppgift kan ses som ett mellanting mellan gärning som sanktioneras med skattetillägg och gärning som definieras som skattebrott. En oriktig uppgift som beror på exempelvis glömska, nonchalans eller förhinder medför inte straffansvar då alla objektiva rekvisit måste täckas av grov oaktsamhet.⁸²

I målet NJA 1983 s. 374 yttrade domstolen att den grova oaktsamheten ska ges en restriktiv tolkning och att oaktsamheten får bedömas som grov när gärningsmannen medvetet har tagit en risk i fråga om deklarationens riktighet, exempelvis genom att underlåta att ta reda på information som uppenbarligen har betydelse i sammanhanget, eller att under taxeringsåret systematiskt ha försummat att säkra material om sina inkomster till ledning för deklaratio-

⁷⁸ Se mer om farerekvisitet i avsnitt 4.3.

⁷⁹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 164.

⁸⁰ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 159, se avsnitt 4.3 om farerekvisitet.

⁸¹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 176.

⁸² Jfr. proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 256 och 233. Se även Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 176.

nen.⁸³ Skulle i en deklaration finnas flera felaktigheter ska alla bedömas som ett brott oavsett om alla felaktigheter gjorts med uppsåt eller om ett antal beror på grov oaktsamhet.⁸⁴

4.3 Farerekvisitet

Både skattebrott och vårdslös skatteuppgift är farebrott. Farerekvisitet i SkBrL innebär att en konkret fara ska föreligga.⁸⁵ Det är en fara för skatteundandragande som åsyftas och det är således inte nödvändigt att ett undandragande faktiskt har skett.⁸⁶ Farerekvisitet har getts en tämligen vidsträckt innebörd. Situationer när farerekvisitet inte kan anses föreligga är när en oriktig uppgift eller underlåtenhet som avser inkomster eller avdrag omfattas av en obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet enligt LSK. Detsamma gäller för uppgifter som kan kontrolleras gentemot skatteregistret.⁸⁷ Fullbordandetidpunkten för ett aktivt brott är när en oriktig uppgift lämnas till en myndighet,⁸⁸ och vid underlåtenhet att lämna in deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift passerats utan att skyldigheten fullgjorts.⁸⁹ För att farerekvisitet ska vara uppfyllt krävs att det föreligger ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och faran för skatteundandragande.⁹⁰ Det är åklagaren som måste göra klart att det är utom rimligt tvivel att förhållandena varit sådana.⁹¹

⁸³ NJA 1983 s. 374.

⁸⁴ NJA 1981 s. 277.

⁸⁵ Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen, s. 94.

⁸⁶ Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen, s. 157.

⁸⁷ Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen, s. 158.

⁸⁸ Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen, s. 158.

⁸⁹ Zila, *Specialstraffrätten en introduktion*, s. 78.

⁹⁰ Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., s. 255.

⁹¹ Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen, s. 157.

5 Bevisbörda och beviskrav

Bevisbördans placering har framkommit av allmänna principer som har utvecklats i praxis.⁹² Bevisbördan har då ålagts den part som har lättast att prestera bevisning i ett visst ärende. I den ordinarie taxeringsprocessen är det avgörande för på vem bevisbördan ligger om ärendet gäller en taxeringsintäkts- eller kostnadssida.⁹³ Mål som gäller oriktig uppgift skiljer sig dock från denna princip och istället har det allmänna ålagts hela bevisbördan av rättssäkerhetsskäl.⁹⁴

Beviskravet är större vid påförande av skattetillägg än vad det är i den ordinarie taxeringsprocessen.⁹⁵ I den senare ska förekomsten av en omständighet vara sannolik,⁹⁶ medan det gällande skattetillägg krävs att det allmänna kan visa att omständigheten är styrkt, att det klart framgår att en oriktig uppgift har lämnats.⁹⁷ När det kommer till brottmålsprocessen skiljer den sig från den ordinarie taxeringsprocessen och mål som gäller oriktig uppgift då åklagare åläggs hela bevisbördan och ska ställa utom rimligt tvivel att omständigheten föreligger. Detta innebär att en omständighet som kan anses styrkt i ett taxeringsärende inte behöver anses styrkt i ett brottmålsärende.⁹⁸ Det sagda innebär även att en åklagare i strid med skattedomstolen inte kan betrakta uppgiften som oriktig i ett brottmål i det fall skattedomstolen inte funnit det styrkt att oriktig uppgift lämnats.⁹⁹

Upptäcks en oriktig uppgift startas ofta taxeringsprocessen och brottmålsprocessen parallellt.¹⁰⁰ Det har dock diskuterats möjligheten för allmän domstol att bedöma en fråga som har samband med en icke slutligen avgjord skattefråga.¹⁰¹ Det har konstaterats att det är möjligt men inte fördelaktigt att driva brottmålsprocessen i allmän domstol innan målet i skattedomstolen är avslutat.¹⁰² Nackdelen om processerna förs parallellt är att det inte är avgjort om den oriktiga uppgiften förorsakat en skatteskada och hur stor denna i en sådan situation är. Det är framförallt när taxeringsmålet innehåller svårbedömda skatterättsliga frågor som är av betydelse för ansvarsdelen som den allmänna domstolen bör avvakta med brottmålsprocessen.¹⁰³

⁹² Lodin m.fl., *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, s. 734.

⁹³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, s. 734.

⁹⁴ RÅ 2000 not. 132.

⁹⁵ RÅ 2002 ref. 31.

⁹⁶ RÅ 2000 not. 132.

⁹⁷ RÅ 1983 Aa 39. Se även proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 233 och 5 kap. 1 § 2 st. TL.

⁹⁸ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 136.

⁹⁹ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 138.

¹⁰⁰ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 135.

¹⁰¹ Proposition 1982/83:134 lag om ändring i skattebrottslagen, s. 11-12.

¹⁰² Proposition 1982/83:134 lag om ändring i skattebrottslagen, s. 12.

¹⁰³ Proposition 1982/83:134 lag om ändring i skattebrottslagen, s. 11-12.

6 Europakonventionen

6.1 Allmänt

Europakonventionen behandlar ett antal fri- och rättigheter. Sverige undertecknade konventionen 4 november 1950 och ratificerade den 4 februari 1952 och var därmed folkrättsligt förpliktad att följa den.¹⁰⁴ I och med att Sverige blev medlem i Europeiska unionen inkorporerades Europakonventionen i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna den 1 januari 1995. Sedan dess har konventionen kompletterats med 14 tilläggsprotokoll varav sex innehåller nya rättigheter.¹⁰⁵ Att en författning grundar sig på ett internationellt avtal innebär inte att den får företräde framför andra författningar. Svenska författningar ska dock tolkas i en fördragskonform anda då de ska vara förenliga med våra internationella åtaganden.¹⁰⁶ När konventionen inkorporerades i svensk rätt diskuterades vilken status den skulle ges. Bestämmelser i 8 kap. regeringsformen (RF) fastställer att författningar av högre konstitutionell valör har företräde framför författningar med lägre konstitutionell valör. Således har grundlag företräde framför vanlig lag. Vid konflikt mellan två författningar på samma konstitutionella nivå löses problemet med principerna *lex posterior derogat legi priori*, nyare lag har företräde framför äldre och *lex specialis*, speciallag har företräde framför generell lag. Det beslutades att konventionen skulle inkorporeras genom en lag och inte införas i grundlagen.¹⁰⁷ Dock infördes en bestämmelse i 2 kap. 23 § RF som fastställer att lag eller föreskrift inte får strida mot de åtaganden Sverige har på grund av Europakonventionen.

6.2 Artikel 6

Artikel 6 garanterar enskilda rätt till domstolsprövning och en rättssäker process. Det är när det rör sig om anklagelser om brott som artikeln tillämpas och den ska garantera rättsäkerhet i en prövning av personens civila rättigheter och skyldigheter. I målet Engel m.fl. mot Nederländerna¹⁰⁸ framarbetades tre kriterier för att avgöra huruvida det rör sig om anklagelse om brott (*criminal charge*). Domstolen menade att alla länder gör skillnad på *disciplinary proceedings* och *criminal proceedings* och att det är nödvändigt att kunna klassificera dem utifrån enhetliga kriterier för att kunna avgöra huruvida det rör sig om ett straffrättsligt förfarande. De tre Engel-kriterierna utgår från brottets rättsliga klassificering enligt det nationella rättssystemet, brottets karaktär och strängheten av det straff som den anklagade riskerar att få. Det andra och tredje kriteriet är alternativa. Europadomstolen anser att relationen mellan den skattskyldige och Skatteverket inte gäller civila rättigheter och skyldigheter och att artikeln därmed inte ska tillämpas på rena skatteprocesser.¹⁰⁹ Såväl Europadomstolen

¹⁰⁴ Proposition 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättigheter, s. 11.

¹⁰⁵ Danelius, *Mänskliga rättigheter i Europeisk praxis, en kommentar till europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 18.

¹⁰⁶ Betänkande 1993/94:KU24 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.

¹⁰⁷ Betänkande 1993/94:KU24 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.

¹⁰⁸ Europadomstolens dom (1976-06-08) i målet Engel m.fl. mot Nederländerna (ansökan nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72).

¹⁰⁹ Europadomstolens dom (2001-07-12) i målet Ferrazzini mot Frankrike (ansökan nr 44759/98).

som Högsta domstolen och Regeringsrätten har dock klargjort att artikel 6 är tillämplig på förfarandet rörande skattetillägg.¹¹⁰

I artikel 6.1 fastställs att den enskilda har rätt till en rättvis rättegång och en domstolsprövning inom skäligen tid. I målet *Delcourt mot Belgien*¹¹¹ menade Europadomstolen att rätten till en rättvis rättskipning har en så framträdande plats i ett demokratiskt samhälle att en restriktiv tolkning av artikel 6.1 inte kan tillåtas. Av 6.2 framgår en oskyldighetspresumtion som innebär att den som blivit anklagad för brott ska presumeras vara oskyldig till dess han har blivit dömd. Det svenska systemets förenlighet med Europakonventionen har flera gånger ifrågasatts på denna punkt. Skattetillägg påförs nämligen den skattskyldige efter en presumtion om att denne agerat klandervärt och att detta agerande har varit ousäktligt. Det är den skattskyldiges ansvar att visa motsatsen för att inte påförs skattetillägg. Europadomstolen tillåter presumtioner under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser.¹¹² I *Janosevic mot Sverige*¹¹³ och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*¹¹⁴ fann Europadomstolen att det svenska skattetilläggsystemet innehåller så pass många subjektiva befrielsegrunder att presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2. Europadomstolen hänvisade dock till RÅ 2000 ref. 66 I och menade att det i varje enskilt fall ska göras en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av möjligheten att efterge eller undanröja skattetillägg. En annan aspekt av oskyldighetspresumtionen är att en skattskyldig kan påföras skattetillägg innan skattetvisten är avgjord. Ett exempel på detta är målet *Källander mot Sverige*¹¹⁵, där den skattskyldige menade att det stred mot artikel 6.2 Europakonventionen att han enligt en dom från länsrätten i december 1982 tvingats betala skatt, skattetillägg, avgifter och ränta redan 1983 trots att skattetvisten avgjorts först 1986. Kommissionen menade dock att länsrättens dom kan överklagas och att det inte är slutligt avgjort om den skattskyldige måste betala skattetillägget utan detta prövas i överklagandeförfarandet. Om resultatet av överklagandeförfarandet blir till den skattskyldiges fördel kommer denna att ersättas. Därmed konstaterade Europadomstolen att betalning av skattetillägget innan ett slutligt avgörande inte inkräktade på sökandens rätt att betraktas som oskyldig förrän hans skuld lagligen fastställts i enlighet med artikel 6.2.¹¹⁶ Situationen var liknande i *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* där skattemyndighetens beslut om skattetillägg verkställdes innan det att skattefrågan prövats av domstol. I dessa fall hade alltså skattetillägget inte meddelats av domstol. Europadomstolen konstaterade här att artikel 6.2 inte hindrar att skattetillägget verkställs innan domstolsprövning men att ett sådant system noggrant måste granskas så att det inte försämrar den enskildes möjlighet att försvara sig i domstolsprocessen. Europadomstolen ansåg att Sverige trots detta system kunnat upprätthålla oskyldighetspresumtionen.¹¹⁷ Numera finns i och med införandet av 17 kap. 2 a § SkBrL möjlighet

¹¹⁰ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Janosevic mot Sverige* (ansökan nr 34619/97), Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (ansökan 36985/97), RÅ 2000 ref. 66 I och NJA 2000 s. 622.

¹¹¹ Europadomstolens dom (1970-01-17) i målet *Delcourt mot Belgien* (ansökan nr 2689/65).

¹¹² Europadomstolens dom (1988-10-07) i målet *Salabiaku mot Frankrike* (ansökan nr 10519/83).

¹¹³ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Janosevic mot Sverige* (ansökan nr 34619/97).

¹¹⁴ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (ansökan 36985/97).

¹¹⁵ Europadomstolens beslut (1989-03-06) i målet *Källander mot Sverige* (ansökan nr 12693/87).

¹¹⁶ Europadomstolens beslut (1989-03-06) i målet *Källander mot Sverige* (ansökan nr 12693/87).

till anstånd med betalning av skattetillägget. Den skattskyldige ska på begäran av omprövning av skattemyndighetens taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslut eller vid överklagan till länsrätten, om han så begär, få anstånd med betalningen av skattetillägg.¹¹⁸ Av artikel 6.3 Europakonventionen framgår slutligen att var och en som blivit anklagad för brott har vissa minimirättigheter. Det gäller rätten att utan dröjsmål i detalj bli underrättad om innebörden och grunden för anklagelsen mot honom, få tid och möjlighet att förbereda sitt försvar, att erhålla rättegångsbiträde och tolk utan kostnad om så behövs och att få höra och återropa vittnen.

