

**Institutionen för ekonomi**

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2004-05-26

Kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



# **Svenska Skattetilläggets förhållande till Europakonventionens artikel 6.**

**- Är den nya lagregleringen (2003:211) tillräcklig?**

Författare:

Martin Andersson

Björn Lundgren

Magnus Nilsson

---

## FÖRORD

---

Med denna kandidatuppsats i handelsrätt avslutar vi fyra års utbildning vid Ekonomiska institutionen på Kristianstads Högskola. Det har varit givande och lärorikt att skriva denna uppsats. Det har gett oss en ökad förståelse och insikt i det svenska skattetilläggsystemet. Uppsatsen hade inte varit möjlig att genomföra utan vår handledare Bengt Åkesson som hjälpt och stöttat oss under arbetets gång.

Vi har haft både roliga och arbetsamma stunder tillsammans under den tid vi skrivit uppsatsen.

Kristianstad, Maj 2004

---

Martin Andersson

---

Björn Lundgren

---

Magnus Nilsson

---

## ABSTRACT

---

It has been widely debated whether the Swedish regulation concerning tax surcharges is in accordance with the requirements stipulated by Article 6 of the European Convention. After Sweden being convicted by the European Court of Human Rights in the Janosevic and Västberga AB cases, the Swedish Government has adjusted the SBL and the TL in an attempt to ensure that legislation is in alignment with the requirements of the European Convention. The aim of this dissertation is to investigate whether this new legislation is in accordance with the requirements stipulated by Article 6 of the European Convention, or whether Sweden is in danger of further convictions by the European Court of Human Rights on account of its tax surcharges. To fulfil the aim of this dissertation we have studied legislation, legislative history, practice and doctrine when possible. We have analysed the criticism given to the new legislation and the items where the European Court of Human Rights has convicted Sweden. These items have been compared to the new legislation to examine whether the European Court of Human Rights has adequately adjusted the legislation in order to reduce the possibility of a future conviction. We found that Sweden has made no alterations to its legislation apart from those absolutely necessary in order to be in alignment with Article 6 of the European Convention, possibly because Sweden was satisfied with its former legislation and therefore minimised the alterations. The areas where we sense the possibility of future problems are those concerning requirements regarding evidence, the presumption of innocence and finally within a reasonable amount of time. We believe that the Swedish Government ought to adjust the regulation concerning tax surcharges fully, since a future conviction would lead to further adjustments of the legislation, which is both time-consuming and costly.

---

## SAMMANFATTNING

---

Det har länge debatterats huruvida de svenska skattetilläggsreglerna är förenliga med de krav som Europakonventionen ställer upp i artikel 6. Efter att Sverige blev fällda av Europadomstolen i fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige har regeringen gjort justeringar i skattebetalningslagen och taxeringslagen, med syfte att göra den svenska lagstiftningen förenlig med Europakonventionens krav.

Syftet med vår uppsats har varit att undersöka om den nya lagregleringen är förenlig med Europakonventionens artikel 6 eller om Sverige riskerar att fällas ytterligare fler gånger av Europadomstolen rörande det svenska skattetillägget. Vi har använt oss av en rättsdogmatisk metod som innebär att vi har använt oss av lagstiftning, förarbeten, praxis och befintlig doktrin för att undersöka vårt syfte på bästa möjliga sätt. Vi undersökte den framförda kritiken mot den nya lagregleringen samt de punkter där Sverige blev fällda av Europadomstolen. Dessa punkter har vi sedan jämfört med den nya lagstiftningen för att granska om den var tillräckligt ändrad för att Sverige i framtiden inte skall riskera att fällas av Europadomstolen.

Vi konstaterade att Sverige inte har gjort fler lagkorrigeringar än man var tvungna till. Detta kan bero på att man var nöjd med befintligt lagrum och ändrade därför endast det som Sverige var tvungna att ändra på, för att vara förenliga med Europakonventionens artikel 6. De områden vi ställer oss tveksamma inför vid ett eventuellt framtida mål är hållbarheten i beviskravet, oskuldspresumtionen och slutligen skälig tid.

Vi tycker att regeringen borde ha anpassat skattetilläggsreglerna fullt ut eftersom en eventuell ny fällande dom skulle bidra till en ny lagreglering som är både tidskrävande och kostsam.

---

## FÖRKORTNINGAR

---

Prop.	Propositionen
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skattebetalningslagen
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen

---

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Avgränsningar .....	2
1.4 Disposition.....	3
<b>2. METOD</b> .....	<b>4</b>
<b>3. TEORI</b> .....	<b>5</b>
<b>3.1 Europakonventionen och de mänskliga rättigheterna</b> .....	<b>5</b>
3.1.1 Artikel 6:1 – Rättvis rättegång .....	6
3.1.2 Artikel 6:2 – Oskuldspresumtionen.....	7
3.1.3 Artikel 6:3 – Minimirättigheter i brottmål .....	7
<b>3.2 Anklagelse för brott</b> .....	<b>8</b>
3.2.1 Nationella rättens klassificering av förfarandet .....	9
3.2.2 Gärningens natur .....	10
3.2.3 Påföljdens natur och stränghet .....	10
3.2.4 Proportionalitetsprincipen .....	10
<b>3.3 Det svenska skattetilläggets utveckling</b> .....	<b>11</b>
3.3.1 Skattetilläggsreglerna i taxeringslagen.....	12
3.3.2 Grundförutsättningen för att skattetillägg skall utgå.....	12
3.3.3 Beräkning av skattetillägg.....	13
3.3.4 Regler för anstånd med skattetillägg.....	14
3.3.5 Befrielse från skattetillägg .....	15
3.3.6 Beviskravet för skattetillägg.....	15
3.3.7 Befrielsegrunder .....	16
3.4 Skälig tid.....	16
3.5 Tillgång till opartisk domstolsprövning .....	17
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>18</b>
4.1 Fallet Volvo AB .....	18
4.2 Fallet Din Bil AB .....	19
4.3 Fallet Janosevic .....	20
4.4 Fallet Västberga Taxi AB och Vulic .....	22
4.5 Skattetillägg omfattas av artikel 6 enligt Europadomstolen.....	23
4.6 Tillgång till en effektiv domstolsprövning .....	24
4.7 Skälig tid.....	26
4.8 Bevisregler.....	26
4.9 Oskuldspresumtionen .....	27
4.10 Anklagelse för brott.....	29

<b>5. ANALYS.....</b>	<b>30</b>
5.1 Skattetilläggets förhållande till artikel 6.....	30
5.2 Europadomstolens bedömning .....	32
5.3 Kritik på den nya lagregleringen (2003:211) .....	34
<b>6. SLUTDISKUSSION.....</b>	<b>38</b>
6.1 Förslag till fortsatt forskning.....	40
<b>Källförteckning.....</b>	<b>41</b>

---

# 1. INLEDNING

---

*I detta inledande kapitel redogör vi för uppsatsens problembakgrund som leder oss fram till vårt syfte med uppsatsen. Därefter beskriver vi våra avgränsningar och avslutar kapitlet med en översikt av uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Sedan den 1 januari år 1995 gäller Europakonventionen som lag i Sverige och tillkom år 1950. Konventionen garanterar enskilda ett antal fri- och rättigheter. Detta kan exempelvis gälla rätten till rättvis rättegång. Anser man att svenska myndigheter inte har respekterat fri- och rättigheterna enligt konventionen, finns det möjligheter att åberopa detta i Europadomstolen. En fällande dom mot Sverige kan generera att den svenska lagstiftningen måste ändras för att undvika framtida kränkningar inom området.<sup>1</sup>

Tidigare diskuterades det mycket om huruvida skattetillägget skulle bedömas som ett straff eller inte enligt Europakonventionens artikel 6 för mänskliga rättigheter. Sedan Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige domen, har det numera fastställts att de svenska skattetilläggsreglerna omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Med denna dom som bakgrund har nu en lagreglering av skattetillägget genomförts vars beslut fattades av riksdagen den 14 maj år 2003, med syftet att göra den svenska lagstiftningen förenlig med Europakonventionen.

Vårt svenska övervakningsorgan Skatteverket ska påföra skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift eller vid skönstaxering. I Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige domen har de tidigare tillämpade skattetilläggsreglerna inte varit helt förenliga med Europakonventionen. Med detta som bakgrund har det införts en ny lagreglering som gjort det möjligt att göra nyanserade bedömningar i enskilda fall, som vid exempelvis befrielse från skattetillägg och anstånd med betalning. När lagregleringarna fastslogs togs det dock inte full hänsyn till bland annat lagrådets

---

<sup>1</sup> Petersson, R., Europakonventionen, 2001, s. 8.



förslag,<sup>2</sup> vilket har medfört en hel del kritik, då kritikerna anser att den senaste lagstiftningen fortfarande inte anpassad till Europakonventionens artikel 6 fullt ut.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka huruvida den nya lagregleringen (2003:211) är förenlig med artikel 6 i Europakonventionen.

- Är lagregleringen anpassad fullt ut på artikel 6 i Europakonventionen eller riskerar Sverige att fällas ytterligare en gång i Europadomstolen?
- Inom vilka områden riskerar i så fall Sverige att fällas?

## 1.3 Avgränsningar

Vi kommer endast att undersöka de kritiserade lagrum och de lagrum som fällts av Europadomstolen i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige fallen gällande skattetilläggsreglerna. Undersökningen behandlar om skattetillägget numera är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Vi kommer även att undersöka relevansen i den kritik som riktats mot en alltför liten lagändring vid senaste lagregleringen och som därmed riskerar att fällas i framtida svenska skattetilläggsfall i Europadomstolen. Uppsatsen fokuserar sig därmed på den rådande lagstiftningen.

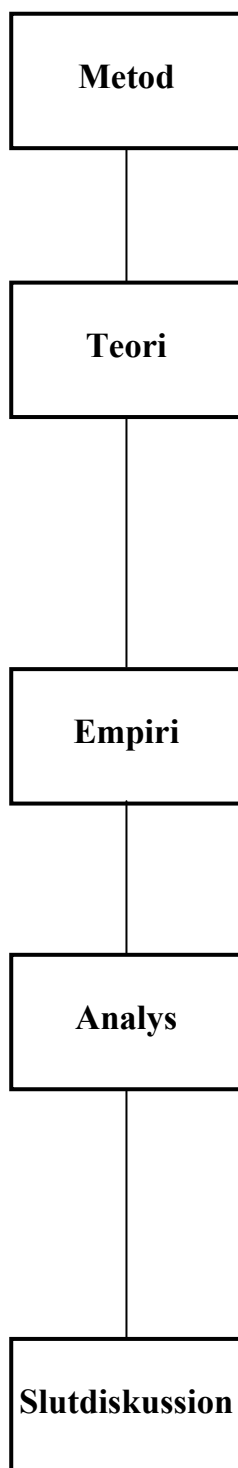
Uppsatsens rättsfall avgränsas till regeringsrättens domar gällande Din Bil och Volvo AB men framförallt Europadomstolens dom mot Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige. Anledningen till att vi valt att avgränsa oss till dessa fall är dess omfattning och att de är unika i det avseende att Europadomstolen och regeringsrätten prövat sakfrågorna. Dessutom ligger fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige till grund för Europadomstolens dom mot Sverige som tvingat fram den nya lagregleringen.

---

<sup>2</sup> Lagrådets yttrande 2003-01-23, s. 1 ff.

## 1.4 Disposition

Avsikten med dispositionen är att kort redogöra för kapitlens innehåll i uppsatsen.



### **Kapitel 2. Metod**

Innehåller vår juridiska metod för att ge läsaren en överblick över de arbetsverktyg vi har använt oss av i form av olika rättskällor.