6.3 Artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet

6.3.1 Allmänt

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet fastställer att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottsmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat, principen *ne bis in idem* eller det så kallade dubbelbestraffningsförbudet. Vad som nu sagts gäller inte om det i det tidigare rättegångsförfarandet har begåtts ett grovt fel eller om det uppkommit nya omständigheter eller nya bevis. Artikel 15 tillåter avvikelser från Europakonventionen under krig eller i annat nödläge. Dock kan avvikelse inte ske från artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet i sådana situationer, vilket framgår explicit av artikel 4.3 sjunde tilläggsprotokollet. För att artikeln ska bli tillämplig är det en förutsättning att det rör sig om ett brott av straffrättslig karaktär. Detta bedöms utifrån konventionens allmänna bestämmelser och artikeln i fråga har därför stor anknytning till artikel 6.

6.3.2 Avgöranden från Europadomstolen

Europadomstolen har i flera avgörande under flera år meddelat domar beträffande dubbelbestraffning. Här kommer att redogöras för flera av dem för att belysa metoderna som domstolen har använt för att besluta om förfaranden strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.

I domen i målet *Gradinger mot Österrike* fastställde domstolen att syftet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är att förbjuda att någon lagförs eller straffas igen för något, om vilket redan slutligen beslutats.¹¹⁹ Det förekommer att en och samma handling utgör mer än ett brott. Om så är fallet anser domstolen i enlighet med artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet att det inte är ett brott mot artikeln om den skattskyldige lagförs för båda brotten. Huruvida det är för samma brott som den skattskyldige lagförs ytterligare en gång eller om det kan anses vara ett annat brott avgörs enligt domstolen av huruvida brottet har samma väsentliga rekvisit.¹²⁰ Detta konstaterades först i *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*. I detta fall jämförde domstolen rekvisiten för de olika brotten och ansåg att förfarandet inte kunde anses bryta mot artikel 4 då de väsentliga rekvisiten var så olika.

¹¹⁷ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Janosevic mot Sverige* (ansökan nr 34619/97), Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (ansökan 36985/97).

¹¹⁸ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s.184-187.

¹¹⁹ Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet *Gradinger mot Österrike* (ansökan nr 33/1994/480/562).

¹²⁰ Europadomstolens beslut (1999-09-14) *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98), Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Fischer mot Österrike* (ansökan nr 27950/97) och Europadomstolens dom (2002-05-30) i målet *W.F. mot Österrike* (ansökan nr 38275/97).

Domen i *Rosenquist mot Sverige*¹²¹ kom efter 2003 års reform och grundades på de ovanstående målen. Rosenquist hade i målet underlåtit att deklarerat, varpå han skönstaxerades och påfördes skattetillägg. Senare framkom information som visade att Rosenquists inkomst varit betydligt större än vad Skatteverket hade skönstaxerat honom för och såväl skatten som skattetillägget uppräknades därför. Rosenquist överklagade detta till Länsrätten i Skåne län som avtog hans överklagan. Kammarrätten i Göteborg fastställde länsrättens dom och Rosenquist fick inte prövningstillstånd till Regeringsrätten. Samtidigt drevs en process om grovt skattebedrägeri i Kristianstads tingsrätt. Rosenquist yrkade att rättegångsförfarandet mot honom skulle avvisas då det stred mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Tingsrätten beslutade att inte avvisa fallet. Rosenquist överklagade utan framgång till Hovrätten över Skåne och Blekinge och gavs senare inte prövningstillstånd i Högsta domstolen. Efter detta dömdes han av Kristianstads tingsrätt för grovt skattebedrägeri till ett års fängelse. Tingsrättens dom överklagades och hovrätten dömde honom till två års fängelse. Även denna dom överklagades men prövningstillstånd gavs inte.

Rosenquist ansåg att han blivit straffad två gånger för samma brott i strid med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet och klagade till Europadomstolen. Domstolen inledde med att i enlighet med tidigare praxis¹²² fastställa syftet med artikeln i fråga, vilket anses vara att förbjuda att någon lagförs eller straffas igen för en handling om vilken slutligt beslut redan fattats. För att utreda om så var fallet uttryckte domstolen i likhet med vad som sades i målet *Fischer mot Österrike*¹²³ att det måste utredas huruvida brotten har samma väsentliga rekvisit. Domstolen började med att reda ut huruvida skattetilläggsförfarandet är av straffrättslig karaktär. I *Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*¹²⁴ kom domstolen fram till att skattetilläggsförfarandet var av straffrättslig karaktär trots att det inte faller under den kategorin i det svenska rättssystemet. Det framkom även av *Manasson mot Sverige*¹²⁵ att skattetilläggsförfarandet inte omfattas av enbart artikel 6 Europakonventionen utan även den nu aktuella artikeln. Detta resonemang följde domstolen i *Rosenquist mot Sverige* och konstaterade att både skattetilläggsförfarandet och förfarandet kring skattebedrägeriet var av straffrättslig karaktär. Domstolen konstaterade att det för påförande av skattetillägget inte krävdes uppsåt eller grov vårdslöshet, vilket dock krävdes för påföljder för skattebedrägeri. Med hänvisning till NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79 konstaterade den även att syftet med de olika påföljderna skilde sig åt. Med denna bakgrund och med stöd av Europadomstolens beslut i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*¹²⁶ ansåg domstolen att de två förfarande skilde sig åt i de väsentliga förutsättningarna och att ett brott mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet inte hade begåtts. Som går att utläsa av det ovanstående leder bedömningen av om ett brott har begåtts enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen oftast till att bestämma huruvida det rör sig om samma brott. I två viktiga rättsfall från Regeringsrätten respektive Högsta domstolen, vilka kommer att redogöras för i det följande, har denna fråga behandlats.

¹²¹ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige* (ansökan nr 60619/00).

¹²² Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet *Gradinger mot Österrike* (ansökan nr 33/1994/480/562).

¹²³ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Fischer mot Österrike* (ansökan nr 27950/97).

¹²⁴ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Janosevic mot Sverige* (ansökan nr 34619/97), Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (ansökan 36985/97).

¹²⁵ Europadomstolens beslut (2003-04-08) i målet *Manasson mot Sverige* (ansökan nr 41265/98).

¹²⁶ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

6.3.3 Avgöranden från Regeringsrätten och Högsta domstolen

6.3.3.1 NJA 2000 s. 622

En skattskyldig åtalades för bokföringsbrott, skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri och dömdes för skattebedrägeri. Han påfördes även skattetillägg för samtliga oriktiga lämnade uppgifter. Domen för skattebedrägeri vann laga kraft innan kammarrätten hann pröva riktigheten av skattetillägget. Efter att ha förlorat målet i båda underinstanserna överklagade han till Högsta domstolen och fick prövningstillstånd. Domstolen hänvisade till bestämmelserna om såväl *res judicata* som *litis pendens* och konstaterade att bedömningen av om åtalen avser samma gärning görs utifrån dessa två principer. Brottmålsdomens rättskraft omfattar i princip alla straffrättsliga påföljder för den bedömda gärningen men det hindrar inte att samma gärning som prövats i ett brottmål läggs till grund för talan om en annan rättsföljd.

Skattetillägg anses inte vara en straffrättslig påföljd enligt intern svensk lagstiftning. Domstolen menade därför att ett beslut om att påföra skattetillägg inte utgör ett hinder för att senare väcka åtal för skattebrott grundat på samma gärning som föranlett beslutet om skattetillägget. Artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen innehåller begreppen *criminal proceedings* och *penal procedure*. Domstolen menade att bestämmelsen till sin ordalydelse är begränsad till det nationella planet och att det i sådana fall är klart att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Dock används inte sällan en autonom tolkning i konventionen, vilket innebär att ett förfarande kan ges en innebörd i konventionen även om det kategoriseras på annat sätt enligt nationell rätt. I domen följde härefter ett resonemang kring tillämpligheten av artikel 6 på det svenska skattetillägget. Vid tidpunkten för avgörandet fanns inget avgörande från Europadomstolen som behandlade tillämpningen av artikel 6 på det svenska skattetilläggsförfarandet. Det konstaterades dock med ledning av avgöranden beträffande andra länders skattetillägg att starka skäl talade för att artikel 6 är tillämpligt även på det svenska skattetilläggsförfarandet. Artikel 4 innehåller lydelsen *in accordance with the law and penal procedure of that State* och innehåller därför således, i motsats till artikel 6, en hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning. Domstolen gick sedan vidare för att kommentera det faktum att begreppet "brott" och inte "gärning" används i artikel 4. Domstolen menade att om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats i ett tidigare förfarande utgör det tidigare åtalet inte ett hinder även om det enligt 30 kap. 9 § rättegångsbalken (1942:740) (RB) skulle anses vara samma gärning. Avslutningsvis drog domstolen parallellen till målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹²⁷ och menade att då skattetillägg varken kräver uppsåt eller oaktsamhet och skattebedrägeri kräver uppsåt kunde det inte anses vara samma brott.

6.3.3.2 RÅ 2002 ref. 79

En skattskyldig påstods ha gjort uttag av varor ur sitt aktiebolag utan att sedan deklarerat värdet av de uttagna varorna som inkomst. För detta påfördes han skattetillägg och dömdes i både tingsrätten och hovrätten för skattebedrägeri. Hovrättens dom överklagades inte och vann laga kraft. Skattetillägget fastställdes och den skattskyldige överklagade till kammarrätten. Kammarrätten avlog dock överklagan. Den skattskyldige överklagade kammarrättens dom och fick prövningstillstånd.

¹²⁷ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

Regeringsrätten inledde med att lyfta fram förbuden mot dubbelbestraffning i såväl svensk rätt som i Europakonventionen. Den konstaterade att det inte finns något hinder i någon av bestämmelserna för att väcka ny talan under pågående förfarande. Frågan i fallet blev därmed om det strider mot artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen att låta skattetillägget bestå när den skattskyldige, efter att skattetillägget påförts, genom lagakraftvunnen dom dömts till ansvar för skattebedrägeri avseende samma oriktiga uppgift. Domstolen refererade dels till RÅ 2000 ref. 66 och dels Europadomstolens domar i Janosevic mot Sverige¹²⁸ och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige¹²⁹ och konstaterade att det svenska skattetilläggsförfarandet innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen.

Nästa steg var att avgöra huruvida den inbördes ordningen mellan de två rättsliga förfarandena har någon betydelse. Domstolen hänvisade till Europadomstolens dom i målet Fischer mot Österrike¹³⁰ där det framgår att ordningen saknar betydelse. I det förevarande fallet vann hovrättens dom om skattebedrägeri laga kraft innan kammarrätten prövade riktigheten av skattetillägget. I NJA 2000 s. 622 var dock situationen den omvända. I det fallet konstaterades att det förhållandet att en skattskyldig påförts skattetillägg inte hindrade att han därefter ådömdes påföljd för skattebedrägeri. Domstolen gjorde därför tolkningen att det faktum att den inbördes ordningen mellan de två rättsliga förfarandena är den omvända inte har någon betydelse för bedömningen. Vidare klargjordes att de faktiska omständigheter som låg till grund för skattetillägget var desamma, underlåtenheten att deklarerat inkomst. Frågan som då måste besvaras var om den skattskyldiges handlande kunde bedömas som ett eller flera brott. För att besvara denna fråga utgick domstolen från ett antal rättsfall från Europadomstolen. Europadomstolen har konstaterat att en och samma gärning kan innefatta fler än ett brott. Utifrån detta synsätt fattade Europadomstolen beslut i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹³¹ och fann där att rekvisiten för att påföra skattetillägg och ansvar för skattebrott skilde sig åt då skattebrott men inte skattetillägg krävde uppsåt. Europadomstolen beslutade att det inte rörde sig om samma brott. I de tre målen Fischer, W.F. och Sailer, alla mot Österrike¹³² behandlade Europadomstolen frågan om när en gärning kan anses innefatta mer än ett brott. Det konstaterades att det finns fall där en handling vid första påseende förefaller innefatta mer än ett brott medan det vid en närmare granskning framkommer att endast ett brott ska beivras eftersom detta innefattar alla brottsliga förfarandena som ingår i de andra. Beträffande rekvisiten för ansvar för skattebedrägeri och rekvisiten för skattetillägg skiljer sig dessa åt i det svenska rättssystemet, då skattetillägg inte kräver något uppsåt eller oaktsamhet medan ansvar för skattebedrägeri kräver uppsåt. Domstolen fann att det var fråga om olika brott och att hinder för att låta det påförda skattetillägget kvarstå inte fanns.

¹²⁸ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Janosevic mot Sverige (ansökan nr 34619/97).

¹²⁹ Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (ansökan 36985/97).

¹³⁰ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet Fischer mot Österrike (ansökan nr 27950/97).

¹³¹ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

¹³² Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet Fischer mot Österrike (ansökan nr 27950/97) och Europadomstolens dom (2002-05-30) i målet W.F. mot Österrike (ansökan nr 38275/97), Europadomstolens dom (2002-06-06) i målet Sailer mot Österrike (ansökan nr 38237/97).