### **Kapitel 3. Teori**

Här redogörs i korthet för Europakonventionens historik och därpå följer relevant information om artikel 6. Därefter redogör vi för det svenska skattetilläggets utveckling och sedan kommer en utförlig presentation av när och hur skattetillägget skall tillämpas.

### **Kapitel 4. Empiri**

I detta kapitel sammanfattar vi betydande rättsfall för vår uppsats. Slutligen redogörs Europadomstolens uttalanden för aktuella rättsfall.

### **Kapitel 5. Analys**

Med bakgrund av Europadomstolens dom mot Sverige och kritiken som riktas mot den nya lagregleringen av såväl lagrådet som enskilda kritiker analyserar vi den nya lagregleringens hållbarhet i en eventuell framtida prövning i Europadomstolen.

### **Kapitel 6. Slutdiskussion**

I detta kapitel avslutar vi uppsatsen med att framföra tänkbara faktorer som ligger bakom utformningen av den nya lagregleringen. Vidare redogörs för de områden Sverige kan riskera att fällas för i ett framtida skattetilläggs mål och våra argument i frågan.

---

## 2. METOD

---

*I detta kapitel förklaras den juridiska metod som vi utgått ifrån. Dessutom redogörs det för de rättskällor som har legat till grund för uppsatsen.*

---

Vi har använt oss av en rättsdogmatisk metod för att undersöka de svenska skattetilläggsreglernas förhållande till Europakonventionen och de mänskliga rättigheterna då Europadomstolen använder sig av Europakonventionens artikel 6 för att bedöma om “anklagelse för brott” råder. Med rättsdogmatisk metod menas att vi har använt oss lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin för att undersöka vårt syfte på bästa möjliga sätt.<sup>3</sup>

Den 1 juli år 2003 ändrades skattetilläggsreglerna i taxeringslagen för att vara i linje med Europakonventionen för de mänskliga rättigheterna. För att erhålla en uppfattning och en bättre förståelse huruvida den nya regleringen är i fas med Europakonventionen har vi studerat rättskällor såsom lagar och dess förarbeten. Dessutom har vi även redogjort för relevanta rättsfall för ämnet. När vi samlat in information har vi utgått från rättskällornas inbördes rangordning för att kunna tolka och utvärdera på bra och trovärdigt sätt.<sup>4</sup> I största mån har vi använt oss av taxeringslagen i lagboken och regeringens proposition (2002/03:106) som bland annat innehåller Europadomstolens dom och lagrådets yttrande. I vår analys av svenska rättsfall har vi använt oss av domar från Regeringsrätten eftersom de har ett högre prejudikatvärde jämfört med bland annat Kammarrätten. För att erhålla kompletterande och viktig information för uppsatsen har vi till sist använt oss av doktrin där Europadomstolens praxis och resonemang spelar en central roll.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, 1995, s. 33.

<sup>4</sup> Bernitz, Heuman, Leijonhufvud, Seipel, Warnling-Nerep, Victorin, Vogel, Finna rätt, 2002, s. 27.

<sup>5</sup> Bernitz m fl, a.a. s. 56.

---

### 3. TEORI

---

*Kapitlet inleds med Europakonventionens historik som följs av en genomgång av artikel 6. Därefter redogörs för det svenska skattetillägget och dess utveckling och kapitlet avslutas med en presentation av när och hur skattetillägget skall tillämpas.*

---

#### 3.1 Europakonventionen och de mänskliga rättigheterna

Europarådet bildades år 1949 av tio länderna i Europa för att stärka freden efter andra världskriget. Syftet var att skapa ett samarbete mellan länderna med demokrati och rättstatlighet som underlag. En betydande uppgift för länderna var att tillsammans skapa respekt för mänskliga rättigheter och de grundläggande friheterna.<sup>6</sup>

Europakonventionen antogs den 4 november år 1950 och trädde i kraft den 3 september år 1953. Genom Europakonventionen upprättades två olika organ, Europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna år 1954 och Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna år 1959. Organens uppgift var tillsammans med Europarådets ministerkommitté att bevaka konventionens efterlevnad. Efterhand ökade klagomålen på övervakningssystemet och en reform av systemet blev nödvändigt eftersom det var ineffektivt och behövde anpassas när allt fler medlemsländer anslöt. År 1993 fastslogs en förändring av övervakningsmekanismen i ett tilläggsprotokoll, den så kallade Wiendeklarationen. Det inrättades en ny europeisk domstol för de mänskliga rättigheterna, den så kallade "Europadomstolen" som ersatte den tidigare kommissionen och domstolen.<sup>7</sup>

Sedan den 1 januari 1995 i samband med Sveriges EU-inträde är Europakonventionen angående skydd för mänskliga rättigheter införlivad i svensk lag genom 1994:1219 inkorporeringslagen svensk författningssamling. Artikel 6 i Europakonventionen medför en grundläggande rättssäkerhetsgaranti att få tvistefrågor och anklagelser för brott prövade av domstol. Artikel 6:1 gäller både tvistemål och brottmål medan 6:2

---

<sup>6</sup> Danelius, H., Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, 2002, s. 17.

<sup>7</sup> Petersson, a.a. s. 11 f.

och 6:3 gäller enbart brottmål. Ingen annan artikel i Europakonventionen har åberopats, tolkats eller tillämpats i Europadomstolen lika mycket som artikel 6.<sup>8</sup>

### 3.1.1 Artikel 6:1 – Rättvis rättegång

I Europakonventionens artikel 6:1 går det att utläsa följande:

*“Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till sedligheten, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderåriga eller till parternas privatlivs helgd så kräva eller, i den mån domstolen så finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle lända till skada för rättvisans intresse.”*

Rättssäkerheten är central i artikel 6:1 och slår fast rätten till en rättvis rättegång. Det innebär att parten har rätt att framhäva sin ståndpunkt i målet för att försöka vinna stöd hos Europadomstolen. En annan grundläggande rätt är principen om ”equality of arms” som understryker rätten till en rättvis rättegång genom att parterna är likställda i processen och proceduren är lika både för åklagare och för talande i tvistemål. Det finns dock en skillnad när det gäller brottmål som behandlas av domstolen och där lyder principen att den tilltalade inte får ha sämre möjligheter än åklagaren att utföra sin talan inför domstolen.<sup>9</sup> Artikel 6 förhindrar däremot inte att den tilltalade har en mera förmånlig ställning än åklagaren i processen. I rätten till en rättvis rättegång ingår ett krav på kontradiktoriskt förfarande. Det kontradiktoriska förfarandet syftar till att garantera att båda parter får kännedom om allt material samt att de har lika goda möjligheter att åberopa bevisning och att utföra sin talan i processen.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Danelius, a.a. s. 131 f.

<sup>9</sup> Danelius, a.a. s. 194 ff.

<sup>10</sup> Prop 2002/03:106, s. 67.

### 3.1.2 Artikel 6:2 – Oskuldspresumtionen

I Europakonventionens artikel 6:2 går det att utläsa följande:

*“Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.”*

Att betraktas som oskyldig för ett brott innan dom faller är en viktig rättsäkerhetsprincip inom straffrätten. Oskuldspresumtionen gör gällande att den som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställs. Domstolen skall inte utgå från att den tilltalade är skyldig till det han är anklagad för. Åklagaren har bevisbördan och varje tvivel i skuldfrågan skall vara till den anklagades förmån. Domstolen får heller inte under förfarandet ge intryck att dela de uppfattningar som åklagaren, vittnen eller andra ger uttryck för.<sup>11</sup> Vid återopande av befrielsegrunderna är det den enskilde som skall visa att skattetillägget är oskäligt och måste agera aktivt. För att den anklagade skall få alla relevanta omständigheter beaktade måste de återopas av den enskilde vilket kräver en aktiv handling av honom. Oskuldspresumtionen innebär tvärtom att det först är Skatteverket som skall visa att den enskilde är betalningsskyldig och om detta fastställs är det den enskildes sak att bevisa att det finns skäl för befrielse eller nedsättning.<sup>12</sup>

### 3.1.3 Artikel 6:3 – Minimirättigheter i brottmål

*“Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:*

- a) att ofördröjligen på ett språk som han förstår, och i detalj bliva underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom;*
- b) att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar;*
- c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv utsett, eller att, i fall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde,*

---

<sup>11</sup> Petersson, a.a. s. 25.

<sup>12</sup> Meyer, A., Svensk skattetidning, 2003, häfte 5 s. 384 f.

*erhålla sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar;*  
*d) att förhöra eller låta förhöra vittnen, som åberopas emot honom, samt att för egen räkning få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom;*  
*e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han icke förstå eller talar det språk som begagnas i domstolen”.*

I artikel 6:3 i konventionen tar man upp de rättigheter som alltid ska ges för den som anklagas för brott som till exempel rätt till advokat, rätt att inkalla och förhöra vittnen och rätten till tolk med mera.

### **3.2 Anklagelse för brott**

Begreppet anklagad anger tidpunkten för när rättigheterna i artikel 6 skall träda in. Detta är framförallt av betydelse när det gäller rätten till rättegång inom skälig tid och dessutom rätten att få tillgång till en domstolsprövning. Det avgörande är alltså inte när det föreligger en anklagelse enligt nationell rätt utan enligt konventionens brottsklassificering.<sup>13</sup>

Artikel 6:1 i konventionen är tillämplig bredvid förfarandena om civila rättigheter och skyldigheter för prövningar av anklagelser för brott. De förfaranden som avses är framförallt rättegångar i brottmål som leder till ett avgörande om en anklagad person är skyldig till brott och dess brottspåföljd. Begreppet ”anklagelse för brott” är ett autonomt begrepp som innebär att tolkningen som ges skall vara självständig och allmängiltig.<sup>14</sup> För att artikel 6 skall bli tillämplig krävs att ett påförande av skattetillägg är att betrakta som en anklagelse för brott i konventionens mening. Något som kan tala för att det rör sig om en anklagelse för brott är omfånget på de avgifter som döms ut när en viss rättsregel har brutits. Exempel som kan nämnas är skattetillägget enligt den svenska lagstiftningen. Dessa avgifter kan i princip uppgå till hur stora belopp som helst.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Prop, a.a. s. 65.

<sup>14</sup> Danelius, a.a. s. 145 f.

<sup>15</sup> Petersson, a.a. s. 23.

En fråga som diskuterats är om de svenska skattetilläggen är att jämställa med en anklagelse för brott i konventionens mening. Regeringsrätten gjorde bedömningen i Volvofallet att en ”anklagelse för brott” ingår i vårt skattetillägssystem i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Europadomstolen gjorde samma bedömning i rättsfallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige den 23 juli 2002. I ovanstående mål gällde skattetillägg som påförts av Skattemyndigheten enligt 1991 års taxering gällande taxeringslagen (1990:324). I målet fanns inga skäl att göra en annan bedömning, som avser skattetillägg enligt den äldre taxeringslagen (1956:623).<sup>16</sup>

När Europadomstolen skall avgöra om ett förfarande utgör anklagelse för brott utgår den från följande tre alternativa kriterier:

1. Hur den nationella rätten klassificerar förfarandet
2. Gärningens natur
3. Påföljdens natur och stränghet.

### **3.2.1 Nationella rättens klassificering av förfarandet**

Begreppet brott är autonomt och därmed har Sveriges klassificering av vad som utgör ett brott endast begränsad betydelse i frågan om skattetillägget omfattas av artikel 6. Praxis vid bedömningen av vad som innefattar ”anklagad för brott” fastslogs i fallet Engel m.fl. mot Nederländerna.<sup>17</sup> Europadomstolens första utgångspunkt är att fastställa klassifikationen i den nationella rätten. Är det enligt nationell rätt tydligt fråga om en straffrättslig anklagelse går Europadomstolen inte vidare med de andra kriterierna, utan artikel 6 tillämpas. Europadomstolen är dock inte bunden av klassificeringen vid sin bedömning om ”anklagelse för brott” föreligger eller inte, utan de går vidare med de två övriga kriterier som finns nedan för att fastslå frågan.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Prop, a.a. s. 61.