7 Viktiga avgöranden från 2009

7.1 Carlberg mot Sverige

Den 27 januari 2009 meddelade Europadomstolen dom i Carlberg-målet¹³³. Det gällde en skattskyldig som underlåtit att i sin taxirörelses bokföring ta upp vissa inkomster. För detta upptaxerades han och påfördes skattetillägg och dömdes även till två månaders fängelse för bokföringsbrott. Den skattskyldige hävdade bland annat att det stred mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Europadomstolen inledde i enlighet med Gradinger mot Österrike¹³⁴ med att konstatera att artikel 4 syftar till att förbjuda att någon lagförs för något, om vilket redan beslutats tidigare, två gånger. För att avgöra om detta har skett ska hänsyn tas till de väsentliga rekvisiten, *essential elements*.¹³⁵ Domstolen gick sedan vidare till att konstatera att det i Göktan mot Frankrike¹³⁶ och Manasson mot Sverige¹³⁷ fastställdes att skattetillägg ansågs vara av straffrättslig karaktär inte bara i enlighet med artikel 6 utan även artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Domstolen ansåg därför att både förfarandet för bokföringsbrottet och skattetilläggsförfarandet var av straffrättslig karaktär. Kvarstående fråga var att avgöra huruvida de två förfarandena gällde samma brott. Domstolen menade att skyldigheten att föra en korrekt bokföring är en skyldighet i sig som inte har något att göra med skyldigheten att deklarerat. Trots att den skattskyldige inte hade uppfyllt sin bokföringsskyldighet fanns det fortfarande möjlighet för honom att på andra sätt lämna riktig information till Skatteverket i samband med deklarationen. Mot denna bakgrund ansåg domstolen att det rörde sig om två skilda brott och att ett brott enligt artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet inte hade begåtts.

7.2 Zolotukhin mot Ryssland

Den 10 februari 2009 meddelade Europadomstolen dom i målet Zolotukhin mot Ryssland.¹³⁸ Målet handlade inte om sanktioner på skatteområdet men utifrån domstolens utredning kan tydliga paralleller dras till detta ämne. Zolotukhin var berusad och tog utan tillstånd med sig sin flickvän in på militärt område. För detta blev han arresterad och fördes till en polisstation. Han uppträdde där våldsamt och oförsämt och hotade en tjänsteman med våld. Han dömdes samma dag enligt en lag om administrativa förseelser för att han uppträtt oförsämt. Domen kunde inte överklagas. Efter detta inleddes ett straffrättsligt förfarande som bland annat innefattade hans oförsämda uppförande. Domstolen avgjorde i målet huruvida detta stred mot artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.

Inledningsvis hänvisades till Engel-kriterierna¹³⁹ för att bedöma huruvida det är frågan om ett förfarande av straffrättslig karaktär, *penal procedure*, då det är avgörande för att artikel 4 ska kunna tillämpas. De tre kriterierna är brottets rättsliga klassificering enligt det nationel-

¹³³ Europadomstolens beslut (2009-01-27) i målet Carlberg mot Sverige (ansökan nr 9631/04).

¹³⁴ Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet Gradinger mot Österrike (ansökan nr 33/1994/480/562).

¹³⁵ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet Fischer mot Österrike (ansökan nr 27950/97).

¹³⁶ Europadomstolens dom (2002-07-02) i målet Göktan mot Frankrike (ansökan nr 33402/96).

¹³⁷ Europadomstolens beslut (2003-04-08) i målet Manasson mot Sverige (ansökan nr 41265/98).

¹³⁸ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

¹³⁹ Se Europadomstolens dom (1976-06-08) i målet Engel m.fl. mot Nederländerna (ansökan nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72), se avsnitt 6.2.

la rättssystemet, brottets karaktär och strängheten av det straff som den anklagade riskerar få. Det andra och tredje kriteriet är alternativa. Domstolen konstaterade att den tidigare funnit att den sfär som klassificeras som administrativ enligt det ryska rättssystemet innehåller vissa straffrättsliga drag men är för trivial för att behandlas inom det straffrättsliga förfarandet. Därför fann domstolen att det första kriteriet tyder på att brottet är av straffrättslig karaktär. Beträffande det andra kriteriet menade domstolen att det faktum att brottet var klassificerat som *minor disorderly act* i det ryska rättssystemet inte innebar att det därför inte var att se som *criminal*. Bestämmelsen riktade sig även till allmänheten och inte till en specifik grupp människor och syftet med bestämmelsen var att avskräcka och bestraffa. Med anledning av detta ansåg domstolen att även det andra kriteriet tydde på att brottet var av straffrättslig karaktär. Det tredje kriteriet ansågs inte bara påverkas av det faktiska straffet som utdelades utan även av det maximala straff som straffet kunde medföra. Domstolen ansåg att åläggandet av påföljderna för brottet omfattades av begreppet *penal procedure* i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

Därefter skulle avgöras om det var ett eller flera brott som hade begåtts och domstolen började då med att gå igenom sin egen praxis och konstaterade att flera metoder har använts för att avgöra om det är fråga om ett eller flera brott. Alla fall från Europadomstolen som har behandlats i avsnitt 6.3 togs upp i domen. Domstolen konstaterade själv att det skapar rättsosäkerhet att det förekommer flera olika metoder och fann därför att det var nödvändigt att ge en harmoniserad tolkning av begreppet *same offence* i artikeln. Domstolen menade att rättsäkerheten skulle kränkas och dubbelbestraffningsförbudet sättas ur spel om hänsyn skulle tas till *the legal characterisation* i olika länder. Den fastslog att artikel 4 förbjuder åtal eller rättegång för ett annat brott (*offence*) om det grundas på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är densamma. Det är de fakta som brottet grundas på som ska utgöra den enda jämförelsepunkten. Den tidigare metoden att ta hänsyn till syftet till de olika sanktionerna ska således inte användas i fortsättningen, enligt domen.

7.3 Ruotsalainen mot Finland

I januari 2001 stoppades Ruotsalainen av polisen vid en trafikkontroll. Vid kontrollen upptäckte polisen att Ruotsalainen använde ett drivmedel som var lägre beskattat än dieselolja. Han skulle för detta betala tilläggsskatt men det hade han underlåtit att göra. För detta ålades han enligt ett strafföreläggande att betala 720 finska mark, vilket vann laga kraft då han inte överklagade. Senare påfördes han, i ett separat förfarande, av fordonsförvaltningscentralen en avgift om 90 000 finska mark. Avgiften motsvarade det tredubbla värdet av den skattemässiga skillnaden mellan det dieseloljan och det använda drivmedlet. Att beloppet hade tredubblats berodde på att Ruotsalainen hade använt det lägre beskattade drivmedlet utan att underrätta Fordonsförvaltningscentralen eller tullen. Ruotsalainen anförde att påförandet av avgiften stred mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen eftersom det påfördes efter att strafföreläggandet ålagts honom.

Europadomstolen meddelade dom 16 juni 2009. Domstolen inledde med att konstatera att syftet med bestämmelsen är att förbjuda att någon lagförs flera gånger för något, om vilket redan fattats ett slutligt beslut. Därefter fastställde domstolen att staternas *legal characterisation* av förfarandet inte kan vara det enda kriteriet för att fastställa tillämpligheten av artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Den menade att det skulle leda till resultat som inte var enhetliga med Europakonventionen. Domstolen fortsatte med att gå igenom Engelkriterierna¹⁴⁰. Det första kriteriet, brottets rättsliga klassificering enligt det nationella rättssy-

¹⁴⁰ Se Europadomstolens dom (1976-06-08) i målet Engel m.fl. mot Nederländerna (ansökan nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72).

stemet, ansågs tyda på att brottet var av straffrättslig karaktär då domstolen fann att även den påföljd som enligt det finska systemet klassificeras som administrativt innehåller bibetydelser av straffrättslig karaktär men som är för triviala för att behandlas av det straffrättsliga systemet. Det andra kriteriet, brottets karaktär, var enligt domstolen det viktigaste. Finska staten menade att syftet med avgiften var att täcka den finansiella skada som staten åsamkats men då beloppet hade tredubblats var domstolen inte övertygad. Den ansåg, i och med att beloppet hade tredubblats, att påföljden hade både avskräckande och bestraffande syfte och därmed hade en straffrättslig karaktär. Mot denna bakgrund fastställde domstolen att åläggandet av påföljderna omfattades av begreppet *penal procedure* i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

I det följande hänvisade domstolen till Zolotukhin-målet där det fastställdes att det avgörande för att bedöma huruvida det rör sig om upprepad lagföring är om straffen grundar sig på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är densamma. Domstolen kom till slutsatsen att båda påföljderna baserades på fakta som var huvudsakligen densamma och ansåg därför att ett brott enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen hade begåtts.

7.4 Maresti mot Kroatien

I juni 2005 fann *the Minor-Offences court* i Pazin att Maresti i berusat tillstånd hade kränkt en man verbalt och misshandlat honom genom att slå honom ett flertal gånger i huvudet samt sparkat honom på kroppen. Maresti gjorde sig skyldig till särskilt aggressivt beteende på en offentlig plats, att ha kränkt en annan person och att ha orsakat störning av den allmänna ordningen. Han dömdes för detta till 40 dagars fängelse, beslutet vann laga kraft. Maresti dömdes sedan av *Municipal court* till ett års fängelse för att ha kränkt och misshandlat målsägaren.

Den 25 juni 2009 meddelade Europadomstolen dom i målet. Domstolen inledde med att uttrycka sin osäkerhet över huruvida den första påföljden utgör ett *criminal matter* i enlighet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Den konstaterade sedan i enlighet med Zolotukhin-domen att staternas egna *legal characterisation* inte kan utgöra det enda kriteriet för att bedöma huruvida artikeln blir tillämplig. Därefter behandlades Engel-kriterierna¹⁴¹ för att avgöra huruvida det rör sig om en *criminal charge* i konventionens mening. Domstolen menar att en påföljd kan ha en straffrättslig karaktär även om den enligt det inhemska rättssystemet betraktas som administrativ och att brottet inte nödvändigtvis måste sakna en straffrättslig karaktär enbart på den grunden att det är *minor* då det inte framgår av Engel-kriterierna att det krävs ett visst mått av allvarlighet för att kriteriet ska vara uppfyllt. Den menar även att syftet med bestämmelsen är att försäkra skyddet för mänsklig värdighet och allmän ordning, vilket ofta är värden och intressen som ligger inom den straffrättsliga sfären. Att påföljden innebär frihetsberövande av den dömda brukar enligt domstolen innebära att det handlar om ett straffrättsligt förfarande. Mot denna bakgrund fastställde domstolen att påförandet av sanktion för både den första och den andra gärningen omfattades av begreppet *penal procedure* i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

I nästa steg avgjorde domstolen huruvida gärningarna för vilka Maresti åtalades var desamma. Den utgick ifrån domstolens resonemang i Zolotukhin-domen och konstaterade att de fakta och omständigheter som låg till grund för åläggandet av den första påföljden var desamma som de som låg till grund för åläggandet av den andra påföljden. Slutligen utredde

¹⁴¹ Se Europadomstolens dom (1976-06-08) i målet Engel m.fl. mot Nederländerna (ansökan nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72).

domstolen om det förekommit två förfaranden och konstaterade att Maresti hade åtalats och lagförts för andra gången för ett brott för vilket han redan blivit dömd och avtjänat straff. Således ansåg domstolen att ett brott enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet hade förekommit.

7.5 Reflektioner över rättsläget efter Europadomstolens domar

Konstaterandet i Zolotukhin-domen att hänsyn inte längre ska tas till syftet med sanktionerna påverkar bedömningen av huruvida det svenska systemet är i strid med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. I Rosenquist-målet¹⁴² var en del av anledningen till domstolens beslut att syftet med sanktionerna skiljde sig åt. Syftet med skattetillägget är att säkerställa att de skattskyldiga fullgör sin deklarationsplikt medan sanktionerna vid skattebrott syftar till att straffa den som brutit mot bestämmelserna.¹⁴³ Att domstolen i Zolotukhin-domen konstaterade att hänsyn inte längre ska tas till syftet kan därför få stora effekter för det svenska systemet då utfallet i exempelvis Rosenquist-målet förmodligen skulle ha blivit annorlunda med en bedömning liknande den i Zolotukhin-målet.

Av Zolotukhin-domen framgår inte hur den förhåller sig till tidigare praxis på området. Dock kan konstateras att domstolen i juni 2009 i både Ruotsalainen-målet¹⁴⁴ och Maresti-målet¹⁴⁵ utgick ifrån Zolotukhin-domen. Domen meddelades dessutom i stor kammare, vilket tyder på att domstolen ändrade sin tidigare praxis i frågan.¹⁴⁶ Domstolen uttryckte dessutom i domen att den såg ett behov av en mer generell och enhetlig metod för att avgöra om det är fråga om samma brott eller ej. Det förefaller därmed som att tidigare praxis på denna punkt är överspelad och att Zolotukhin-domen numera är vägledande.

7.6 Regeringsrättens dom i mål nr 8133-08

Den 17 september 2009 meddelade Regeringsrätten dom i ett mål beträffande det svenska förfarandets förenlighet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Domen meddelades efter såväl Zolotukhin-domen som Ruotsalainen-domen. Målet gäller en skattskyldig som underlåtit att ta upp viss inkomst för utfört arbete i sin självdeklaration. Han har för detta dömts för skatteförseelse enligt 3 § SkBrL till 75 dagsböter á 100 kronor. Skatteverket påförde honom därefter skattetillägg med samma oredovisade inkomst som grund. Regeringsrätten tog på eget initiativ upp frågan huruvida detta strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Domstolen inledde med att gå igenom skattetilläggets historia och utredde sedan den möjlighet till befrielse som förelåg. Sedan konstaterades att förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen ska tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. Domstolen syftade på det faktum att Sverige dels har såväl allmänna domstolar som förvaltningsdomstolar och dels har bestämmelser om samordning av påföljder för att säkerställa att påföljderna står i rimlig

¹⁴² Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00), se avsnitt 6.3.2.

¹⁴³ Proposition 1971:10 s. 2 och 76.

¹⁴⁴ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 13079/03).

¹⁴⁵ Europadomstolens dom (2009-06-25) i målet Maresti mot Kroatien (ansökan nr 55759/07).

¹⁴⁶ Art. 30 och 43 Europakonventionen. Se även Leach, *Taking a Case to the European Court of Human Rights*, s. 54-55 och 90-91 och Lindkvist, *Slut på dubbelbestraffning?*, Affärsvärlden, 2009-05-21.

proportion till de brott och försummelser som den skattskyldige gjort sig skyldig till och menade att detta påverkar bedömningen. Denna uppdelning gör att bedömningen av ursäktlighet och liknande görs av dem som anses besitta den bästa sakkunskapen. Domstolen tog även hänsyn till att förfarandet tidigare godkänts av Europadomstolen genom Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹⁴⁷, Rosenquist mot Sverige¹⁴⁸ och Synnelius mot Sverige¹⁴⁹. Varken Zolotukhin-domen och Ruotsalainen-domen som tyder på en utveckling av Europadomstolens praxis beaktas med anledning av att det svenska rättssystemet har ovan beskrivna särdrag och att en allt för snäv teknisk 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 hade dömts till dagsböter för skatteförseelse enligt SkBrL.

7.7 Uppföljande svenska avgöranden

7.7.1 Kammarrättens dom i mål nr 7637-7639-08

Den 20 oktober 2009 meddelade Kammarrätten i Stockholm dom i ett mål gällande undanröjande av skattetillägg. Klagande var en skattskyldig som i sina självdeklarationer för åren 2003, 2004 och 2005 lämnat oriktiga uppgifter genom att underlåta att uppge inkomster hon haft från USA. För detta beslutade Skatteverket 2006 att eftertaxera och påföra henne skattetillägg om 40 procent. I februari 2008 dömdes den skattskyldige i Nacka tingsrätt för vårdslös skatteuppgift till 40 dagsböter à 350 kronor. Domen vann laga kraft. Den skattskyldige överklagade påförandet av skattetillägget och yrkade i länsrätten att hon skulle befrias från detta. Länsrätten avlog överklagandet och den skattskyldiga överklagade till kammarrätten och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas alternativt sättas ned till hälften.

Kammarrättens skäl var kortfattat. Domstolen konstaterade att artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen förbjuder dubbelbestraffning. Sedan tog den hänsyn till två rättsfall från Regeringsrätten, RÅ 2002 ref. 79 och mål nr 8133-08, i vilka Regeringsrätten har kommit fram till att det inte strider mot artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet att ålägga en enskild såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott avseende en och samma oriktiga uppgift. Grundat på detta avlog kammarrätten överklagandet.

7.7.2 Hovrättens dom i mål nr B 1823-09

Den 29 oktober 2009 meddelade Hovrätten för västra Sverige dom i ett mål där den skattskyldige i Göteborgs tingsrätt åtalats för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott. Efter att i tingsrätten ha dömts till tre års fängelse och ålagts näringsförbud i fem år överklagade han domen till hovrätten.

Genom Skatteverkets omprövningsbeslut 2007 påfördes den skattskyldige skattetillägg om drygt 2 miljoner kronor för 2002-2006 års taxering då han ansågs ha lämnat oriktiga uppgifter i självdeklarationerna 2001-2005. Detta överklagade han till länsrätten, som lämnade överklagandet utan bifall, och sedan till kammarrätten. Det senare överklagandet återkallade han dock knappt en månad innan huvudförhandlingen i hovrätten. Hovrätten antog

¹⁴⁷ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

¹⁴⁸ Europadomstolens beslut (2004 09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00).

¹⁴⁹ Europadomstolens beslut (2008-06-17) i målet Synnelius mot Sverige (ansökan nr 44298/02).

med anledning av det sagda och utgick i den fortsatta prövningen ifrån att den skattskyldige påförts skattetillägg genom ett beslut som är slutligt.

Hovrätten konstaterade inledningsvis att de oriktiga uppgifterna som legat till grund för skattetillägget även har legat till grund för åtalet för grovt skattebrott och att frågan var huruvida detta strider mot dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Domstolen tog upp dubbelbestraffningsförbudet i såväl svenska bestämmelser som Europakonventionen. Sedan redogjorde den för tidigare praxis från Europadomstolen, såsom *Gradinger mot Österrike*¹⁵⁰, *Oliviera mot Schweiz*¹⁵¹, *Fischer mot Österrike*¹⁵², *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*¹⁵³ och *Rosenquist mot Sverige*¹⁵⁴ samt från svenska domstolar.¹⁵⁵ Domstolen gick vidare till *Zolotukhin-domen*¹⁵⁶ och *Ruotsalainen-domen*¹⁵⁷ från Europadomstolen under 2009 och redogjorde för dessa och vilken betydelse dessa hade för rättsläget. Först gav hovrätten en redogörelse för hur skatteförfarandeutredningen behandlat *Zolotukhin-domen* och *Carlberg-domen*¹⁵⁸. Den konstaterade att domen i *Ruotsalainen-målet* ännu inte hade meddelats när utredningen lades fram. Hovrätten gick också in på det norska förslaget som kom efter *Zolotukhin-domen*.

Domstolen hänvisade till Svea hovrätts dom i mål B 5421-08 där den beslutade att *Zolotukhin-domen* inte utgör hinder mot att pröva åtalet för grovt skattebrott trots att den åtalade påförts skattetillägg avseende medel som omfattades av åtalet. Mot denna bakgrund ogillade hovrätten i det förevarande fallet yrkandet om avvisning av åtalet på denna grund. Slutligen gick hovrätten igenom Regeringsrättens dom i mål nr 8133-08. Så långt i domen var domarna eniga. Dock var hovrättsrådet Britta Ekström skiljaktig till hovrättens slutsats som var följande.

Hovrätten menade att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering kan komma att underkännas av Europadomstolen i framtiden, då domarna i både *Zolotukhin-målet* och *Ruotsalainen-målet* pekar åt det hållet. Dock kom 2004 en dom från Europadomstolen där den ansåg att ordningen inte stred mot Europakonventionen.¹⁵⁹ Med anledning av detta ansåg hovrätten att Europadomstolens praxis inte kan anses vara tillräckligt entydig och klar för att med stöd av denna underkänna den svenska ordningen. Därför följde hovrätten Regeringsrättens ställningstagande och menade att den inte strider mot Europakonventionen. Britta Ekström gav mer vikt åt *Zolotukhin-domen* och menade dels att målet avgjordes i stor sammansättning, dels att det konstaterades i domen att flera metoder använts tidigare för att bedöma om det var fråga om ett eller flera brott och att domstolen nu syftade till att

¹⁵⁰ Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet *Gradinger mot Österrike* (ansökan nr 33/1994/480/562).

¹⁵¹ Europadomstolens dom (1998-07-30) i målet *Oliveira mot Schweiz* (ansökan nr 84/1997/868/1080).

¹⁵² Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Fischer mot Österrike* (ansökan nr 27950/97).

¹⁵³ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

¹⁵⁴ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige* (ansökan nr 60619/00).

¹⁵⁵ NJA 2004 s. 840 I och II, NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79.

¹⁵⁶ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland* (ansökan nr 14939/03).

¹⁵⁷ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland* (ansökan nr 13079/03).

¹⁵⁸ Europadomstolens beslut (2009-01-27) i målet *Carlberg mot Sverige* (ansökan nr 9631/04).

¹⁵⁹ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige* (ansökan nr 60619/00).

ge en harmoniserad tolkning av begreppet *same offence*. Ekström uttalade även att domstolen i Ruotsalainen-målet hänvisade till Zolotukhin-domen och slog fast att det inte har någon betydelse om det för det ena straffet krävs uppsåt när det inte krävs för det andra. Hon menade även att samma sak framkommit redan i Carlberg-målet. Hon tog sedan fram den viktiga slutsatsen i Zolotukhin-domen, att det är de faktiska omständigheterna som är det avgörande för bedömningen, och sedan konstaterade hon att det av Zolotukhin-domen framgår att uppdelningen mellan allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar inte kan tillmätas någon betydelse vid konventionen och dess tilläggsprotokoll. Enligt Ekström var Europadomstolens uttalanden i Zolotukhin-domen så generella och entydiga och har dessutom upprepats och förtydligats ytterligare i Ruotsalainen-domen att de inte kan tolkas på annat sätt än att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen är ett hinder mot den svenska ordningen. Då de omständigheter som åberopas till grund för åtalet för grovt skattebrott är väsentligen desamma som de som låg till grund för skattetillägg avseende samma inkomstår ansåg Ekström att Europakonventionen hindrar att åtalet prövas. Slutligen poängterade hon att Europakonventionen gäller som lag i landet och ska tillämpas även om bestämmelsen i 30 kap. 9 § RB inte hindrar att åtalet prövas. Hon menade därför, till följd av detta, att åtalet för grovt skattebrott skulle avvisas.

7.7.3 Hovrättens beslut i mål nr B 6-09

Den 30 oktober 2009 meddelade Göta hovrätt beslut i ett mål gällande en skattskyldig som 2007 påförts skattetillägg för att ha lämnat oriktiga uppgifter angående kapitalförluster och 2008 på samma grund dömts för grovt skattebrott. Hovrätten inledde med att redogöra för de dubbelbestraffningsförbud som finns i 30 kap. 9 § RB och artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Den konstaterade även att Europadomstolen i såväl Janosevic mot Sverige och Carlberg mot Sverige funnit att skattetillägg är att se som lagföring av brott enligt Europakonventionen och gjorde därför samma bedömning i detta fall.

Domstolen hänvisade till ett antal tidigare avgöranden från Högsta domstolen och Regeringsrätten där domstolarna kom fram till att den svenska ordningen inte strider mot Europakonventionen då skattetillägget och påföljden för skattebrott anses vara olika med anledning av att det krävs subjektiv täckning för att döma för skattebrott men inte för att påföra skattetillägg. Även det faktum att syftet med de två påföljderna skiljer sig åt har tagits in i bedömningen. Efter dessa mål har Europadomstolen meddelat flera viktiga domar. Hovrätten redogjorde för dessa och analyserade sedan vilken påverkan de har för avgörandet i målet. I målet Carlberg mot Sverige har Europadomstolen fastställt att de subjektiva rekvisiten inte är tillräckliga för att skilja påföljderna åt och därefter i Zolotukhin mot Ryssland anført att tidigare praxis för att avgöra om det rör sig om samma brott ska ersättas med en ny harmoniserad tolkningsmetod; bedömningen ska göras utifrån de konkreta och faktiska omständigheter, som hänger samman i tid och rum, och avser en och samma person. Därefter meddelades dom i Ruotsalainen mot Finland där Europadomstolen använde tolkningsmetoden framarbetad i Zolotukhin-målet och menade att omständigheterna som låg till grund för påföljderna var väsentligen desamma i den mening som avses i artikel 4. Innan analysen inleddes nämnde hovrätten mycket kortfattat domarna i Regeringsrättens mål nr 8133-08 och B 5421-08.

Hovrätten gjorde bedömningen att Europadomstolen genom Zolotukhin-domen ville ändra den praxis som förelåg och valde därför att i fortsättningen utgå ifrån huruvida de faktiska omständigheterna är identiska eller i det närmaste identiska. Domstolen gör även bedömningen att Europadomstolen i fortsättningen inte kommer att ta hänsyn till skillnader i syftet till de olika bestämmelserna och inte heller till eventuella krav på subjektiv täckning. Hovrätten anser att Europadomstolens nya praxis, i och med Zolotukhin-domen och Ruot-

salainen-domen, utgör ett sådant klart stöd som krävs för att underkänna den svenska rättsordningen på denna punkt. Med anledning härav och då de omständigheter som låg till grund för båda påföljderna var väsentligen desamma avvisade hovrätten åtalet med stöd av 30 kap. 9 § RB och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.

7.7.4 Hovrättens dom i mål nr B 2356-09

Den 13 november 2009 meddelade Hovrätten för västra Sverige dom i ytterligare ett mål. En skattskyldig hade i Mölndals tingsrätt dömts till ett års fängelse för grovt skattebrott på den grund att han i angivna självdeklarationer för inkomståren 2002-2005 lämnat oriktiga uppgifter genom att han redovisat inkomst av tjänst med för låga belopp. Gärningen ansågs vara grov då det rörde sig om mycket stora summor och förfarandet hade satts i system. Den skattskyldige hade erkänt brottet. Han överklagade till hovrätten och yrkade att den skulle bestämma straffet till villkorlig dom med samhällstjänst. Åklagare yrkade att domstolen skulle bestämma en längre påföljd. Den skattskyldige anförde att han på grund av de oriktiga deklARATIONERNA påförts skattetillägg om 600 000 kronor och att det därmed, i enlighet med Europadomstolens domar i Zolotukhin-målet och Ruotsalainen-målet skulle strida mot Europakonventionen att döma honom till ansvar för skattebrott.