<sup>17</sup> Europadomstolen: Engel m.fl. mot Nederländerna (dom den 8 juni 1976, serie A, nr. 22).

<sup>18</sup> Prop, a.a. s. 62.



### **3.2.2 Gärningens natur**

När Europadomstolen bedömer fall väger gärningens natur tyngre än den nationella klassificeringen som beskrevs ovan. Gärningens natur omfattar antingen brott som alla kan begå och lagstiftarna vill införa ett allmänt förbud mot eller ett brott mot förhållningsregler för en viss åtskild grupp av personer som har en specifik ställning och särskilda skyldigheter. Två olika faktorer är praxis från Europadomstolen vid bedömning om lagöverträdelsen ska leda till disciplinära påföljder eller om det utgör ordningsförseelser/administrativa förseelser. Om syftet är avskräckande och bestraffande talar det för att förfarandet är straffrättsligt, medan motsatsen gäller om syftet är att kompensera för skada. Angående gärningens svårhetsgrad är det oväsentligt om handlingen framstår som enkel eller inte, artikel 6 ska ändå tillämpas.<sup>19</sup>

### **3.2.3 Påföljdens natur och stränghet**

Vid bedömningen av det tredje kriteriet för handlingar som utgör anklagelse för brott tar Europadomstolen hänsyn till påföljdens natur och stränghet. En frihetsberövande påföljd anser Europadomstolen talar för att gärningen ska tillämpas på artikel 6. Om en faktisk frihetsberövning har utdömts eller inte, är av mindre betydelse för Europadomstolen så länge brottet innefattar frihetsberövande påföljder. Europadomstolen anser inte att möjligheten att omvandla böter till fängelse är av avgörande betydelse då överträdelserna fortfarande anses vara av kriminell natur.<sup>20</sup>

### **3.2.4 Proportionalitetsprincipen**

Europakonventionen styrs av proportionalitetsprincipen som innebär att åtgärder som innefattas av konventionen inte får vara mer omfattande än vad som framstår som rimligt för handlingens syfte. Åtgärder som inte står i rimlig relation till det intresse det är avsett att tillgodose anses bryta mot Europakonventionen.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Prop, a.a. s. 64.

<sup>20</sup> Prop, a.a. s. 63 f.

<sup>21</sup> Danelius, a.a s. 58.

Eftersom skattetillägget omfattas av artikel 6 måste Sverige ta hänsyn till principen vilket inte kommittén anser att Sverige gör. Kommittén framförde sina åsikter i prop. 2002/03:106 att de ekonomiska påföljderna som skattetillägget leder till ofta slår hårt och blindt och är därmed oproportionerligt. Detta tog regeringen inte hänsyn till vid lagändringen utan lämnade kritiker utan åtgärd.

### **3.3 Det svenska skattetilläggets utveckling**

Skattetilläggsreglerna är ett administrativt avgiftssystem, vilket är ett av två huvudalternativ för att garantera att skattedeklarationerna som lämnas in är korrekta. Parallellt med det administrativa avgiftssystemet med skattetillägg och förseningsavgifter finns det ett straffrättsligt avgiftssystem.<sup>22</sup>

Under 1971 togs ett lagförslag fram om införande av skattetilläggsregler. Det skatteadministrativa avgiftssystemet infördes och samtidigt reformerades reglerna om skattebrott och skattebrottslagen infördes. Tanken var att införa ett schabloniserat system som var effektivare och rättvisare för att det skulle vara enkelt att tillämpa. Som följd av detta skulle insatserna från åklagare och domstol begränsas till allvarigare skattebrottslighet.<sup>23</sup>

Före 1971 existerade inte något administrativt sanktionssystem av inlämnande av oriktiga uppgifter vid taxeringen. Idag täcks en del av de felaktiga handlingar, eller underlåtenhet att agera av ett system av rättsregler som tidigare omfattades av skattestraffantaganden.<sup>24</sup>

1975 tillsattes en ny skattetilläggsutredning efter en omfattande kritik mot dessa regler. Avsikten med denna utredning var att se över skattetilläggsreglerna. Detta ledde till vissa mindre lagändringar. År 1991 skedde en del förändringar av skattetilläggsreglerna som finansdepartementet tog fram. Dessa förändringar fick bland annat till följd att det blev möjligt att ta ut skattetillägg när oriktig uppgift givit upphov till ett ökat underskott och även att uttagsnivån för skattetillägg sänktes vid

---

<sup>22</sup> Alhager, M., Skattenytt, 2003, häfte 9, s. 614.

<sup>23</sup> SKV 152, s. 247

<sup>24</sup> Alhager, a.a. s. 615.

periodiseringsfel.<sup>25</sup> Därefter har ytterligare ett par lagändringar fram till år 2001 genomförts varav en av de viktigaste var en ytterligare sänkning av uttagsprocenten vid periodiseringsfel.<sup>26</sup>

År 2001 lämnades ett slutbetänkande av 1999 års skattetilläggskommitté. Skattetilläggskommitténs förslag har därefter bearbetats av finansdepartementet och de lämnade en lagrådsremiss den 19 december 2002. Riksdagen mottog en proposition av regeringen den 13 mars 2003 och riksdagen fattade beslut den 14 maj 2003.<sup>27</sup> Nedan ska vi redovisa kort för de nya skattetilläggsreglerna.

### **3.3.1 Skattetilläggsreglerna i taxeringslagen**

Det omgjorda kapitel 5 i taxeringslagen innebär att 1 § även i fortsättningen kommer att innehålla en allmän beskrivning av grunderna för uttag av skattetillägg. Skillnaden jämfört med tidigare är att beskrivningen av vad som är oriktig uppgift är fylligare än tidigare och ett angivande av beviskravet för att det skall anses vara bevisat att en uppgift är oriktig. De nya skattetilläggsreglerna möjliggör att göra mer nyanserade bedömningar som utökar och förbättrar varje enskilt skattetilläggsfall.<sup>28</sup>

### **3.3.2 Grundförutsättningen för att skattetillägg skall utgå**

Skattetillägg skall utgå vid lämnande av oriktig uppgift eller vid skönstaxering.

Har en oriktig uppgift skett på annat sätt än muntligt skall skattetillägg påföras. Likaså gäller skattetillägg om den skatteskyldige lämnat en uppgift i ett taxeringsmål som senare inte godtagits efter prövning i sak. En oriktig uppgift är när den är felaktig alternativt när den skatteskyldige inte har lämnat en uppgift som han var skyldig att lämna. En uppgift anses dock inte vara oriktig om den med övriga uppgifter utgör ett tillräckligt underlag för att Skatteverket skall kunna fatta ett korrekt beslut. Samma

---

<sup>25</sup> ib.

<sup>26</sup> SOU 2001:25, s 80.

<sup>27</sup> Alhager, a.a. s. 623.

<sup>28</sup> ib.

sak gäller om graden av orimlighet är så stor att den inte kan användas som underlag för ett beslut.<sup>29</sup>

När en uppgiftslämnare i en deklARATION eller en annan handling försöker ge intrycket av att ha lämnat alla betydande upplysningar, när han egentligen har utelämnat relevanta uppgifter, har som tidigare nämnt en oriktig uppgift lämnats. En löntagare som lämnar korrekta uppgifter om till exempel sina löneinkomster men inte medger sin realisationsvinst av aktieförsäljning har då lämnat en oriktig uppgift. Eftersom deklARATION saknar relevant upplysning anses deklARATIONEN visa att inkomsten inte förekommit.

Skönstaxering sker vid avvikelser från självdeklARATIONEN eller på grund av utebliven självdeklARATION trots att ett föreläggande skickats ut till den skatteskyldige.<sup>30</sup>

Har en självdeklARATION kommit in till Skatteverket i tid, eller till en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet fattades utges inget skattetillägg. Om det är troligt att den skatteskyldige inte har fått information om ett beslut om skattetillägg eller ett meddelande om den slutliga skatten, eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av det år då beslutet fattades, stryks skattetillägget, förutsatt att självdeklARATIONEN kommit in inom två månader från den dag han blev underrättad.<sup>31</sup>

### **3.3.3 Beräkning av skattetillägg**

När en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 procent på det belopp som felaktigt redovisats av den skatteskyldige till hans fördel. När det gäller mervärdesskatt är skattetillägget 20 procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skatteskyldige.

Skattetillägget beräknas efter tio procent och när det gäller mervärdesskatt med fem procent när den oriktiga uppgiften har kunnat rättas eller hade kunnat rättas med hjälp

---

<sup>29</sup> TL 5 kap. 1§.

<sup>30</sup> TL 5 kap. 2§

<sup>31</sup> TL 5 kap. 3§

av material som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Samma skattesatser gäller som ovan om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp som hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod.<sup>32</sup>

### 3.3.4 Regler för anstånd med skattetillägg

I de gamla reglerna i skattebetalningslagen om anstånd vid skattebetalning finns ingen reglering av skattetillägg. Den 1 juli 2003 infördes nya regler i skattebetalningslagen som avser anstånd vid betalning av skattetillägg.<sup>33</sup> Genom den nya bestämmelsen garanteras en skatteskyldig anstånd med att betala skattetillägget tills att den skatteskyldige fått en domstolsprövning av det bakomliggande skattetilläggsbeslutet. Förutsättningen för att få anstånd är att den skatteskyldige har begärt omprövning av Skatteverkets beslut eller har överklagat Skatteverkets beslut till länsrätten och har begärt anstånd med skattetillägget. Dessutom måste den skatteskyldige för att få anstånd i ett omprövningsfall till dess att länsrätten prövat frågan begära anstånd såväl vid begäran om omprövning som vid överklagande till länsrätten. Det är Skatteverket som beviljar anstånd i båda situationerna.<sup>34</sup> Anstånd ges med ett belopp som motsvarar hela det påförda skattetilläggsbeloppet. I vissa fall av anstånd med skattetilläggsbeloppet tas det hänsyn till om det är ”skäligt med hänsyn till omständigheterna” för att bevilja anstånd med hela skattetilläggsbeloppet.

Nyligen har det kommit ett rättsfall i regeringsrätten som beviljade anstånd med betalning av skattetillägg enligt de nya reglerna i 17 kap. 2 a § SBL som trädde i kraft den 1 juli 2003. Det som är anmärkningsvärt är att målet gällde 1999 års taxering och överklagan lämnades in till länsrätten under 2002 då den gamla skattebetalningslagen var tillämplig. Detta innebar att regeringsrätten anser att de nya reglerna i SBL gäller retroaktivt. Därmed tog regeringsrätten inte hänsyn till förarbetena i prop. 2002/2203:106 s. 223 där det fastslås att prövning av en överklagan av skattetillägget måste ha skett före laginträdelsen.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> TL 5 kap. 4§

<sup>33</sup> Alhager, a.a. s. 624.

<sup>34</sup> SBL 17 kap. 2a§

<sup>35</sup> Mål nr 2768-03

### 3.3.5 Befrielse från skattetillägg

Regeringen har försökt att anpassa den svenska regleringen (2003:211) efter oskuldspresumtionen. De nya reglerna innebär att det finns en möjlighet till att helt eller delvis befrias från skattetillägget. Det innebär att man kan få hel, halv eller tre fjärdedels nedsättning av skattetilläggsbeloppet. Enligt Taxeringslagen 5 kap. 14 § 1 st kan nu en skattskyldig slippa skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.<sup>36</sup> Vad som menas med ursäktlig förklaras i andra stycket i samma lagrum.<sup>37</sup>

1. *berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,*
2. *berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller*
3. *föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.*

### 3.3.6 Beviskravet för skattetillägg

Syftet med det administrativa avgiftssystem som trädde i kraft taxeringsåret 1972 var att avkriminalisera enklare skattebrott och samtidigt skapa ett enklare system vid sidan om det allmänna straffrättsliga förfarandet. Bevisbördan i det administrativa avgiftssystemet innefattar ett strikt ansvar som i praktiken innebär att ett skattetillägg kan påföras oberoende av om en oriktig uppgift lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det spelar ingen roll hur oskyldig den skattskyldige än är eftersom den som har den subjektiva bevisbördan måste kunna skaffa fram bevisning för sin ståndpunkt.<sup>38</sup> I de nya reglerna som nyligen införts i taxeringslagen 5 kapitlet finns inga förändringar för att höja beviskravet för uttag av skattetillägg eftersom regeringen ansåg att skattetillägg kan tas ut i överensstämmelse med konventionens krav om hur stark bevisningen skall vara.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Alhager, a.a. s. 625.

<sup>37</sup> TL 5 kap. 14 § 2st

<sup>38</sup> Eklund, H., Johansson, A., Skattenytt, 1998, häfte 5 s. 276 ff.

<sup>39</sup> Alhager, a.a., s. 627.

### 3.3.7 Befrielsegrunder

Vid inlämnande av oriktig uppgift av den skatteskyldige skall skattetillägg påföras. Om det föreligger sådana omständigheter att skatteverket kan påföra skattetillägg skall de på eget initiativ pröva sakfrågan om det finns grund för befrielse av skattetillägg. I den nya lagstiftningen anges olika situationer när befrielse från skattetillägg kan medges:<sup>40</sup>

- 1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skatteskyldige som inte är muntligt.*
- 2. om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.*
- 3. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak.*
- 4. om den skatteskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller*
- 5. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.*

### 3.4 Skälig tid

Artikel 6 i Europakonventionen definierar tidsperioden för tvistemål och brottmål på olika sätt för att fastställa om tiden är skälig eller inte. I tvistemål utgår tiden från den dag då målet offentliggörs vid domstol tills dess att domen är avkunnad. I brottmål så knyter Europadomstolen an till termen "anklagad för brott" som vi har redogjort för tidigare. Då börjar tidsperioden när den anklagades situation väsentligt påverkats på grund av de misstankar som finns mot honom och avslutas också även här när domen är avkunnad. Förhållandet som föranleder till att situationen väsentligt har påverkats kan till exempel vara att förundersökning har inletts i brottmålet eller att den misstänkte har förhörts eller anhållits. Vad som är en skälig tid för en process skall

---

<sup>40</sup> TL 5 kap. 8§

enligt Europadomstolen bestämmas utifrån fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen.<sup>41</sup>

Enligt Europakonventionens artikel 6 skall den anklagade vara berättigad till offentlig rättegång inom skälig tid. Samma tankegång har även Sverige anammat genom att införa en ny regel i taxeringslagen 5 Kap 14 § 3 st som medför att skattetillägget skall efterges om det har förflutit en oskäligt lång tid sedan den skatteskyldige blivit påförd skattetillägg tills dess att dom har fallit. Hur lång tid oskälig tid innebär går inte att finna i förarbetena till den nya lagregleringen. Regeringen anser att det skall avgöras från fall till fall och bero på fallets komplexitet och svårighetsgrad.<sup>42</sup>

### **3.5 Tillgång till opartisk domstolsprövning**

Artikel 6 i Europakonventionen innebär att var och en, som är anklagad eller har sina rättigheter och skyldigheter prövade, har rätt till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid, vilken skall vara en oberoende och opartisk domstol enligt denna lag.<sup>43</sup> I Sverige har nu lagändringar gjorts som är utformade för att garantera att man har tillgång till domstolsprövning enligt artikel 6. Detta har framförallt skett genom att reglerna om anstånd med betalning av skattetillägg ändrats. Det innebär att den skatteskyldige skall få anstånd med betalning av skattetillägg i samband med omprövning eller ett överklagande till länsrätt, till skillnad från den gamla lagstiftningen som ibland krävde säkerhet vid anståndsförfarandet.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> Prop, a.a. s. 68.

<sup>42</sup> Alhager, a.a., s. 626.

<sup>43</sup> Petersson, a.a. s. 21.

<sup>44</sup> Alhager, a.a. s. 624 f.



---

## 4. EMPIRI

---

*I detta kapitel sammanfattar vi betydande rättsfall för vår uppsats. Därefter redogörs för Europadomstolens uttalanden och domar för de berörda frågorna i de aktuella rättsfallen.*

---

### 4.1 Fallet Volvo AB<sup>45</sup>

I detta rättsfall (2000:66 I) var en av frågorna om det svenska skattetillägssystemet är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Regeringsrätten prövade Volvo AB:s fall med ett påfört skattetillägg, med anledning av inlämning av oriktiga uppgifter. Volvo AB hävdade att det svenska skattetilläggsförfarandet bryter mot de krav som finns i artikel 6 i Europakonventionen. De anförde att det påförda skattetillägget borde efterges på denna grund.

Regeringsrätten behandlade om artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsystemet. Regeringsrätten konstaterar att Europadomstolen kommit fram till att liknande skattetilläggsförfaranden i andra länder omfattas av artikel 6. Av Europadomstolens domar i liknande mål konstaterar regeringsrätten att tre olika kriterier är centrala vid bedömningen. Därefter analyserades det svenska skattetilläggsystemet med utgångspunkt från dessa tre kriterierna.

När det gällde det första kriteriet, den nationella rättens klassificering, konstaterar regeringsrätten att det svenska skattetillägget framställs som en straffliknande administrativ påföljd. Skattetillägg påförs i Sverige på objektiva grunder och kan inte omvandlas till fängelse. Skattetillägget i svensk rätt betraktats inte som ett straff utan utgör en administrativ avgift. Enligt regeringsrätten skapar det första kriteriet inte tillräckligt underlag för att betrakta skattetillägget som ett straff i konventionens mening.

Gällande det andra kriteriet, gärningens natur, menar regeringsrätten att det svenska

---

<sup>45</sup> Rå Ref. 2000:66 I, Volvo.

skattetillägssystemet är generellt och omfattar alla som betalar in skatt. Meningen med avgiften är att ge eftertryck åt skattebetalarnas skyldighet att iakttä vad som föreskrivs i gällande regler.

När det gällde det sista kriteriet, påföljdens natur och stränghet, konstaterar regeringsrätten att skattetillägget som påförs är proportionerligt i förhållande till det belopp som gärningen avser, vilket innebär att skattetillägget inte har något maximitak. Enligt regeringsrätten talar de två sista kriterierna för en tillämpning av Europakonventionens artikel 6 rörande de svenska skattetilläggen. Regeringsrättens slutsats var att det svenska skattetilläggsförfarandet måste anses falla inom tillämpningsområdet för artikel 6.

#### **4.2 Fallet Din Bil AB**<sup>46</sup>

Din Bil AB i Örebro påfördes skattetillägg vid 1997 års inkomsttaxering på grund av oriktiga uppgifter i deklarationen. Din Bil AB yrkade anstånd med betalning av skattetillägget tills slutlig dom förelåg i skattetilläggsfrågan och åberopade att Skatteverkets krav på betalning innan fallet var prövat i domstol strider mot den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6 Europakonventionen.

Till stöd för sin talan anförde Din Bil AB i huvudsak följande. De ansåg att skattetilläggsbeslutet var felaktigt och att det kränkte bolagets rättigheter och att det inte fanns någon grund till att påföra skattetillägg eftersom någon oriktig uppgift aldrig hade lämnats. Skattemyndigheten hade heller inte påvisat någon konkret felaktighet av Din Bil AB. Frågan var enbart att Skattemyndigheten hade en annan uppfattning om värderingen av ett leasingkontrakt. Din Bil AB ansåg att Skattemyndigheten hade gjort sig skyldig till grovt handläggningsfel genom att omprövningsbeslutet av skattetillägget hade fattats i skattenämnden utan att Din Bil AB hade blivit underrättat. Din Bil AB ansåg även att Skattemyndigheten inte tagit hänsyn till Europakonventionens artikel 6 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

---

<sup>46</sup> Rå Ref. 2000:66 II, Din bil.

I länsrätten prövades möjligheten att få anstånd med inbetalning av skattetillägget för bolaget och fann att sådana förutsättningar inte förelåg i detta fall. Kammarrätten ansåg att skattetillägg möjligen är att anse som en straffrättslig sanktion men att det ändå inte strider mot Sveriges internationella åtaganden. Kammarrätten konstaterade att skäl för anstånd inte förelåg. I regeringsrättens dom konstaterades att det svenska skattetillägget faller in under artikel 6 i Europakonventionen. I frågan om artikel 6.2 Europakonventionen hindrar verkställighet av ett inte lagakraftvunnet beslut, kan det utläsas ur artikeln att en oskuldspresumtion ska gälla tills skulden lagligen fastställs. Regeringsrätten tolkade artikeln som att det inte kan utläsas att en brottspåföljd som fastställs inte får gå i verkställighet innan beslutet vunnit laga kraft.

Om man anklagas för brott har man enligt artikel 6:1 rätt till domstolsprövning av sin sak. Efter ett administrativt beslut har tagits ska den enskilde ha möjligheten att få sin sak prövad av domstol som kan tillgodose den rättssäkerhet som ställs av artikeln. Regeringsrätten ansåg att det inte fanns något som hindrade frågor som omfattas av artikel 6 att behandlas av en administrativ myndighet. Den skatteskyldige har möjlighet att begära anstånd men regeringsrätten ansåg att reglerna för anstånd ger den skatteskyldige möjlighet att få en preliminär bedömning i domstol av den slutliga utgången av målet. I fall den skatteskyldige avstår eller om inte grunder för anstånd anses finnas, anser regeringsrätten att det inte är oförenligt med artikel 6:2 att kräva omedelbar verkställighet. Därmed fann regeringsrätten att Europakonventionen är tillämplig och att artikel 6 i princip inte hindrar verkställigheten.

### **4.3 Fallet Janosevic** <sup>47 48</sup>

Den 23 juli 2002 kom två parallella domar mot Sverige från Europadomstolen som gällde frågan om det svenska skattetilläggsbestämmelserna är förenliga med artikel 6 i Europakonventionen. Fallen var Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige. Båda företagen bedrev taxirörelse under hösten 1995 och blev föremål för revision för 1994 års taxering.

---

<sup>47</sup> Prop, a.a. s. 69 f.

<sup>48</sup> Janosevic v. Sweden

Revisionen ledde till att Janosevic i december 1995 påfördes drygt 1 miljon kronor i mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och inkomstskatt samt drygt 160 000 kr i skattetillägg. Under det första kvartalet år 1996 begärde Janosevic omprövning av beslutet och ärendet kom sedan att avlösas i en lång rad av myndighetskontakter som beskrivs nedan.

Skattemyndigheterna omprövade beslutet i februari år 1999 men fann inte något skäl till ändring av sitt tidigare beslut. Janosevic vände sig då till länsrätten och överklagade beslutet men även där avslogs överklagan i en dom den 7 december år 2001. Därefter vände sig Janosevic till kammarrätten med sin begäran om omprövning av skattemyndigheternas beslut men även där avslogs begäran.

I anknytning till Janosevic överklagan till Skattemyndigheterna ansökte Janosevic dessutom anstånd med betalning av de påförda skatterna och skattetillägget. Skattemyndigheten höll med att det fanns förutsättningar för att Janosevic skulle få anstånd, dock var hans ekonomi så ansträngd att han var tvungen att ställa en säkerhet tills dess att ärendet var klart. Janosevic hade inte en sådan betalningsförmåga att han kunde ställa en säkerhet vilket ledde till att anståndet avslogs.