Hovrättens domskäl var mycket kortfattat. Utan att föra något eget resonemang kring domarna från Europadomstolen hänvisade domstolen rakt av till Regeringsrättsdomen i mål nr 8133-08 och gjorde ingen annan bedömning. I övrigt ansåg domstolen att ett års fängelse var en korrekt straffmätning i förhållande till skattetilläggen och tingsrättens dom fastställdes därför.

7.8 Reflektioner över rättsläget

Domarna i de refererade målen i avsnitt 7.7 har meddelats mycket tätt och kort tid efter Regeringsrättens dom i mål nr 8133-08. De fyra målen skiljer sig alla åt då Kammarrätten i Stockholm och Hovrätten för västra Sverige i sin ena dom följer Regeringsrättens resonemang medan Hovrätten för västra Sverige i sin andra dom gör samma bedömning men med en skiljaktig och Göta hovrätt bortser helt från Regeringsrättens dom och gör en annan tolkning av rättsläget efter Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet. Detta tyder på att rättsläget är mycket oklart och att det finns ett stort behov av att utreda detta. Göta hovrätts beslut att avvisa åtalet har överklagats¹⁶⁰ av Riksåklagaren till Högsta domstolen men enligt Ewa Nyhult, vice överåklagare på Utvecklingscentrum vid Åklagarmyndigheten i Stockholm, kan det ta flera år innan ett klagorand i Högsta domstolen ges. Hon menar att åklagarna nu måste bestämma vad som ska hända; ska åtal väckas eller ska förundersökningar läggas ned eller vilandeförklaras.¹⁶¹ I överklagandet menar Riksåklagaren att Zolotukhin-domen inte är ”bindande för Sverige och innebär inte att Europadomstolens tidigare domar och beslut undanröjs”¹⁶². Enligt författaren tyder både domstolens uttalanden i målet och det faktum att målet avgjordes i plenum på motsatsen. Dessutom finns Europakonventionen för att främja respekten för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter och det är konventionsstaterna som har det primära ansvaret för att bestämmelserna om detta efter-

¹⁶⁰ Överklagande av hovrättens beslut – grovt skattebrott; nu fråga om avvisning av åtal, 2009-11-26.

¹⁶¹ Kindbom, *Sveriges åklagare och ekobrottslingar håller andan*, InfoTorg Juridik, Mitt i juridiken, publicerad 2009-11-10.

¹⁶² Överklagande av hovrättens beslut – grovt skattebrott; nu fråga om avvisning av åtal, 2009-11-26.

levs.¹⁶³ Danelius menar att ”[f]ör att konventionssystemet skall fungera tillfredsställande är det särskilt viktigt att staterna, när en fråga om tolkningen av konventionen avgjorts av Europadomstolen, anpassar sin lagstiftning eller vidtar andra åtgärder som medför att nya situationer av samma eller liknande slag inte uppkommer eller kan klaras av utan hänvändelse till Europadomstolen”.¹⁶⁴ Författaren instämmer med detta och menar att det därför inte finns något belägg för att påstå att Zolotukhin-domen inte är bindande för Sverige.

¹⁶³ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 17 och 33.

¹⁶⁴ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 33.

8 Skatteförfarandet - slutbetänkande

Redan vid 2003 års reform diskuterades dubbelbestraffningsförbudet och huruvida skattetillägg och skattebrott grundas på vad som kan anses vara samma brott. Bedömningarna grundades då på avgöranden från Högsta domstolen och Regeringsrätten. Efter reformen har det kommit nya avgöranden från såväl Europadomstolen som svenska domstolar. Zolotukhin-domen¹⁶⁵ som kom i februari 2009 och som följdes av Ruotsalainen mot Finland¹⁶⁶ skiljde sig dock från dessa tidigare avgöranden. Den 16 juni 2009 lämnades ett nytt slutbetänkande, Skatteförfarandet, över till regeringen.¹⁶⁷ I slutbetänkandet analyserar utredningen det aktuella rättsläget.¹⁶⁸ Den tar fasta på dels avgörandet i målet Rosenquist mot Sverige¹⁶⁹ som gällde specifikt förhållandet mellan skattetillägget och skattebrottet. Av det framkom att det med största sannolikhet inte finns någon risk för konflikter med dubbelbestraffningsförbudet. Även Zolotukhin-domen tas med i bedömningen. Det målet gällde inte specifikt skattetillägg eller skattebrott men Europadomstolen uppger i målet att nya utgångspunkter generellt ska gälla för tillämpningen av artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Utredningen anser att det är svårt att applicera Zolotukhin-domen på det svenska skattesystemet då det rör ett helt annat rättsområde. Dock hålls ett generellt resonemang i domen om metoden för att bedöma vad som är samma brott. Då det av domen framkommer att det är samma eller i huvudsak samma fakta som ska ligga till grund för bedömningen drar utredningen slutsatsen att hänsyn i fortsättningen inte ska tas till skillnader i fråga om syftena med olika sanktioner. Utredningen anser att rättsläget blivit mer osäkert i och med både Zolotukhin-målet och Carlberg-målet¹⁷⁰ och att det avgörande för Zolotukhin-domens betydelse är hur domstolen kommer att följa upp domen i kommande avgöranden. Slutligen kommenteras att den norska regeringen har lagt fram ett förslag om ändringar i reglerna om den norska motsvarigheten till skattetillägg, *tilleggs katt*.

Enligt författaren gör inte de olika utgångarna i de två målen att rättsläget blir mer osäkert. Det är en tydlig skillnad på omständigheterna i målen. Domstolen har tydligt klargjort i Carlberg-målet att anledningen till att det inte rör sig om dubbelbestraffning är att den skattskyldige hade möjlighet att lämna en riktig deklaration även om han inte bokfört korrekt. Det handlade således om olika gärningar och faktiska omständigheter som låg till grund för de olika påföljderna. Någon sådan omständighet fanns inte i Zolotukhin-målet. Även om det var först i Zolotukhin-målet som domstolen explicit uttryckte att det är de faktiska omständigheterna som ska vara avgörande så kan det, enligt författaren, tolkas som att denna metod faktiskt användes redan i Carlberg-målet.

I betänkandet lämnas förslag på förändringar av bestämmelserna om skattetillägg. Ett förslag är att slopa nivåerna för delvis befrielse för att kunna variera avgiftens storlek. Ett annat förslag är att minska det sanktionerade området. Detta ska göras genom att utvidga undantaget från skattetillägg för fel som kan rättas med ledning av obligatoriska kontrolluppgifter till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. Med andra ord ska normalt

¹⁶⁵ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

¹⁶⁶ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 13079/03).

¹⁶⁷ Skatteförfarandet, SOU 2009:58.

¹⁶⁸ Skatteförfarandet, SOU 2009:58, s. 563-566.

¹⁶⁹ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00).

¹⁷⁰ Europadomstolens beslut (2009-01-27) i målet Carlberg mot Sverige (ansökan nr 9631/04).

tillgängligt kontrollmaterial ges större betydelse. Ett ökat utrymme av frivillig rättelse föreslås.¹⁷¹

De förslag som lämnades i slutbetänkandet Skatteförfarandet syftar enbart till att öka rätts-säkerheten genom en bredare tillämpning av befrielsegrunderna. Dock lämnas inga förslag på förändringar i syfte att undvika dubbelbestraffning, vilket enligt författaren förefaller märkligt då denna debatt pågått under många år och frågan var viktig för allianspartierna när dessa var i opposition.¹⁷²

¹⁷¹ Skatteförfarandet, SOU 2009:58, s. 16 och 564-565.

¹⁷² Alliansgrupp Tillväxtregion Sverige, *En rivstart för Sverige – för nya företag och jobb*, s. 13-14.

9 Rättsläget i Norge

9.1 Norsk lagstiftning

Grundförutsättningen för att skattetillägg (*tilleggsskatt*) ska utgå framgår av § 10-2 lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) och är att den skattskyldige skriftligt eller muntligt har lämnat en oriktig eller ofullständig uppgift till taxeringsmyndigheten och att denna lett till eller kunde ha lett till att skatten fastställdes till ett för lågt belopp. Det finns således inget subjektivt rekvisit som måste vara uppfyllt för att *tilleggsskatt* ska kunna påföras. *Tilleggsskatten* beräknas till en procentuell del av det belopp som undanhålls eller kunde ha undanhållits staten. Av § 10-4 framgår att den ordinarie satsen är 30 procent men kan beräknas till 15 procent om den oriktiga uppgiften lämnats av arbetsgivaren eller innefattar en uppgift som taxeringsmyndigheten lätt kan kontrollera. Har den skattskyldige lämnat oriktig eller ofullständig uppgift med uppsåt eller grov vårdslöshet kan *tilleggsskatten* beräknas upp till 60 procent, förhöjd *tilleggsskatt*. I förarbetet till ligningsloven konstateras att det av praxis framgår att *tilleggsskatten* vanligtvis sätts till 45 eller 60 procent vid sådana fall och att bedömningen görs utifrån storleken på det undanhållna beloppet och graden skuld. Vid upprepelse beräknas det som huvudregel till 60 procent.¹⁷³ I § 4-1 ligningsloven framgår den skattskyldiges uppgiftsplikt. Den skattskyldige ska inom rätt tid bidra till att hans skatteplikt blir klarlagd och uppfylld och har även skyldighet att rätta de fel som han känner till. Skyldigheten att inge självdeklaration framkommer av § 4-2 ligningsloven. Vissa instanser har skyldighet att lämna uppgifter om andra skattskyldiga till taxeringsmyndigheten. Dessa uppgifter kallas för tredjepartsuppgifter och bestämmelserna om dessa regleras i lagens sjätte kapitel. Exempel på instanser som träffas av dessa bestämmelser är arbets- och uppdragsgivare, banker, försäkringsbolag och daghem.

Det är enligt § 8-1 nr. 1 och § 8-4 nr. 1 ligningsloven skattekontoret som beslutar om påförande av *tilleggsskatt* i första instans och taxeringsmyndigheten som beslutar vilket faktiskt förhållande som ska läggas till grund för taxeringen. Anser taxeringsmyndigheten att den skattskyldiges uppgifter inte är tillräckliga för att lägga till grund för taxeringen kan den, enligt § 8-1 nr. 1 ligningsloven, åsidosätta uppgifterna och skönstaxera den skattskyldige istället. Detsamma gäller om den skattskyldige inte inlämnar de uppgifter han av taxeringsmyndigheten blivit ombedd att lämna eller om han inte bidrar till utredningen. Det finns vissa undantagsbestämmelser som reglerar när *tilleggsskatt* inte ska åläggas den skattskyldige. Undantagen återfinns i tionde kapitlet ligningsloven och är när *tilleggsskatten* inte uppgår till mer än 400 kronor, när den skattskyldiges agerande kan anses ursäktligt med tanke på sjukdom, ålderdom, oerfarenhet, eller annan orsak som inte kan läggas denne till last. Den skattskyldige ska enligt § 10-2 nr. 5 ligningsloven informeras om att han riskerar påföras *tilleggsskatt* och ges en rimlig tid att uttala sig.

Ligningsloven innehåller inte bara bestämmelser om överträdelse som ger administrativa påföljder utan även de straffbara överträdelseerna regleras i lagens tolfte kapitel. Vid straffrättsliga påföljder kommer subjektiva förutsättningar in i bedömningen. Som framgår av § 12-1 nr. 1 bokstav a ligningsloven krävs det att den skattskyldige förstår eller borde förstå att den oriktiga eller ofullständiga uppgiften kan leda till skatte- eller avgiftsmässiga fördelar. Det framgår således även av ordalydelsen att det inte krävs att staten faktiskt går miste om skatteintäkter utan att det räcker att det finns en risk för det. De straffbara brotten i tolfte kapitlet ligningsloven är skattebrott och grovt skattebrott (*skattesvik och grovt skat-*

¹⁷³ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), s. 19.

tesvik). Enligt § 12-1 nr. 2 ligningsloven är straffet för *skattesvik* böter eller fängelse i upp till två år. Av § 12-2 nr. 1 ligningsloven framgår att det för *grovt skattesvik* kan utdömas fängelse i upp till sex år. Huruvida *skattesviket* är grovt bedöms utifrån alla relevanta omständigheter i fallet, dessa framgår av § 12-2 nr. 2 ligningsloven.

Norges domstolväsende är snarlikt det svenska. I Norge är domstolarna dock inte uppdelade i olika domstolsslag utan det finns enbart allmänna domstolar bestående av Tingretterne, Lagmannsrettene och Høyesterett samt ett fåtal specialdomstolar.¹⁷⁴

9.2 Avgöranden från norska Høyesterett

9.2.1 Rt. 2002 side 557

Høyesterett avgjorde i plenum huruvida artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen tillåter straffrättsliga påföljder när skattetillägg påförts på samma grund. A och B hade underlåtit att redovisa en skattepliktigt inkomst som uppstått vid inlösning av aktieoptioner. För detta påfördes de förhöjt skattetillägg. Både A och B åtalades vid Asker och Bærum herredsrett för skattebrott enligt bland annat § 12-1 nr. 1 bokstav a ligningsloven.