Den direkta följden av att Janosevic inte fick något anstånd beviljat blev att Kronofogdemyndigheten försatte Janosevic i konkurs i mars år 1996 eftersom han hade obetalda skattefordringar. Därefter överklagade Janosevic anståndsbeslutet till länsrätten där det blev avslag den 11 juli år 1996, vilket också blev fallet i överklagan av beslutet som lämnades in till kammarrätten och regeringsrätten.

Konkursen som genomdrevs av Skattemyndigheten godkändes av tingsrätten i juni år 1996. I konkursöverklagan till hovrätten och Högsta domstolen yttrade Janosevic bland annat att konkursbeslutet var ett brott mot artikel 6 eftersom konkursåtgärderna genomdrevs trots att han ifrågasatt Skattemyndighetens beslut om påförande av skatter och skattetillägg utan fått saken prövad av domstol. Konkursen avslutades sedan i februari år 1998. Överklagandet avslogs av hovrätten och Högsta domstolen lämnade inget prövningstillstånd.

#### 4.4 Fallet Västberga Taxi AB och Vulic<sup>49 50</sup>

I fallet Västberga Taxi AB beslutade Skattemyndigheten i augusti år 1995 att påföra skatt gällande taxeringsåret år 1994 med 197 000 kr och skattetillägg med 35 000 kr. Ägaren Vulic påfördes av Skattemyndigheten i oktober år 1995 skatt med 169 000 kr och skattetillägg med 58 000 kr. Därefter begärde Västberga Taxi AB i september år 1995 omprövning av Skattemyndighetens beslut och ansökte om anstånd med betalning av skatt och skattetillägg och därefter överklagade Vulic i december år 1995 Skattemyndighetens beslut och begärde anstånd. Skattemyndigheten avslag dock bådas begäran av anstånd.

I september år 1995 beslutade länsrätten i två domar att inte medge Västberga AB och Vulic anstånd med att betala skatten och skattetilläggen eftersom ingen säkerhet kunde ställas för beloppen. Både Västberga AB och Vulic överklagade länsrättens domar i anståndsmålen till kammarrätten, men fick avslag. I november år 1996 gjordes en utmätning av Vulics tillgångar med anledning av de obetalda skattefordringarna. Efter utmätningen i februari år 1997 försattes Västberga AB i konkurs och avslutades i december år 1997. Därefter överklagade Västberga AB tingsrättens konkursbeslut till hovrätten och Högsta domstolen som avslag begäran. Skattemyndigheten omprövade sina skattebeslut i juni år 1997 efter att Västberga AB överklagat ett omprövningsbeslut och därefter överlämnades fallet till länsrätten för prövning. I länsrättens beslut i juli år 2000 avvisades bolagets talan med motiveringen att Västberga AB saknade talerätt eftersom det upplöstes efter konkursen.

Regeringsrätten meddelade den 23 april år 2002 att bolaget beviljats prövningstillstånd. Regeringsrätten<sup>51</sup> fann därefter att bolaget återfick sin talerätt och återförvisade målet till länsrätten. Ärendet hann dock inte tas upp i länsrätten innan målet behandlades i Europadomstolen.

De båda ovanstående redogjorda svenska rättsfallen prövades av Europadomstolen och den 23 juli år 2002 kom domarna. Nedan ska vi redogöra för Europadomstolens uttalanden och dess domar som prövade om det svenska skattetilläggsbestämmelserna

---

<sup>49</sup> Prop, a.a. s. 69 f.

<sup>50</sup> Västberga Taxi AB and Vulic v Sweden

<sup>51</sup> Regeringsrättens beslut den 25 november 2002 mål nr 6715-6722-2001.

är förenliga med artikel 6 i Europakonventionen. Utfallet har blivit flitigt diskuterat i Sverige och föranledde lagförändringen i Sverige den 1 juli år 2003.

#### **4.5 Skattetillägg omfattas av artikel 6 enligt Europadomstolen<sup>52</sup>**

Europadomstolen slog fast att det svenska skattetillägget kan jämföras med straff i Europakonventionens mening. I svensk rätt klassificeras inte skattetillägget som ett straff utan som en administrativ avgift men på grund av skattetillägget är generellt och gäller alla skatteskyldiga i Sverige måste det ändå anses vara ett straff.

Europadomstolen gick vidare in på att resonera om gärningens natur och påföljdens natur & stränghet ytterligare kunde visa på skattetillägget är ett straff och därmed omfattas av artikel 6.

Gällande gärningens natur anförde Europadomstolen att det är oväsentligt att det inte finns något subjektivt rekvisit ( uppsåt och oaktsamhet) i skattetillägget för att utesluta en brottslig anklagelse enligt artikel 6. Europadomstolen sätter även vikt vid att Sverige har ersatt det tidigare straffrättsliga systemet med just skattetilläggsystemet. Europadomstolen konstaterade att skattetilläggets syfte inte är kostnadsersättning utan att förmå de skatteskyldiga att fullgöra sina förpliktelser genom att bestraffa lagöverträdelser.

Angående påföljdens natur och stränghet anförde Europadomstolen att även om skattetillägget inte kan omvandlas till fängelse så har det inte avgörande betydelse. Det faktum att skattetillägget inte har någon övre gräns och därför kan uppgå till mycket höga belopp samt de övriga omständigheterna, ledde Europadomstolen till slutsatsen att skattetillägget är både avskräckande och bestraffande, och därmed omfattas av artikel 6 i Europakonventionen.

---

<sup>52</sup> Prop, a.a. s. 71.

#### 4.6 Tillgång till en effektiv domstolsprövning

Artikel 6 i Europakonventionen föreskriver rätten för varje medborgare att ha tillgång till en effektiv domstolsprövning. Nedan redogörs för Europadomstolens bedömning av detta i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige.

Europadomstolen konstaterar att rätten till domstolsprövning får begränsas men inte på så sätt att syftet med rätten till domstolsprövning inte kan uppfyllas. I Sverige är det Skatteverket som påför skattetillägg vilket är förenligt med artikel 6 trots att tillägget kan bli mycket högt. Det centrala för att skattetilläggsystemet ska vara förenligt med artikel 6 är rättigheten för den skatteskyldige att kunna få sin sak överprövad av domstol som har behörighet, och därmed tillförsäkra den enskilde de krav som finns i artikel 6.1. Europadomstolen gör bedömningen att förvaltningsdomstolarna i Sverige uppfyller dessa krav.

När det gäller Europadomstolens syn på indrivningsåtgärderna mot Janosevic konstaterar de att de sattes igång strax efter han begärt omprövning av anståndet hos skattemyndigheterna. Han sattes dessutom i konkurs den 10 juni år 1996 vilket innebär att han inte hann få något besked om anståndet innan konkursen var ett faktum eftersom länsrätten avslag begäran om anståndet den 11 juli år 1996.

I fallet Västberga AB konstaterar Europadomstolen att bolaget bestred skattemyndigheternas beslut före det att bolaget försattes i konkurs. Vidare konstaterar Europadomstolen att länsrätten fann att bolaget saknade partshabilitet trots att Västberga AB:s överklagan sändes till länsrätten innan konkursen avslutades och bolaget upplöstes. Dessutom fick bolaget ett prövningstillstånd av regeringsrätten den 23 april år 2002. Trots Regeringsrättens meddelande har bolaget ännu inte fått någon domstolsprövning av bolagets skyldighet att betala skatten och skattetillägget. Europadomstolen ifrågasätter om en framtida domstolsprövning kan tilldela Västberga AB en effektiv tillgång till domstolsprövning under rådande omständigheter. I detta sammanhang noterar Europadomstolen att Västberga AB nekats anstånd med att betala skatten och skattetillägget på den grunden att bolaget inte kunna ställa en säkerhet på beloppet. När det gäller Vulic konstaterar Europadomstolen att hans anstånd nekats före utmätningen påbörjades.

Europadomstolen gör bedömningen att samtliga klagande fick kraftiga ekonomiska svårigheter på grund av Skattemyndighetens skattebeslut och skattetilläggsbeslut. Domstolen poängterar också att länsrätten måste ha insett dessa effekter eftersom de har funnit att förutsättningarna för anstånd var uppfyllda men att anståndet inte beviljades eftersom de klagande inte kunde ställa någon säkerhet för respektive belopp. De stora skatteskulderna för de tre klagande har varit av den storleken att domstolen anser att det var motiverat att vidta indrivningsåtgärder. Europadomstolen påpekar också att Vulic endast har betalat en mindre del av skulden medan Janosevic och Västberga AB inte har betalat något skattetilläggsbelopp alls. Trots att indrivningarna inte har avklarats anser Europadomstolen att den situation som de skatteskyldiga försatts i, borde ha skett snabbare för att de enskildas rätt till tillgång till en effektiv domstolsprövning inte skulle anses kränkt.

Europadomstolen konstaterat att det tog tre år för skattemyndigheterna att ompröva sitt beslut angående Janosevic innan de lämnade över ärendet till länsrätten för prövning. Detta är enligt Europadomstolen en för lång tid som innebar att konkursen redan avslutats innan länsrättens prövning av sakfrågan och anståndsfrågan. Domstolen anser att en sådan lång handläggningstid inte kan försvaras. I fallet Västberga AB konstaterar Europadomstolen att mer än sex och ett halvt år gick sedan Västberga AB begärde omprövning av Skattemyndighetens beslut, fram till dess att ärendet behandlades. I Vulics fall noterade domstolen den oskäligt långa tidsperioden som var nästan tre år från det att skattemyndigheterna omprövade beslutet tills länsrätten prövade frågan.

Europadomstolen var mycket kritisk mot Skattemyndighetens agerande och ansåg att de oskäligt fördröjt domstolsprövningen i samtliga tre fall. I fallet Västberga AB ansåg Europadomstolen att även länsrätten oskäligt fördröjt domstolsprövningen. Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige förhindrades därför en effektiv tillgång till domstolsprövning. Europadomstolen fann därmed att den Sverige bröt mot artikel 6.1 med avseende på rätten till effektiv tillgång till domstolsprövning.<sup>53</sup> Detta medförde att Sverige blev tvungen att utbetala ersättning till berörda parter.

---

<sup>53</sup> Prop, a.a. s. 71 f.



#### 4.7 Skälig tid

Europadomstolens ställning i frågan om processens längd är att processens tid börjar när en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller med början när myndigheternas handlande har betydande verkningar för den enskilde. I Janosevics fall räknas tiden med början när Janosevic erhållit Skattemyndighetens revisionspromemoria, allt enligt Europadomstolens bedömning. I fall skall tiden enligt Europadomstolen räknas från att Västberga AB fick veta att Skattemyndigheten övervägde att påföra skattetillägg. Europadomstolen menar att vid bestämelse av vad som är skälig tid för en process beror på fallets svårighetsgrad och den enskildes och myndigheternas agerande i processen. I fallet med Janosevic konstaterar Europadomstolen att processen tagit cirka tre år hos Skattemyndigheten och knappt tre år i länsrätten. I Västberga AB:s fall tog processen nästan fem år och för Vulic tog det fyra och ett halvt år att få frågan prövad i länsrätten. Europadomstolens bedömning var att varken målens svårighetsgrad eller den enskildes beteende motiverade den långa processen. Domstolen påpekade också att de exekutiva åtgärder som gjorts mot de skatteskyldige motiverade en snabbare process av målen. Enligt Europadomstolen är myndigheterna ansvariga för den långa processtiden. Därmed fann Europadomstolen att Sverige brutit mot artikel 6:1 med avseende på processens längd.<sup>54</sup>

#### 4.8 Bevisregler

Trots att Europadomstolen ännu inte fastställt något avgörande för beviskravets nivå, har regeringen gjort bedömningen att Europakonventionens krav om bevisningen är att den skall uppgå till en viss nivå för att säkert fastslå den anklagades skuld.