Domare Bruzelius inledde med att titta på tidigare avgöranden från Europadomstolen och Høyesterett och konstaterade att hon inte ansåg det framgå av dessa att principen *ne bis in idem* skall kunna användas på sanktioner på skatterättsområdet. Hon ansåg inte heller att det framgår av förarbetena till endringsloven från 1986 att det ska väljas mellan de olika sanktionerna. Hon instämde i plenumdomen från 2000¹⁷⁵ där det framgick att frågan huruvida en inkorporerad konventionsbestämmelse och en norsk lag strider mot varandra inte kan besvaras med hjälp av generella principer utan med en närmare tolkning av de aktuella rättsreglerna. Det är enligt Bruzelius Europadomstolen som ska utveckla konventionen och de inhemska domstolarna ska använda samma metod som Europadomstolen när de tolkar konventionen. Strider en konventionsbestämmelse mot norsk lagstiftning ska konventionsbestämmelsen gå före. På denna grund ansåg Bruzelius att lagmannsretten tidigare i målet gjort fel när de ansett att konventionen går före norsk lagstiftning enbart i det fall då konventionsbestämmelsen är *rimelig klar*. Vidare anförde Bruzelius att det inte får vara någon väsentlig skillnad på villkoren för straffen för att dubbelbestraffningsförbudet ska bli tillämpligt. Hon hänvisade till Fischer mot Österrike¹⁷⁶ och Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹⁷⁷ och menade att brotten inte får skilja *in their essential elements*. Hon jämförde därefter rekvisiten för de olika brotten i ligningsloven § 10-2 nr. 1, § 12-1 nr. 1 bokstav a och § 10-4 nr. 1 och fann att de alla måste anses ha samma *essential elements*. Bruzelius gick sedan vidare till diskussionen huruvida skattetillägget kunde anses vara ett brott i enlighet med artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. I artikeln används uttrycket "*tried or punished again in criminal proceedings [...] for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted*". I artikel 6 Europakonventionen används begreppet *criminal charge*.

¹⁷⁴ Om de alminnelige domstolenes arbeid og organisering,
http://www.domstol.no/DAtemplates/Section____3055.aspx?epslanguage=NO.

¹⁷⁵ Rt. 2000 side 996.

¹⁷⁶ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet Fischer mot Österrike (ansökan nr 27950/97).

¹⁷⁷ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

Bruzelius gjorde den språkliga tolkningen att den process som följer en *criminal charge* är en *criminal proceeding*.

Vid utarbetandet av det sjunde tilläggsprotokollet var det många medlemsstater som kände sig tvungna att ge en förklaring eller förbehålla sig att artikel 2 och 4 enbart får användas i frågor som rör landets formella straffprocess. Bruzelius menade att detta inte hade varit fallet om bestämmelserna avsågs gälla enbart administrativa sanktioner. Slutligen konstaterade hon, med hänvisning till Fischer-målet att ordningen på de olika påföljderna inte spelar någon roll utan att det måste anses strida mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen att utdöma straff för skattebrott efter att *tillegsskatt* påförts. Domare Bruzelius och domare Skogshøy hade skilda åsikter. Den förra fick dock stöd av majoriteten med en meningsskiljaktighet om 8 mot 5.

9.2.2 Rt. 2004 side 645

A underlät att lämna självdeklaration för inkomståret 2001 och skönstaxerades därför. Skattemyndigheten i Oslo anmälde i december 2002 A till polisen som genom föreläggande i september 2003 ålade A i första hand böter om 81 000 norska kronor och i andra hand 20 dagars fängelse. I bötessumman inkluderades 30 procent *tillegsskatt*. Föreläggandet prövades av tingretten som menade att det i detta fall hade gjorts ett medvetet val att följa ett straffrättsligt spår och att det därför inte fanns någon anledning att inkludera *tillegsskatten* i bötesbeloppet. Mot denna bakgrund ändrade tingretten straffet till böter om 15 000 norska kronor, i andra hand 15 dagars fängelse. Skattemyndigheten överklagade tingrettens dom direkt till Høyesterett.

Høyesterett inledde med att behandla dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. I plenumdomen¹⁷⁸ som redogjorts för ovan fann domstolen att det strider mot Europakonventionen att ålägga en skattskyldig ansvar för skattebrott för en gärning för vilken den skattskyldige redan påförts förhöjd *tillegsskatt*. Domstolen hänvisade även till Rt. 2002 side 509 där det ansågs vara klart att den ordinarie *tillegsskatten* ska anses omfattas av begreppet *criminal charge* i enlighet med artikel 6 Europakonventionen. Vidare menade domstolen att det följer av praxis att det inte är skillnad på innebörden av begreppen i artikel 6 och artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Mot denna bakgrund kom domstolen fram till att inte bara förhöjd utan även ordinarie *tillegsskatt* stänger för senare åläggande av straffansvar för samma gärning. Domstolen ansåg således att det dubbelspårade system som använts, enligt vilket skattemyndigheten påför *tillegsskatt* och domstolarna ålägger straffansvar, inte kunde upprätthållas. Samma sak gäller oavsett i vilken ordning sanktionerna åläggs.

Efter detta konstaterande fortsatte domstolen att utreda huruvida åläggande av både administrativ och straffrättslig sanktion skulle kunna åläggas utan att det anses röra sig om dubbelbestraffning om det görs i samma process. För denna diskussion kommer inte att redogöras närmare.

9.2.3 Rt. 2006 side 1409

En skattskyldig, A, underlät att deklarerat under åren 1996 till 2001 och blev därmed skönstaxerad och påfördes skattetillägg om 30 procent. A åtalades även för grovt skattebrott enligt bland annat § 12-2 ligningsloven. Domare Stang Lund inledde med att konstatera att den centrala frågan var vad som utgör samma straffbara förhållande enligt artikel 4 sjunde

¹⁷⁸ Rt. 2002 side 557, se avsnitt 9.2.1.

tilläggsprotokollet Europakonventionen och hänvisade till bland annat Gradinger mot Österrike¹⁷⁹ och Fischer mot Österrike¹⁸⁰. I ljuset av dessa domar och även Ponsetti och Chesnel mot Frankrike¹⁸¹ har Høyesterett i tidigare avgörande¹⁸² tolkat användningen av begreppet *essential elements* som att det främst ska läggas vikt vid de objektiva rekvisiten, bestämmelsens syfte och vilka intressen de ska beskydda. Stang Lund gick sedan vidare till målen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike och Rosenquist mot Sverige¹⁸³ och konstaterade att både det svenska och det franska systemet med skattetillägg ligger nära det norska med hänsyn till både villkor och syfte. Dock är det, av de tre länderna, enbart i Norge som skattemyndigheten kan påföra en förhöjd *tillegsskatt* på upp till 60 procent. Då sakförhållandena i de senare nämnda målen från Europadomstolen låg nära sakförhållandena i det förevarande målet menade Stang Lund att dessa fick en särskild betydelse för avgörandet. Med anledning av detta utgjorde en analys av dessa två domar samt jämförelsen med svensk rätt en stor del av Stang Lunds resonemang. Han ansåg sedermera att likheterna mellan de svenska och norska systemen var så snarlika att det inte var aktuellt med ett annat resultat än i Rosenquist-målet.

Enligt Stang Lund har parter anfört att nu etablerad norsk rättsuppfattning är till hinder för bestraffning för skattebrott efter att 30 procent skattetillägg påförts. Stang Lund menade att dessa anföranden har grundats på Høyesteretts plenumdom från 2002¹⁸⁴ samt uttalanden i förarbeten och från förvaltningen som kommit kort tid efter ovanstående plenumdom. Han ansåg att dessa förarbeten inte kan läggas till grund för en sådan slutsats då förarbetena innehåller frågor som inte tagits upp till behandling av domstolen. Dessutom gäller plenumdomen förhöjd *tillegsskatt* och uttalanden beträffande allmän *tillegsskatt* kan därför inte bindas till Høyesterett. Han tillade att lagstiftaren inte har ändrat bestämmelserna i § 10-2, § 10-3 och § 10-4 om skattetillägg och § 12-1 nr. 1 bokstav a och d om skattebrott. Enligt Stang Lund är förhöjt skattetillägg ett substitut för straff och har en annan karaktär och uppfyller andra syften än allmänt skattetillägg. Slutsatsen till vilken Stang Lund kom var att det inte strider mot artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen att resa frågan om skattebrott efter att ha påfört den skattskyldige skattetillägg.

9.3 Norska regeringens förslag

9.3.1 Bakgrund

Innan ligningsloven trädde i kraft var det möjligt att en skattskyldig påfördes skattetillägg om 100 procent och fälldes till ansvar för skattebrott.¹⁸⁵ I förarbetena¹⁸⁶ till ligningsloven föreslogs att den generella skatten skulle vara 30 procent som huvudregel. En förutsättning

¹⁷⁹ Europadomstolens dom (1995-10-23) i målet Gradinger mot Österrike (ansökan nr 33/1994/480/562).

¹⁸⁰ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet Fischer mot Österrike (ansökan nr 27950/97).

¹⁸¹ Europadomstolens beslut (1999-09-14) i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98).

¹⁸² Rt. 2004 side 1368 avsnitt 33.

¹⁸³ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet Rosenquist mot Sverige (ansökan nr 60619/00).

¹⁸⁴ Rt. 2002 side 557.

¹⁸⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tillegsskatt) s. 8.

¹⁸⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) om ligningslov og endringer i andre lover.

var att användningen av straffsanktioner för skatteundandragelser skulle bli mer frekvent. Förslaget sattes inte i kraft utan återkom som förslag i mitten på åttiotalet.¹⁸⁷ Förslaget om en generell tilläggsskatt på 30 procent faststod men med justeringen att det skulle vara möjligt att påföra extra *tillegsskatt* om 30 procent när den skattskyldige har visat uppsåt eller grov oaktsamhet. Det underströks att bestämmelsen inte skulle träda in istället för straffsanktioner vid grövre skattebrott men att det nya systemet skulle utformas så att de administrativa och straffrättsliga sanktionerna var anpassade till varandra. Bestämmelsen trädde i kraft 1987 i och med övergångsbestämmelserna i lov 20. juni 1986 nr. 31. Sedan dess har frågan om förhållandet mellan skattetillägg, straff och Europakonventionen behandlats av Høyesterett ett flertal gånger och avgörelserna har fått betydelse för taxeringsmyndighetens användande av skattetillägg och val av sanktion. Som framgår i avsnitt 9.2 har domarna inte varit genomgående konsekventa. Det tyder enligt författaren på att rättsläget har varit mycket oklart. Mot denna bakgrund tillsattes en utredning som 2003 kom med ett förslag på ändring av sanktionssystemet.¹⁸⁸

9.3.2 Förslaget

I Ot-prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) föreslår regeringen bland annat att systemet ska förändras så att det finns tre nivåer som skiljer sig åt på det subjektiva planet. Oriktig eller ofullständig uppgift som lämnats utan oaktsamhet eller uppsåt ska inte sanktioneras. Anledningen är att utredningen finner det orättfärdigt att påföra skattetillägg på objektiva grunder och att legitimitet och rättfärdighet väger tyngre än hänsynen till effektivitet och enkelhet.¹⁸⁹ Oaktsamma överträdelse av ligningsloven ska, enligt utredningen, sanktioneras med en administrativ påföljd.¹⁹⁰ Uppsåtliga eller grovt oaktsamma överträdelse av upplysningsplikten ska kriminaliseras. Det är i dessa fall upp till skattemyndigheten att välja om den skattskyldige ska påföras *tillegsskatt* eller om denne ska anmälas för *skattesvik*.¹⁹¹ I vilka fall åtal ska väckas ska framgå av generella bestämmelser. Regeringen anser att även att om *tillegsskatt* inte påförs utan anmälan om *skattesvik* görs ska ett fängelsestraff kombineras med en ekonomisk sanktion. Blir påföljden böter ska utgångspunkten vara att bötesbeloppet uppgår till samma nivå som *tillegsskatten* skulle ha uppgått till om denna hade påförts.¹⁹² Enligt författaren leder detta förslag till större rättssäkerhet på skatteområdet då det läggs större beviskrav på skattemyndigheten för att *tillegsskatt* ska kunna påföras och då den i grövre fall tvingas välja mellan de två påföljderna för att undvika dubbelbestraffning.

¹⁸⁷ Ot.prp. nr. 55 (1985-1986).

¹⁸⁸ NOU 2003:7, Tilleggsskatt m.m.

¹⁸⁹ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 30-31.

¹⁹⁰ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 31.

¹⁹¹ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 31 och 69.

¹⁹² Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 69.

10 Reflektioner och slutledningar

10.1 Det svenska förfarandets förenlighet med Europakonventionen

Europadomstolens resonemang i Zolotukhin-målet¹⁹³ har onekligen väckt diskussionen om och påverkat synen på det svenska förfarandets förenlighet med Europakonventionen. Målet avgjordes i plenum och utgjorde prejudikat när domstolen avgjorde i såväl Ruotsalainen-målet¹⁹⁴ som Maresti-målet¹⁹⁵, vilket tyder på att målet har förändrat praxis för att avgöra huruvida artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen har kränkts. Målet gällde inte skatteområdet, så för att kunna besvara uppsatsens syfte måste det appliceras på det svenska skattetilläggsförfarandet.

Det första som måste avgöras är huruvida det svenska skattetilläggsförfarandet är av straffrättslig karaktär. Detta ska enligt Zolotukhin-målet göras utifrån Engel-kriterierna. Först ska brottets rättsliga karaktär enligt det nationella systemet beaktas. I Sverige betraktas skattetillägget som en administrativ påföljd, inte som ett straff. Av Zolotukhin-målet framgår dock att en administrativ sanktion kan ha straffrättslig karaktär för att den har en straffrättslig bibetydelse eller för att den är för trivial för ett straffrättsligt förfarande. Det är skattemyndigheten som beslutar om påförande av skattetillägg och beslutet kan sedan överprövas av förvaltningsdomstol på begäran av den skattskyldige. Detta skulle kunna tolkas i enlighet med resonemanget i Zolotukhin-målet; skattetillägget betraktas förvisso som en administrativ påföljd men att skattemyndigheten är beslutande instans och att skattetillägg påförs utan något rättsligt förfarande med en presumtion om att den oriktiga eller ofullständiga uppgiften lämnats ousäktligt tolkas av författaren som att sanktionen är för alldaglig för ett straffrättsligt förfarande trots att den har en straffrättslig karaktär.

Det andra Engel-kriteriet är brottets karaktär. Det framgår inte av Engel-målet att någon viss grad av allvarighet krävs för bedömningen. Hur allvarlig anklagelsen är ska därför inte tas med i bedömningen. Av Zolotukhin- domen framgår att sanktionens syfte och funktion är avgörande. Då bestämmelserna om skattetillägg införlivades för att förmå skattskyldiga att fullgöra sin deklarationsplikt måste skattetillägget, enligt författaren, anses ha två funktioner; dels en preventiv och dels en bestraffande, vilka är igenkända som straffrättsliga funktioner. Med anledning av detta anser författaren att gärningen som ligger till grund för skattetillägg är av straffrättslig karaktär.

Det tredje kriteriet är strängheten av straffet. Skattetillägget har primärt en fast procentsats. Denna kan justeras neråt om en befrielsegrund är tillämplig men den blir aldrig högre än 30 procent. Beroende på storleken av den undandragna skatten eller den skatt som riskerade bli undandragen kan det uppgå till mycket stora belopp. I praktiken kan ett skattetillägg uppgå till ett större belopp än ett bötesbelopp som är en straffrättslig sanktion. Mot denna bakgrund anser författaren att skattetillägget i vissa fall kan vara en så sträng sanktion att den bör anses utgöra en straffrättslig sådan.

De två senare kriterierna är alternativa och inte kumulativa, varför en helhetsbedömning av Engel-kriterierna måste göras för att bedöma huruvida skattetillägget är att betrakta som en

¹⁹³ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet Zolotukhin mot Ryssland (ansökan nr 14939/03).

¹⁹⁴ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet Ruotsalainen mot Finland (ansökan nr 13079/03).

¹⁹⁵ Europadomstolens dom (2009-06-25) i målet Maresti mot Kroatien (ansökan nr 55759/07).

straffrättslig påföljd. Författaren anser att alla kriterier tyder på en straffrättslig karaktär och har därför kommit till slutsatsen att skattetillägget i ljuset av Engel-kriterierna är att betrakta som en straffrättslig sanktion.

Nästa steg är enligt Zolotukhin-målet att se till de fakta som anklagelsen grundas på. Om dessa kan anses vara desamma som de fakta som ligger till grund för det skattebrott som den skattskyldige anklagas för har ett brott enligt artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen begåtts. Ponera att en skattskyldig i sin självdeklaration underlåtit att ta upp en inkomst av arbete om 100 000 kronor och att han för detta påförs skattetillägg och även fällt till ansvar för någon typ av skattebrott. Båda dessa påföljder grundas på den omständigheten att den skattskyldige på annat sätt än muntligen har underlåtit att lämna den specifika uppgiften. Att syftena och rekvisiten för de båda sanktionerna skiljer sig åt har inte längre någon betydelse och det måste därför anses röra sig om dubbelbestraffning i det ponerade fallet.

Ovanstående resonemang grundar sig på författarens uppfattning av Zolotukhin-domen. Denna uppfattning verkar dock skilja sig från Regeringsrättens mot bakgrund av det resonemang som förs i mål nr 8133-08. I domen menar Regeringsrätten att förbudet mot dubbelbestraffning ska tolkas med beaktande av hur konventionernas rättsordningar utformats. Författaren har dock svårt att finna stöd för detta då det uttryckligen i Zolotukhin-domen framgår att dubbelbestraffningsförbudet skulle undergrävas om hänsyn togs till de enskilda staternas *legal characterisation*. Regeringsrätten syftar till det faktum att Sverige har både allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar, vilket den menar bidrar till större rättssäkerhet genom kvalificerade bedömningar av befrielsegrunderna, samt att det finns bestämmelser om samordning av påföljder för att säkerställa att påföljderna står i rimlig proportion till de brott och försummelser som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Det resonemanget påverkar dock inte det faktum att rättsuppfattningen i Sverige är att skattebrottet är skilt från påförande av skattetillägg och att denna bedömning grundas på skillnaden i fråga om de subjektiva rekvisiten samt påföljdernas syften. Att Europadomstolen i Zolotukhin-målet explicit uttryckt att detta inte ska ges betydelse med den nya tolkningsmetoden kommenteras inte av Regeringsrätten. Förklaringen i Regeringsrättsdomen att Zolotukhin-domen och Ruotsalainen-domen inte ska ges någon hänsyn förefaller därmed något ogrundad. Författaren kommer med anledning av det ovan nämnda till slutsatsen att det svenska förfarandet strider mot Europakonventionen.

10.2 Behovet av ny lagstiftning

De förslag som lämnades i slutbetänkandet Skatteförfarandet syftar till att öka rättssäkerheten. De leder till en bredare tillämpning av befrielsegrunderna och uppfyller därmed sitt syfte. Dock har inte införandet av ett subjektivt rekvisit i skattetilläggsbestämmelserna föreslagits trots att det var en för allianspartierna viktig fråga när de var i opposition.¹⁹⁶ Av slutbetänkandet framgår att utredningen inte har uppfattat det som dess uppdrag att se över de administrativa och straffrättsliga sanktionerna.¹⁹⁷ Varken Regeringsrättens dom eller slutbetänkandet ger alltså några indikationer på behov av förändrad lagstiftning beträffande dubbelbestraffning. De domar som meddelats av ett antal hovrätter och Kammarrätten i Stockholm efter Regeringsrättens dom ger dock en klar signal om att rättsläget är oklart och att det finns ett stort behov av en ny lagstiftning, alternativt en tydlig prejudicerande praxis.

¹⁹⁶ Alliansgrupp Tillväxtregion Sverige, *En rivstart för Sverige – för nya företag och jobb*, s. 13-14.

¹⁹⁷ Skatteförfarandet, SOU 2009:58, s. 565-566.

Om Högsta domstolen i det mål som överklagats från Göta hovrätt¹⁹⁸ väljer att gå på hovrättens linje uppstår ett mycket svårt rättsläge eftersom de två högsta instanserna då har behandlat samma fråga och kommit fram till motsatta slutsatser. Som framgår av avsnitt 10.1 anser författaren att det svenska förfarandet strider mot Europakonventionen och det följer därav naturligt att denna även är av åsikten att ett behov av ny svensk lagstiftning är för handen.

10.3 Huvuddrag de lege ferenda

I Regeringsrättens dom i mål nr 8133-08 framhölls två viktiga aspekter i den svenska rättsordningen. Den ena aspekten som framhölls var att domstolarna är uppdelade i olika slag, allmänna domstolar som behandlar frågan om skattebrott och förvaltningsdomstolar som prövar beslutet att påföra skattetillägg. Regeringsrätten menar att uppdelningen mellan allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar leder till ökad rättssäkerhet. Författaren anser dock att det i dagsläget uppstår problem med denna uppdelning, då ordningen i vilken påföljderna åläggs enligt praxis inte har någon betydelse för dubbelbestraffningsfrågan. Beviskraven är olika för åläggande av straff för skattebrott och påförande av skattetillägg, vilket kan göra att problem uppstår om påföljder för skattebrott åläggs av allmän domstol innan skattetilläggets riktighet har prövats av förvaltningsdomstol. Finner den allmänna domstolen att beviskraven för åläggande av straffsanktion uppfylls medan förvaltningsdomstolen inte anser att beviskraven uppfylls för att påföra skattetillägg kan inte påföljden för skattebrottet vara riktigt grundad. Denna osäkerhet uppstår naturligt då prövning i olika instanser leder till bedömning av olika personer. En parallell kan dras till de refererade målen i avsnitt 7.7 där utfallen skiljde sig åt mycket, inte bara mellan hovrätt och kammarrätt utan även mellan Göta hovrätt och Hovrätten för västra Sverige.

Den andra aspekten som framhölls i regeringsrättsdomen var att det finns viktiga bestämmelser som säkerställer att de påföljder som den skattskyldige åläggs inte ska vara oproportionellt stora i förhållande till det brott eller den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. De bestämmelser som finns för att säkerställa att proportionalitetsprincipen efterlevs är givetvis mycket viktiga. De skulle dock efterlevas enklare om den svenska lagstiftningen skulle förändras till något liknande det förslag som lämnats i Norge. I dagsläget justeras skattetillägget respektive påföljden för skattebrott för att komplettera varandra till en proportionell sanktion. Ett alternativ till ändring av lagstiftningen är att skattemyndigheten undersöker om det finns tillräckligt bevis för att väcka åtal för skattebrott och lämnar i sådana fall över ärendet till polisen. Finner den inte att det finns tillräcklig bevisning för att väcka åtal, eller kommer polisen till den slutsatsen, utreds istället om det finns subjektiv täckning för att påföra den skattskyldige skattetillägg. Denna ordning kombinerad med befrielsegrunder gör det möjligt att uppfylla proportionalitetsprincipen direkt vid åläggandet av sanktionerna genom ett rättssäkert förfarande som har kvar de preventiva och straffmässiga effekterna. Dessutom kringgås problemet med uppdelningen mellan allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar då de allmänna domstolarna behandlar målet om åtal väcks och förvaltningsdomstolarna prövar riktigheten av skattetillägget om detta påförs istället. En ordning liknande detta skulle uppfylla artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. En utmaning skulle dock bli att finna ett arbetssätt för att säkerställa att varje ärende kan behandlas inom skälig tid. Sverige har redan blivit fälld flera gånger i Europa-

¹⁹⁸ Mål nr B 6-09.

domstolen för brott mot artikel 6 i Europakonventionen då skattskyldiga inte har givits en effektiv rättegångsprövning inom skälig tid.¹⁹⁹

Av domar som meddelats innan Zolotukhin-domen har framgått att skillnaden mellan påföljderna i form av de subjektiva rekvisiten kan vara avgörande för dubbelbestraffningsfrågan. Alternativet att införa ett subjektivt rekvisit i skattetilläggsbestämmelserna har därför diskuterats på olika håll, med skilda meningar.²⁰⁰ Allianspartierna ansåg i opposition att det var viktigt att ett subjektivt rekvisit infördes i skattetilläggsbestämmelserna. Detta fick dock inte stöd i slutbetänkandet från samma partier. Istället framhölls där explicit att förslagen till förändringar av skattetilläggsbestämmelserna "*inte på något sätt [...] närmar sig ett krav på oaktsamhet*".²⁰¹ Kanske kan en vändning ha skett med anledning av Zolotukhin-domen. Enligt författaren har det i ljuset av domen nämligen ingen betydelse för dubbelbestraffningsfrågan om det till dagens ordning införs ett subjektivt rekvisit för påförandet av skattetillägg då någon hänsyn inte längre ska tas till sådana aspekter.

Det norska förslaget innebär att subjektiva rekvisit ska vara en förutsättning för att *tilleggs-skatt* ska kunna påföras. Som tidigare nämnts uttryckte Regeringen²⁰² vid reformen 2003 att införandet av ett subjektivt rekvisit i skattetilläggsbestämmelserna skulle leda till en försvåring av möjligheten att utifrån enkla och schabloniserade regler ta ut skattetillägg. Regeringen menade att det är en förutsättning att reglerna är enkla för att förutsebarhet, likformighet och rättvisa ska kunna uppnås vid påförande av skattetillägg.²⁰³ Författaren instämmer i resonemanget men anser att införandet av ett subjektivt rekvisit vid påförande av skattetillägg leder till en ökad rättssäkerhet på skatteområdet. Beviskravet skulle ligga på skattemyndigheten och någon presumtion om att oriktig eller ofullständig uppgift lämnats ouskäligt skulle inte längre vara tillräcklig. Författaren kan dock ur ett samhällsperspektiv se en nackdel med den föreslagna förändringen om den införs i den svenska rättsordningen då den skulle leda till att skattetilläggets funktion försämras. Syftet med skattetillägget är att minska de undandragna skattedederna genom att förmå skattskyldiga att fullgöra sin deklareringskyldighet. Genom att införa ett subjektivt rekvisit och lägga bevisbördan på Skatteverket samt förbjuda användningen av en presumtion uppstår en risk att skattetilläggets funktion urholkas. Risken för en skattskyldig som slarvar med deklARATIONEN att påföras skattetillägg skulle inte vara lika stor och skattetilläggets preventiva effekt skulle minska. Denna aspekt måste dock hållas emot rättssäkerheten. På ett område där proportionalitetsprincipen väger mycket tungt måste statens behov av en påföljd med stark preventiv effekt vägas mot den enskildes rättighet till ett rättssäkert samhälle. I en sådan jämförelse anser författaren att det är viktigare att rättssäkerheten säkerställs och att det därmed är en bra idé att införa subjektiva rekvisit i skattetilläggsbestämmelserna. Bedömningen bör dock vara restriktiv och det bör ställas relativt höga krav på den skattskyldige att känna till sina skyldigheter enligt lagstiftningen.

¹⁹⁹ Se till exempel Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Janosevic mot Sverige (ansökan nr 34619/97), Europadomstolens dom (2002-07-23) i målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (ansökan 36985/97).