Skattekommittén har gjort bedömningen att beviskravet i ett brottmål är att likställa med förfarandet vid påförande av skattetillägg, som då skall vara uppfyllt för en fällande dom, det vill säga att den anklagades skuld skall vara "bortom rimlig tvivel". Denna bedömning har bland annat fått stöd av remissinstanserna ekobrottsmyndigheten och Malmö tingsrätt. Däremot instämmer inte Riksskatteverket

---

<sup>54</sup> Prop, a.a. s. 73.

i kommitténs bedömning som menar att Europakonventionen inte ställer några sådana krav.<sup>55</sup>

Regeringens skäl för sin bedömning är att det är en nationell angelägenhet att bestämma sina egna bevisvärderingsregler eftersom Europakonventionen inte tyder på att medlemsländerna ska följa några särskilda bevisvärderingsregler, likaså gäller Europadomstolens praxis. Emellertid finns det exempel på mål som exempelvis Pfundersfallet<sup>56</sup> där Europadomstolen ställer höga krav på bevisningen. I Pfundersfallet uttalade dock Europadomstolen att artikel 6.2 kräver att endast en domstol finner den anklagande skyldig för att han skall anses skyldig. Skattekommittén menar att Europadomstolens uttalanden indirekt tyder på att man inte utan vidare godtar att den anklagande presumeras skyldig för ett brott när det finns anledning till "rimligt tvivel". Skattekommittén menar till skillnad från regeringen att det sannolikt ska vara tyngre skäl för att den enskilde skall anses skyldig. Regeringen bedömer att gällande beviskrav för påförande av skattetillägg, "befinns", är högre än det beviskrav, "sannolikt", som tillämpas i den vanliga taxeringsprocessen och uppfyller därmed Europakonventionens krav på graden av bevisning. Med denna bakgrund var regeringen inte beredd att ändra reglerna i detta avseende.<sup>57</sup>

#### **4.9 Oskuldspresumtionen**

De skatteskyldiga Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige gjorde också gällande att Sverige brutit mot den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Europadomstolen konstaterar att förvaltningsdomstolarna i Sverige har rätt att pröva den anklagades skuld och att det är Skattemyndigheten som har bevisbördan i fråga om skattetillägg. Europadomstolen har inte funnit några tecken på att de svenska domstolarna dömt de klagande på förhand eller att de svenska domstolarna haft förutbestämd uppfattning om sakförhållandena. När det gäller frågan om betydelsen av att de svenska skattetilläggsbestämmelserna inte innehåller några subjektiva rekvisit, såsom uppsåt och

---

<sup>55</sup> Prop, a.a. s. 85 f.

<sup>56</sup> Europadomstolen: Österrike mot Italien, s.k. Pfundersfallet (dom den 11 januari 1961).

<sup>57</sup> Prop, a.a. s. 85 f.

oaktsamhet, gör Europadomstolen följande bedömning. Det svenska systemet innebär enligt domstolen att den skatteskyldige presumeras ursäktligt ha lämnat en oriktig uppgift. Det presumeras vidare att det inte är uppenbart oskäligt att påföra den skatteskyldige skattetillägg. Den skatteskyldige har sedan att motbevisa denna presumtion för att undgå skattetillägg. Europadomstolen hänvisar till fallet Salabiaku<sup>58</sup> i vilket domstolen slog fast att sådana presumtioner är tillåtna under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser. Mot bakgrund av att det svenska skattetilläggsystemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder och att ett effektivt taxeringssystem är viktigt för en stats finanser, har domstolen gjort bedömningen att presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2.

När det gällde frågan om Sverige brutit mot oskuldspresumtionen genom att Skattemyndighetens beslut verkställts före det att någon domstolsprövning skett av skatteskulden konstaterar Europadomstolen inledningsvis att artikel 6 i princip inte förhindrar att påföljder verkställs före domstolsprövning. Europadomstolen anför att en stat emellertid måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att inte den enskildes möjlighet att försvara sig i domstolsprocessen försämras. Domstolen påpekar att detta är särskilt viktigt när lagstiftningen är utformad på så vis att den enskilde skall motbevisa en straffrättslig presumtion. Domstolen påpekar att särskild försiktighet måste iaktas när det är fråga om omedelbar verkställighet av en administrativ myndighets beslut. Europadomstolen anser att en stats finansiella intressen kan rättfärdiga standardiserade bestämmelser och legalpresumtioner beträffande skatter och skattetillägg och omedelbar verkställighet av skatter men anser inte att sådana intressen i sig kan rättfärdiga omedelbar verkställighet av skattetillägg. Ett system som tillåter verkställighet före domstolsprövning av betydande skattetilläggsbelopp är enligt domstolen öppet för kritik och bör bli föremål för noggrann granskning. Europadomstolen kom fram till att även om besluten för skattetillägg varit verkställbara på så sätt att de klagandes rätt till effektiv tillgång till domstolsprövning krävt processer utan onödiga förseningar, har ingen del av skattetilläggsbeloppet betalats av Janosevic eller Västberga AB. Vulic har däremot betalat en mindre del av skatteskulden. Dessutom skulle både Janosevic och Västberga AB:s skatteskuld i sig räckt för att försätta dem i konkurs. Under dessa

---

<sup>58</sup> Europadomstolen: Salabiaku mot Frankrike (dom den 7 oktober 1988).

omständigheter gör Europadomstolen bedömningen att det svenska skattetilläggsystemet bör säkerställa återbetalning och kompensation som en tillräcklig garanti för säkerställande av den enskildes rättigheter. Europadomstolen bedömer mot bakgrund av detta att oskuldspresumtionen inte kränkts i något av fallen.<sup>59</sup>

#### **4.10 Anklagelse för brott**

I domen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige som fastslogs av Europadomstolen den 23 juli 2002 har domstolen gjort bedömningen att det svenska skattetillägget innefattar begreppet anklagelse för brott med det som Europakonventionens artikel 6 avser. Detta innebär att det svenska skattetilläggsförfarandet ska uppfylla de krav på rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikeln. Sedan den 1 januari år 1995 gäller Europakonvention som lag i Sverige och därmed är Europakonventionen direkt tillämpbar i Sverige.

De remissinstanser som yttrat sig över skattekommitténs förslag har gjort bedömningen att Europadomstolen vid en prövning av frågan med största säkerhet skulle anse att det svenska skattetillägget omfattas av artikel 6 såvida frågan gäller anklagelse för brott. Därför har kommittén utformat sina förslag med hänsyn till att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall uppfyllas. Till följd av att regeringen utformat bestämmelserna om skattetillägg så att de uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som finns i Europakonventionens artikel 6 befäster regeringen i viss grad tolkningen av konventionen. Det kan inte härledas från artikel 6 att det finns någon skyldighet för Sverige att behandla skattetillägg enligt samma regler som gäller för straff i vår lagstiftning. Detta innebär att det inte finns något som hindrar att vi betraktar vårt skattetillägg som en administrativ avgift som inte har samma regler som de straffrättsliga brotten om de föreskrivna rättssäkerhetskraven i Europakonventionen följs.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Prop, a.a. s. 73 f.

<sup>60</sup> Prop, a.a. s. 76.

---

## 5. ANALYS

---

*Med bakgrund av Europadomstolens domar mot Sverige i rättsfallen vi tidigare redogjort för och den kritik som riktas mot den nya lagregleringen av såväl lagrådet som enskilda kritiker, analyserar vi den nya lagregleringens hållbarhet i en eventuell framtida prövning i Europadomstolen.*

---

### 5.1 Skattetilläggets förhållande till artikel 6

Det svenska skattetillägget faller under artikel 6 enligt Europadomstolen. Avgörandet för att det förhåller sig på det viset är domstolens förfaringsätt för att bedöma vad som är ”anklagelse för brott”. Domstolens tre kriterier är den nationella rättens klassificering, gärningens natur och påföljdens natur och stränghet. Dessa kriterier var direkt avgörande vid fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige, för att fastställa att det svenska skattetillägget är ett straff enligt Europakonventionens mening.

Det första kriteriet som är klassificeringen i den nationella rätten är endast en utgångspunkt för Europadomstolens fortsatta utredning om den inte överensstämmer med Europakonventionens klassificering. De två övriga kriterier är desto mer betydelsefulla när det gäller prövningen. Europadomstolen utesluter inte en kumulativ slutsats som innebär en sammantagen bedömning av omständigheterna, om ingen av de tre kriterierna ensamt är avgörande.<sup>61</sup>

Som vi tidigare har redogjort för är Sveriges klassificering av begreppet ”anklagelse för brott” inte överensstämmande med Europakonventionens föreställning. För att det i Sverige ska handla om straffrättsliga förseelser måste gärningen falla in under 1 kap 1-3 § brottsbalken där straff avser böter och fängelse. Har en oriktig uppgift lämnats i deklARATIONEN så fastställer taxeringslagen 5 kap 1§ att skattetillägg ska påföras.<sup>62</sup> Lagens utformning leder direkt till vår uppfattning att skattetillägget klassificeras i Sverige som en avgift och därmed inte faller in under Europadomstolens första

---

<sup>61</sup> Rå Ref. 2000:66 I, Volvo, s. 13.

<sup>62</sup> Danelius, a.a s. 145 ff

kriterium. Detta innebär att vi också måste analysera kriterium två och tre för att undersöka om Europadomstolens tolkning att skattetillägget är ett straff överensstämmer med vår syn.

Det andra kriteriet som kallas gärningens natur har enligt praxis två olika faktorer som bestämmer om förseelsen ska tolkas som ett brott enligt konventionens mening. Den första faktorn gäller bestämmelsens räckvidd och det avgörande är om skattetilläggsreglerna är generella och riktar sig mot alla skattebetalare eller om de bara gäller en begränsad grupp. Om skattetillägget hade avsett det andra alternativet hade det inte varit straffrättsligt. Den andra faktorn avser bestämmelsens syfte. Syftet med det svenska skattetillägget är att avskräcka och bestraffa skatteskyldiga som lämnar oriktiga uppgifter.<sup>63</sup> Eftersom de svenska skattetilläggsreglerna är generella och innefattar alla skatteskyldiga och inte bara en begränsad grupp, innebär det att den första faktorn slår fast att skattetillägget är ett straffrättsligt förfarande enligt Europakonventionen. Samma sak gäller den andra faktorn där syftet är att bestraffa. Sammanfattningsvis konstaterar vi att de två olika kriterier i gärningens natur leder oss fram till att artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetillägget eftersom det inte handlar om en administrativ avgift utan ett straffrättsligt förfarande.

Det tredje kriteriet påföljdens natur och stränghet är den sista bedömningen om påförandet av skattetillägget utgör en anklagelse för brott. Det faktum att skattetillägget inte kan omvandlas till ett fängelsestraff är inte ett avgörande krav enligt tidigare domar från Europadomstolen. Det svenska skattetillägget kan praktiskt tagit uppgå till hur stora belopp som helst eftersom de bestäms schablonmässigt och kan därmed bli mycket kostsamt för den skatteskyldige.<sup>64</sup> I Volvo-domen<sup>65</sup> uttalade regeringsrätten till följd av att det inte finns någon beloppsbegränsning i skattetillägget att det indikeras starkt för att artikel 6 ska tillämpas. Vår analys av det tredje kriteriet blir att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott enligt Europakonventionen. Detta eftersom en fällande dom för brott kan ge högst 150 000 kronor i böter för att sedan övergå till fängelsestraff. Därmed anser vi att skattetillägget inte borde ses som en avgift utan dömas utifrån straffrättsens

---

<sup>63</sup> SOU, a.a. s. 135.

<sup>64</sup> Prop, a.a. s. 70 ff.

<sup>65</sup> Rå ref. 2000:66 I, Volvo, s. 14.

lagstiftning. När vi gått igenom Europadomstolens tre kriterier håller vi med om att artikel 6 ska tillämpas vid påförandet av skattetillägg. Samma slutsats kom regeringsrätten fram till i Volvo-målet och länsrätten i fallet Din bil AB.

## 5.2 Europadomstolens bedömning

I Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige fällde Europadomstolen Sverige på två punkter:

1. Artikel 6.1 med avseende på rätten till effektiv tillgång till domstolsprövning.
2. Artikel 6:1 med avseende på processens längd, det vill säga, oskälig tid.

Nedan framförs regeringens förändringar i taxeringslagen och skattebetalningslagen för att anpassa den svenska lagen till Europakonventionens artikel 6:1. Därefter framför vi förslag, befintlig kritik mot lagförändringen för att till sist framhålla våra åsikter i fråga. Vi inleder med effektiv tillgång till domstolsprövning för att sedan behandla processens längd, det vill säga oskälig tid.

I fallet Janosevic tog det tre år för skattemyndigheterna att ompröva sitt beslut innan de lämnade över ärendet till länsrätten för prövning. Detta är en lång tid som innebar att Janosevic gick i konkurs innan länsrättens prövade sakfrågan och anståndsfrågan. Europadomstolen anser att en sådan lång handläggningstid inte kan försvaras och är dessutom mycket kritisk mot Skattemyndighetens agerande och ansåg att de har oskäligt fördröjt domstolsprövningen i detta fall. Europadomstolen fastslog därför att Janosevic förhindrats en effektiv tillgång till domstolsprövning. Europadomstolen fann därmed att Sverige brutit mot artikel 6.1 med avseende på rätten till effektiv tillgång till domstolsprövning.

De nya lagändringarna har utformats för att garantera en effektiv tillgång till domstolsprövning.<sup>66</sup> Detta har främst skett genom att reglerna som rör anstånd med betalning av skattetillägg har ändrats. Numera skall den skatteskyldige medges anstånd med betalning av skattetillägg i samband med begäran om omprövning eller vid överklagande till länsrätten. Om frågan däremot skulle överklagas till kammarrätten finns ingen självklar rätt till anstånd med betalning av skattetillägget.

---

<sup>66</sup> Prop, a.a. s. 184 ff.

Vidare ställs inget krav om att någon säkerhet skall ställas för skattetillägget enligt den nya regleringen. En del kritiker menar att det borde föreligga en självklar rätt till anstånd utan att begära det, tills dess att skattetilläggsfrågan slutligen avgjorts. Detta för att inte riskera att behöva betala skattetillägget innan domstolen har avgjort frågan. Vi anser att kritikerna har grund för sin kritik eftersom man inte bör straffas med skattetillägg innan man fått saken prövad i domstol. Europadomstolen ser Sveriges skattetillägg som ett straff och inte som en avgift och då bör det först klargöras i domstol att man är skyldig till att påföras skattetillägg. Därför borde det vara självklart att man inte skall behöva ansöka om anstånd med att betala skattetillägget eftersom man inte är dömd förrän man fällts i domstol. Vi tror dock att regeringens lagändring rörande anstånd för att garantera rätten till en effektiv domstolsprövning är tillräcklig för att i framtiden vara förenliga med Europakonventionens artikel 6:1.

Europakonventionen har som vi tidigare skrivit särskilda krav för vad som anses vara oskälig tid när det gäller brottmål. I remissen SOU 2001:25 fanns inget lagregleringsförslag i taxeringslagen 5 kap 14§ för att försöka undvika att dröjsmål uppstår eftersom kommittén finner det svårt att utforma sådana regler.<sup>67</sup>

Befrielse från särskild avgift 14 §

*2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skatteskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skatteskyldige kan lastas för dröjsmålet,*

Regeringen har infört lagtexten ovan för att skattetillägget ska kunna efterges om en oskäligt lång tid har förflutit mellan Skatteverkets misstankar om en oriktig uppgift till dess att frågan slutligen är bestämd. Alhager tar i sin artikel upp problematiken med att det inte finns någon definition på vad som anses vara oskälig tid i förarbetet till lagen. Han dömer också ut den nya regleringen som han anser är märkligt utformad då han ifrågasätter vilket beviskrav man kan ställa på Skatteverket, i fråga om tidpunkten för när Skatteverket ansåg uppgiften vara oskälig. Enligt honom bör tidsintervallet räknas från den tidpunkt då det grundläggande taxeringsbeslutet tagits. Däremot anser kommittén att tidpunkten skall vara när överklagande av Skatteverkets

---

<sup>67</sup> Lagrådets yttrande 2003-01-23, s. 3.



beslut görs medan Riksskatteverket anser att tiden bör beräknas från det att den oriktiga uppgiften upptäckts.<sup>68</sup> Skattetillägget kan få stora konsekvenser för den skatteskyldige, därför anser vi att oskäligen tid bör beräknas från den dag då deklarationen kommer Skatteverket tillhanda. Detta eftersom Skatteverket vid den tidpunkten tagit del av den oriktiga uppgiften som den skatteskyldige har försäkrat med heder och samvete är sanningsenlig. Vid vårt förslag jämfört med nuvarande lag minimeras oklarheten för när tiden skall börja räknas för när oskäligen tid föreligger. Med en sådan tidig början av tidsberäkningen undanröjer Sverige risken att fällas av Europadomstolen för felaktig tidsberäkning som leder till oskäligen tid som påföljd. Även förslagen från ovannämnda kritiker anser vi vara lämpligare än nuvarande reglering då de också klargör på mer tydligt sätt när tidsberäkningen skall beräknas från.

### **5.3 Kritik på den nya lagregleringen (2003:211)**

Ytterligare kritik som framförts är att lagstiftaren inte vågat fatta beslut om hur länge den maximala handläggningstiden för ett skattetilläggsärende får ta. Detta tyder på att regeringen inte beaktat domarna avseende Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige.<sup>69</sup> Meyer anser att det finns en risk att myndigheter och domstolar inte vill kännas vid att handläggningstiden varit för lång och därmed att tiden inte varit oskäligen. Med denna bakgrund menar hon att det borde finnas maximitid för när skattetillägg får utges med ett förslag på fem år.<sup>70</sup> Detta är ett förslag vi stödjer fullt ut eftersom risken för att fällas på nytt i Europadomstolen i princip skulle försvinna. Som situationen är nu riskerar Sverige på nytt fällas i Europadomstolen vilket skulle medföra ytterligare lagregleringar. Exempelvis fem års handläggningstid som Meyer förespråkar ser vi som en lämplig gräns för när oskäligen tid föreligger. Mer än så anser vi inte att ett fall skall behöva ta oavsett omfattning. Att längden för oskäligen tid varierar från fall till fall beroende på dess omfattning är vi medvetna om, men mer än fem år skall det enligt vår mening aldrig behöva ta. Därför kunde det vara lämpligt med en lagreglering av sådan tidsbegränsning även om den inte gäller mindre omfattande fall. På så sätt riskerar Sverige att inte hamna i ett

---

<sup>68</sup> Alhager, a.a, s. 626.

<sup>69</sup> Meyer, a.a, s. 386.

<sup>70</sup> Meyer, a.a, s. 387.

liknande fall som Janosevic mot Sverige i Europadomstolen som tog sex och ett halvt år.

Trots förslaget från 1999 års skattetilläggskommitté i SOU 2001:25 om en lagreglering i taxeringslagen 5 kap angående beviskravet, har inga förändringar gjorts för att höja beviskravet för uttag av skattetillägg. Argumentet var att regeringen ansåg att skattetillägg kan tas ut i överensstämmelse med konventionens krav om hur stark bevisningen skall vara.<sup>71</sup> Skattetilläggskommitténs förslag är att straffrättens beviskrav ”bortom rimlig tid” också skall gälla skattetillägget vid bedömningen om en uppgift är oriktig. Detta för att med säkerhet vara förenligt med Europakonventionen.<sup>72</sup> Det ovanstående förslaget var att beviskravet skulle förändras till att vara ställt utom allt rimligt tvivel när grund för uttag av skattetillägg föreligger.<sup>73</sup> Denna åsikt delas av Meyer som menar att det inte borde vara någon tveksamhet om att samma bevisbörda som gäller inom straffrätten ska gälla vid påförande av skattetillägg.<sup>74</sup> Eftersom skattetillägget är ett straff enligt Europadomstolen anser Kamstam och Leidhammar att de straffrättsliga beviskraven borde gälla.<sup>75</sup> I Riksskatteverkets remissyttrande till lagregleringen framfördes kritik till ett införande av ett högre beviskrav eftersom detta skulle medföra en ökad osäkerhet för alla parter i processen om vad ”bortom rimligt tvivel” egentligen innebär. Regeringen instämmer i Riksskatteverkets argument och anser därmed att beviskravet ”befinnes” är tillräckligt och en höjning av beviskravet till ”bortom rimligt tvivel” skulle innebära problem vid Skatteverkets bevisföring. Dessutom anser regeringen att rättssäkerheten för den enskilde inte skulle öka vid en ändring av beviskravet. Detta motsätter sig Meyer som menar att högre beviskrav ökar rättssäkerheten eftersom Skatteverket måste ha en stark bevisning för att kunna tillföra skattetillägg och därmed utdelas färre tveksamma skattetillägg.<sup>76</sup>

Eftersom Sverige omfattas av Europakonventionen och det faktum att Europadomstolen anser att det svenska skattetillägget skall jämföras med straff i

---

<sup>71</sup> Alhager, a.a, s. 627.

<sup>72</sup> Virin, N., Svensk skattetidning, 2001, häfte 4, s. 304.

<sup>73</sup> Alhager, a.a, s. 627.

<sup>74</sup> Meyer, a.a, s. 385.

<sup>75</sup> Kamstam, N., Leidhammar, B., Juridisk Tidskrift 2002/03, häfte 1 sid 232 ff

<sup>76</sup> Meyer, a.a, s. 627 f.

Europakonventionens mening, anser vi att straffrättens regler skall gälla vid påförande av skattetillägg, det vill säga att beviskravet för att kunna utge skattetillägg skall vara ”bortom rimligt tvivel”. Det största argumentet för detta är att Sverige inte skall kunna fällas av Europadomstolen i ett framtida mål då Europadomstolens tidigare domar har varit av varierande bedömning. Med en sådan lagreglering anser vi att Sverige inte löper någon risk att bestrida Europakonventionen. Vidare tror vi att en eventuell ökad osäkerhet för vad som skall räknas som ”bortom rimlig tvivel” endast kommer att uppstå inledningsvis och i en mindre omfattning. Regeringens skäl anser vi inte uppväga våra argument för en lagreglering av beviskravet. Dessutom motsätter vi oss regeringens argument att inte rättssäkerheten skulle öka av en lagändring. Genom att öka beviskravet för tillämpning av skattetillägg borde det rimligtvis medföra att ett stort antal tveksamma fall av skattetillägg undanröjs och därmed ökar den enskildes rättssäkerhet.