²⁰⁰ Alliansgrupp Tillväxtregion Sverige, *En rivstart för Sverige – för nya företag och jobb*, s. 13-14, SOU 2009:58, Skatteförfarandet.

²⁰¹ SOU 2009:58, Skatteförfarandet, s. 564.

²⁰² Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 137.

²⁰³ Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 137.

Det norska förslaget, att skattemyndigheten vid grov vårdslöshet och uppsåt ska tvingas välja mellan att påföra skattetillägg och att anmäla den skattskyldige för någon form av skattebrott, medför enligt författaren positiva effekter för att undvika dubbelbestrafningen, men en risk uppenbarar sig samtidigt. Risken med en sådan rättsordning är att Skatteverket ges en stor makt som egentligen ska ligga i händerna på domstolarna. Det är enligt 1 kap. 8 § RF domstolarna som ska sköta rättskipningen och som innehar makten att bestämma straff. Strömberg och Lundell menar att den väsentliga skillnaden mellan rättskipning och förvaltning, som enligt 1 kap. 8 § RF fördelas mellan domstolar respektive förvaltningsmyndigheter, är ”att domstolarna på grund av sin sammansättning och sitt förfarande erbjuder starkare garantier för riktiga avgöranden än förvaltningsmyndigheterna”.²⁰⁴ Det leder till rättsosäkerhet och en överhängande risk för att likhets- och objektivitetsprincipen, som båda kan utläsas ur 1 kap. 9 § RF enligt Pahlsson,²⁰⁵ inte efterlevs, då en handläggare i Östersund kan bedöma ett och samma fall annorlunda än en handläggare i Västervik. Om Skatteverket gör bedömningen huruvida det anser att de olika subjektiva rekvisiten är uppfyllda och lämnar över de grovt oaktsamma och uppsåtliga brotten till polisen har dock inte förvaltningsmyndigheten sista ordet. Instämmer inte polisen eller domstolen i bedömningen återförs ärendet till skattemyndigheten som får bedöma huruvida rekvisiten för påförande av skattetillägg är uppfyllda. För att öka möjligheterna till en likvärdig bedömning bör tydliga riktlinjer uppsättas för hur denna ska ske. Med anledning av detta anser författaren att risken eliminerar och att den inte utgör något hinder för en sådan rättordning.

I det norska förslaget framgår att departementet anser att det är riskabelt men ändå möjligt att påföra en skattskyldig som döms till fängelse för skattebrott skattetillägg, så länge det inte görs i flera förfaranden.²⁰⁶ Författaren anser dock att ett sådant förfarande skulle bli svårhanterligt i Sverige då domstolarna är uppdelade i allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar. Enligt den funktionsfördelning som föreligger är det förvaltningsdomstolarna som ska pröva riktigheten av påförda skattetillägg. Om talan väcks i allmän domstol och domstolen beslutar att ålägga den skattskyldige med såväl fängelsestraff som skattetillägg, var överklagas då de olika påföljderna? Om de överklagas till hovrätten innebär det att de högre instanserna av de allmänna domstolarna prövar riktigheten av påförandet av skattetillägget när detta ålagts av tingsrätten men att förvaltningsdomstolarna prövar detsamma i de fall Skatteverket påfört skattetillägget. Det är uppenbart att detta skulle utgöra risk för stridande mot likabehandlingsprincipen och därmed vara rättsosäkert. Risken för att hamna i situationer som den vi möjligen står inför nu, med de två högsta instanserna oeniga beträffande samma fråga, skulle även öka. Så länge funktionsfördelningen ser ut som den gör mellan de två typerna av domstolar kan inte skattetillägg påföras i kombination med ett fängelsestraff. Alternativen är böter, som enligt den svenska rättsordningen inte får kombineras med fängelsestraff, och skadestånd, vars funktion istället uppfylls genom eftertaxering. Ytterligare alternativ finns i dagsläget inte, varför det inte är möjligt att döma till fängelse i kombination med en ekonomisk sanktion.

Av ovanstående utredning framgår att det inte är möjligt att upprätthålla en lika tung straffbörda som det är idag för handlande i strid med TL och SkBrL. För en verkningsfull preventiv effekt bör lagstiftningen utformas utifrån de skattskyldigas perspektiv. En skattskyldig som enbart med oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna

²⁰⁴ Strömberg och Lundell, *Sveriges författning*, s. 141.

²⁰⁵ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 36.

²⁰⁶ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om ändringar i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 70, se även Rt. 2004 side 645.

uppgifter ska inte riskera att åläggas en mer allvarlig påföljd än skattetillägg. Ett skattetillägg kan visserligen vara nog så betungande men det medför inte registrering i belastningsregistret, vilket exempelvis fängelse och böter gör. Vid grov oaktsamhet eller uppsåt ska straffmässiga sanktioner åläggas. I de fall åtal inte väcks eller uppfyllande av de striktare rekvisiten inte kunnat bevisas faller ärendet tillbaka till Skatteverket som, om rekvisiten är uppfyllda, kan påföra skattetillägg. För skattskyldiga, vars handlande täcker något av dessa subjektiva rekvisit kan ett stort skattetillägg vara betydligt mer betungande än ett kortare frihetsberövande eller ett mindre bötesstraff. Det är därför, för att upprätthålla den preventiva effekten vid skattebrott, viktigt att bötesbeloppen är kännbara för denna typ av brott.

II Slutsats

Författaren anser att Zolotukhin-domen har förändrat värdet av tidigare praxis på området och att det är klart att den nya tolkningsmetod som Europadomstolen framarbetade i domen är den som i fortsättningen ska användas för att avgöra huruvida flera påföljder har ålagts med samma gärning som grund. Således ska bedömningen göras utifrån huruvida de faktiska omständigheterna är identiska eller i det närmaste identiska. Vid en applicering av tolkningsmetoden på den svenska ordningen är det enligt författaren klart att den strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Med anledning av detta finns det också ett behov av en ny svensk lagstiftning på området.

Huvuddragen av en ny lagstiftning grundas med fördel i den norska regeringens förslag på lagändringar. Dock krävs en del justeringar för att kunna implementera en sådan förändring i Sverige. Det ska vara Skatteverket som gör den första bedömningen om tillräcklig bevisning föreligger för att kunna väcka åtal för skattebrott. Blir slutsatsen att så är fallet ska ärendet lämnas vidare till polisen som, om den kommer till samma slutsats beträffande bevisningen, ska väcka åtal för skattebrott i allmän domstol. Straffet ska i en sådan situation vara fängelse eller böter. Bötesbeloppen för skattebrott bör vara kännbara för den skattskyldige för att upprätthålla en verkningsfull preventiv effekt. Finner polisen eller domstolen att bevisningen inte räcker för att väcka åtal ska ärendet återföras till Skatteverket som ska utreda om förutsättningar för att påföra skattetillägg är uppfyllda. Vid påförande av skattetillägg är författaren av åsikten att ett subjektivt rekvisit ska införas, dock med en restriktiv bedömning och med höga krav på att den skattskyldige känner till sina skyldigheter. Det ska således inte längre vara möjligt att påföra skattskyldiga skattetillägg på enbart objektiva grunder. På detta sätt anser författaren att ordningen skulle vara rättssäker och i enlighet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen samtidigt som påföljdernas straffmässiga och preventiva effekt upprätthålls.

Referenslista

Rättsfall från Europadomstolen

- Delcourt mot Belgien (1970-01-17) (ansökan nr 2689/65)
- Engel m.fl. mot Nederländerna (1976-06-08) (ansökan nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72)
- Salabiaku mot Frankrike (1988-10-07) (ansökan nr 10519/83)
- Källander mot Sverige (1989-03-06) (ansökan nr 12693/87)
- Colacioppo mot Italien (1991-02-19) (ansökan nr 19/1990/210/270)
- Gradinger mot Österrike (1995-10-23) (ansökan nr 33/1994/480/562)
- Oliveira mot Schweiz (1998-07-30) (ansökan nr 84/1997/868/1080)
- Fischer mot Österrike (2001-05-29) (ansökan nr 27950/97)
- Ferrazzini mot Frankrike (2001-07-12) (ansökan nr 44759/98)
- W.F. mot Österrike (2002-05-30) (ansökan nr 38275/97)
- Sailer mot Österrike (2002-06-06) (ansökan nr 38237/97)
- Göktan mot Frankrike (2002-07-02) (ansökan nr 33402/96)
- Janosevic mot Sverige (2002-07-23) (ansökan nr 34619/97)
- Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (2002-07-23) (ansökan 36985/97)
- Zolotukhin mot Ryssland (2009-02-10) (ansökan nr 14939/03)
- Ruotsalainen mot Finland (2009-06-16) (ansökan nr 13079/03)
- Maresti mot Kroatien (2009-06-25) (ansökan nr 55759/07)

Beslut från Europadomstolen

- Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (1999-09-14) (ansökningar nr 36855/97 och 41731/98)
- Manasson mot Sverige (2003-04-08) (ansökan nr 41265/98)
- Rosenquist mot Sverige (2004 09-14) (ansökan nr 60619/00)
- Synnelius mot Sverige (2008-06-17) (ansökan nr 44298/02)
- Carlberg mot Sverige (2009-01-27) (ansökan nr 9631/04)

Offentligt tryck Sverige

Lagtext

Rättegångsbalk (1942:740)

Skattebrottslag (1971:69)

Regeringsformen (1974:152)

Förvaltningslag (1986:223)

Taxeringslag (1990:324)

Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna den 1 januari 1995

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Förarbeten

Skatteförfarandet, SOU 2009:58

Proposition 1955:160 med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379) m.m.

Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.

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

Proposition 1982/83:134 Lag om ändring i skattebrottslagen

Proposition 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m.

Proposition 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättigheter

Proposition 1995/96:170 översyn av skattebrottslagen

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

Betänkande 1993/94:KU24 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

Rättsfall från Högsta domstolen

NJA 1973 s. 529

NJA 1981 s. 277

NJA 1983 s. 374

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 176

NJA 2004 s. 840 I och II

NJA 2005 s. 856

Rättsfall från Hovrätterna

Mål nr B 5421-08, Svea hovrätt

Mål nr B 1823-09, Hovrätten för västra Sverige

Mål nr B 6-09, Göta hovrätt

Mål nr B 2356-09, Hovrätten för västra Sverige

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1976 ref. 115

RÅ 1976 ref. 165

RÅ 1980 1:60

RÅ 1983 Aa 39

RÅ 1992 not. 3

RÅ 2000 ref. 66 I

RÅ 2000 not. 132

RÅ 2001 not. 11

RÅ 2002 ref. 20

RÅ 2002 ref. 31

RÅ 2002 ref. 79

RÅ 2002 not. 117

RÅ 2003 ref. 22

RÅ 2004 ref. 75

RÅ 2004 not. 184

RÅ 2008 ref. 51

Mål nr 8133-08

Rättsfall från Kammarrätterna

Mål nr 7637-7639-08, Kammarrätten i Stockholm

Skatteverket

Handledning, *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009*

Övrigt

Överklagande av hovrättens beslut – grovt skattebrott; nu fråga om avvisning av åtal, 2009-11-26

Offentligt tryck Norge

Lagtext

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning

Lov 20. juni 1986 nr. 31

Förarbeten

NOU 2003:7, Tilleggsskatt m.m.

Ot.prp. nr 29 (1978-1979) om ligningslov og endringer i andre lover

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Ot.prp. nr. 55 (1985-1986)

Rättsfall från Høyesterett

Rt. 2000 side 996

Rt. 2002 side 509

Rt. 2002 side 557

Rt. 2004 side 645

Rt. 2004 side 1368

Rt. 2006 side 1409

Övriga källor

Om de alminnelige domstolenes arbeid og organisering,
http://www.domstol.no/DAtemplates/Section____3055.aspx?epslanguage=NO, tillgänglig
2009-11-16, 11:20

Övriga rättskällor

Wienkonventionen om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer eller internationella organisationer sinsemellan, United Nations Treaty Series, vol. 1155, s. 331

Litteratur

- Alliansgrupp Tillväxtregion Sverige, *En rivstart för Sverige – för nya företag och jobb*, 2006
- Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm 2006
- Bogdan, Michael, *Komparativ rättskunskap*, Norstedts juridik, Stockholm 2003
- Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, uppl. 3, Norstedts juridik, Stockholm 2007
- Kindbom, Mikael, *Sveriges åklagare och ekobrottslingar håller andan*, InfoTorg Juridik, Mitt i juridiken, publicerad 2009-11-10
- Leach, Philip, *Taking a Case to the European Court of Human Rights*, uppl. 2, Oxford University press, Oxford 2002
- Lindkvist, Gustav, *Slut på dubbelbestraffning?*, Affärsvärlden, publicerad 2009-05-21
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, uppl. 12, Studentlitteratur, Lund 2009
- Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund 2003
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2009
- Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm 2005
- Strömberg, Håkan och Lundell, Bengt, *Sveriges författning*, uppl. 20, Studentlitteratur, Lund 2007
- Strömholm, Stig, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, SvJT 1971, s. 251-263
- Svanberg, Katinka, *Introduktion till traktaträtten – en lärobok i traktaträtt*, uppl. 3, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Stockholm 2003
- Thornstedt, Hans, Eklund, Erik och Rabe, Gunnar, *Skatte- och avgiftstillägg*, Norstedts juridik, Stockholm 1994
- Zila, Josef, *Specialstraffrätten en introduktion*, uppl. 6, Norstedts juridik, Stockholm 2009