I de nuvarande skattetilläggsreglerna ställs inga krav på uppsåt eller oaktsamhet för att Skatteverket ska kunna påföra skattetillägg. Detta innebär att det uppkommer en fråga om brott mot oskuldspresumtionen i artikel 6:2 i Europakonventionen med undantag för om den skatteskyldige har goda möjligheter att försvara sig genom att påvisa att skattetillägget inte är motiverat. I betänkandet (SOU 2001:25) till lagändringen föreslogs att skattetillägg skulle påföras endast vid uppsåt eller oaktsamhet. Lagrådet anser att man med en sådan lagreglering inte skulle riskera att överträda artikel 6. Regeringen valde dock att inte beakta lagrådets förslag utan behöll den tidigare regeln som innebär att skattetillägget oavsett subjektivt rekvisit skall påföras vid lämnande av oriktig uppgift. I stället har regeringen förbättrat möjligheterna att få jämkning eller eftergift när skattetillägget anses vara oskäligt.<sup>77</sup> Regeringens förslag försvarades av Skatteutskottet med argumentet att den ger större utrymme för hänsynstagande än vad som skulle bli fallet vid en lagreglering.<sup>78</sup>

Europadomstolen ansåg i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige att en sådan reglering som lagrådet föreslog kan vara förenlig med Europakonventionen om det används en nyanserad prövning huruvida skattetillägget

---

<sup>77</sup> Lagrådets yttrande 2003-01-23, s. 2 ff.

<sup>78</sup> Meyer, a.a., s. 384.

skall påföras eller inte.<sup>79</sup> Meyer kritiserar den nya lagregleringen och menar att en införsel av de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet inte behöver utesluta befrielsegrunderna. Vidare menar Meyer att det är mer förenligt med Europakonventionens oskuldspresumtion när Skattemyndigheten måste bevisa den enskildes uppsåt. Den enskilde är alltså oskyldig till motsatsen bevisats och inte som den nuvarande regeln, då den enskilde måste bevisa sin oskyldighet. Vi anser att det faktum att den skatteskyldige har beviskravet på sig för att hävda sin oskuld och inte tvärtom som är brukligt enligt svensk rätt är fel. Om anledningen till det låga beviskravet är att få in mer skattepengar istället för att trygga rättssäkerheten anser vi att regeringen använt sig av fel motiv på bekostnad av rättssäkerheten. Med den nuvarande regeln (2003:211) finns det fortfarande en risk att Sverige strider mot Europakonventionens artikel 6:2 i enskilda fall. Om ett enskilt fall inte anses tillräckligt nyanserat riskerar Sverige att bli fällt av Europadomstolen i ett framtida mål, vilket skulle tvinga fram en ytterligare lagreglering eftersom vad som anses vara tillräckligt nyanserat kan variera från fall till fall.

---

<sup>79</sup> Lagrådets yttrande 2003-01-23, s. 2 ff.

---

## 6. SLUTDISKUSSION

---

*I detta kapitel framför vi våra åsikter om nuvarande skattetilläggsregler. Dessutom presenterar vi tänkbara faktorer som ligger bakom utformningen av den nya lagregleringen. Vidare redogörs för de områden Sverige kan riskera att fällas för i ett framtida skattetilläggs mål. Till sist avslutar vi vår uppsats med förslag till fortsatt forskning.*

---

I uppsatsen har vi analyserat det svenska skattetilläggets förhållande till Europakonventionen med hjälp av tidigare redogjorda rättsfall i Europadomstolen. Sverige fälldes på två punkter och dessförinnan hade regeringen förberett en proposition med syfte att anpassa skattetillägget för att följa Europakonventionens artikel 6 där de mänskliga rättigheterna regleras. Följden av domarna lät inte vänta på sig utan propositionen som lades fram av skattetilläggskommittén innehöll lagändringar och kommentarer för att förhindra att Sverige fälls igen. Det gjordes därmed en ordentlig genomgång av taxeringslagen och skattebetalningslagen och många ändringar genomfördes inför taxeringsåret 2004.

Europadomstolen slog fast att det svenska skattetillägget var ett straffrätligt förfarande och att Sverige då måste följa artikel 6 i Europakonventionen. Detta gjorde inte Sverige och de två punkter Sverige fälldes för i målen var, rätten till effektiv tillgång till domstolsprövning och processens längd, det vill säga oskäligen lång tid. Många frågor stod dock obesvarade och gör så fortfarande då bara de aspekterna som berörde målen togs upp för prövning. Vi kan konstatera att Sverige inte har gjort några lagkorrigeringar mer än nödvändigt. Detta kan bero på att man var nöjd med befintligt lagrum och ändrade därför endast det som Sverige var tvingade att ändra, för att på så sätt vara förenliga med Europakonventionens artikel 6 enligt Europadomstolens domar i parallellmålen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige, samtidigt som man i största möjliga mån behåller den gamla lagstiftningen. Vi ifrågasätter detta eftersom Sverige nu hade möjligheten att upprätta en ny lagreglering som skulle vara förenlig med Europakonventionen, inte bara på behandlade ämnen som exempelvis handläggningstiden utan i samtliga avseenden angående det svenska skattetillägget.

Vi anser att det svenska skattetillägget är oproportionerligt och kan därför slå orimligt hårt mot den enskilde individen eftersom skattetillägget kan uppgå till hur höga belopp som helst. Detta har exempelvis drabbat Pernilla Wiberg, som nu har vänt sig till Europadomstolen för att få skattetillägget prövat ännu en gång. Skatteverket påförde Pernilla 1,2 miljoner kronor i skattetillägg förutom eftertaxeringen med ränta. Detta ska jämföras med att en åtalad för brott kan få som högst 150 000 kr i böter. I förhållande till överträdelsen anser vi att påföljden strider mot konventionens proportionalitetsidé och därmed även mot konventionen.

Troligtvis finns det flera faktorer som förklarar regeringens agerande angående den nya lagregleringen. En sådan aspekt som kan ha haft en betydande roll är de statsfinansiella intäkterna. Enligt vår mening skulle en utökad lagreglering garantera att Europakonventionen följs fullt ut men skulle då troligtvis ge en negativ påverkan på de statsfinansiella intäkterna. Hade exempelvis bevisbördan korrigerats i lagrummet till ”bortom rimligt tvivel” skulle det innebära att skattetillägget skulle bli svårare att påföra för Skatteverket eftersom det skulle ställas krav på bevisbördan av Skatteverket till skillnad från idag då den anklagade har bevisbördan om sin oskuld. Detta hade med största sannolikhet inneburit att många skattetilläggsfall hade undanröjts eftersom Skatteverket hade fått svårare att bevisa den skatteskyldiges skuld. Svenska staten hade därmed förlorat skatteintäkter från skattetilläggsfall samtidigt som handläggningstiderna troligen hade ökat på grund av det ökade beviskravet. En korrigerad till ”bortom rimligt tvivel” skulle därmed öka arbetsbördan och kräva mer resurser i form av personal för att kunna genomföra handläggningen på ett tillfredsställande sätt. En sådan rekrytering av personal skulle vara kostsam för staten, vilket troligtvis inte är av regeringens intresse med tanke på deras begränsade resurser i form av pengar. Om regeringen tagit hänsyn till sådana ekonomiska aspekter anser vi att det är felaktigt. Vi tycker det vore lämpligt att anpassa skattetilläggsreglerna fullt ut eftersom en ny fällande dom skulle bidra till en ny lagreglering som är både tidskrävande och kostsam. Det huvudsakliga syftet vid lagregleringen borde vara att garantera rättssäkerheten av skattetilläggsystemet.

Enligt vår bedömning finns det fortfarande en risk att Sverige kan komma att fällas ännu en gång i Europadomstolen eftersom vi anser att lagregleringen inte är ändrad i

tillräckligt stor omfattning. Nedan redogör vi för de svagheter som enligt oss finns i nuvarande lag och som därmed kan tänkas strida mot artikel 6 i Europakonventionen:

- Skälig tid
- Beviskravet
- Oskuldspresumtionen

Då regeringen inte har fastställt hur lång tid det får gå innan tiden ses som oskälig blir det en bedömningssak från fall till fall huruvida Sverige är förenlig med Europakonventionen. Vid oskuldspresumtionen är det också en bedömning från fall till fall om Sveriges bedömning varit tillräcklig nyanserad eller inte. Med nuvarande lag ställs som tidigare nämnts inga krav på uppsåt eller oaktsamhet för att Skatteverket ska kunna påföra skattetillägg. En lagförändring hade tryggt lagens förenlighet med Europakonventionen. Om beviskravet ändrats från ”befinnes” till ”bortom rimlig tvivel” hade det inneburit en garanti att Sverige inte skulle kunna fällas i ett framtida mål i denna fråga och därmed med säkerhet vara förenlig med Europakonventionen.

### **6.1 Förslag till fortsatt forskning**

Av den orsaken att Europadomstolen fastställt att det svenska skattetillägget är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen tycker vi att det skulle vara intressant att undersöka huruvida artikel 4:7 kan vara tillämplig på det svenska skattetillägget. Denna artikel innebär att man inte ska kunna dömas till två straff för samma brott, exempelvis skattetillägg och fängelse. Det hade också varit intressant att undersöka de rättsfall som uppkommit efter 1 januari år 2004 angående skattetillägget, för att se hur likartat de svenska domstolarna tolkar den nya lagregleringen. Det vore också intressant att undersöka Europadomstolens domar i framtida skattetilläggsfall, som bygger på den nya lagregleringen från och med 1 januari år 2004. Detta för att se hur Europadomstolen har mottagit Sveriges nya lagreglering och se om Sverige har undanröjt hotet att på nytt fällas av Europadomstolen.

---

## Källförteckning

---

### **Offentligt tryck**

Lagrådets yttrande 2003-01-23. [www.lagradet.se/yttranden/Skattetillagg.pdf](http://www.lagradet.se/yttranden/Skattetillagg.pdf)

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

SOU 2001:25. Betänkande av 1999 års skattetilläggskommitté. Finansdepartementet

### **Litteraturlista**

Bernitz, Ulf & Heuman, Lars & Leijonhufvud, Madelein & Seipel, Peter & Warnling-Nerep, Wiveka & Victorin Anders & Vogel, Hans-Heinrich (2002) Finna rätt. Uppl. 7:1. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Danelius, Hans (2002) Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. Uppl. 2:1. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Peczenik, Aleksander (1995) Juridikens teori och metod. Uppl. 1:1. Stockholm: Fritzes förlag AB

Petersson, Roger (2001) Europakonventionen: en praktisk introduktion. Uppl. 1:1. Stockholm: Norstedts Juridik AB

### **Tidskrifter och rapporter**

Alhager, Magnus. ”Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning”. Skattenytt 2003 häfte 9

Eklund, Hans & Johansson, Anders ”Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen” Skattenytt 1998 häfte 4

Kamstam, Natalie & Leidhammar, Börje. ”Beviskravet i skatteprocessen avseende eftertaxering och skattetillägg” Svensk Juridisk tidskrift 2002/03 häfte 1



Meyer, Andréa. ”Strider de föreslagna skattetilläggsreglerna mot Europakonventionen.” Svensk skattetidning 2003 häfte 7

Skatteverket. ”Skattestatistisk årsbok” Skv 152, sid 247, 2003

Virin, Niclas. ”Förslag till reform av skattetilläggsreglerna; slutbetänkande av 1999 års skattetilläggskommitté (SOU 2001:25)”. Svensk skattetidning 2001 häfte 4

## **Rättsfall**

### **Europadomstolen**

Case of Västberga Taxi AB and Vulic v. Sweden. Dom den 23 Juli 2002, 36985/97

Case of Janosevic v. Sweden. Dom den 23 juli 2002, 34619/97

Engel m.fl. mot Nederländerna. Dom den 8 juni 1976, serie A, nr. 22.

Pfundersfallet, Österrike mot Italien. Dom den 11 januari 1961.

Salabiaku mot Frankrike. Dom den 7 oktober 1988.

### **Regeringsrätten**

Rå ref. 2000:66 I (Volvo)

Rå ref. 2000:66 II (Din bil)

Mål nr 2768-03 4 maj 2004

### **Svenska författningar**

Skattebetalningslagen (1997:483)

Taxeringslagen (1990:324)