

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
8133-08

meddelad i Stockholm den 17 september 2009

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 6 oktober 2008 i mål nr 1609-08, se bilaga

SAKEN

Skattetillägg

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller överklagandet, undanröjer länsrättens och kammarrättens domar och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 21 juni 2007.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten undanröjer underinstansernas domar och fastställer Skatteverkets beslut avseende skattetillägg. Skatteverket anför bl.a. följande. Allmänmotiveringen i förarbetena till 5 kap. 14 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324), TL, ger närmast sken av att befrielse, hel eller delvis,

Dok.Id 78698

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Mål nr
8133-08

aktualiseras bara då den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff (prop. 2002/03:106 s. 154). Det straff som AA dömts till, 75 dagsböter à 100 kr, kan inte anses utgöra ett mer kännbart straff varför fullt skattetillägg bör tas ut. En sådan ordning förefaller rimlig. Grunden för befrielse är just att det ska vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Döms den skattskyldige av allmän domstol till ett måttligt eller lågt bötesstraff, blir den ekonomiska effekten av straffet mycket måttlig, medan den ekonomiska effekten av att skattetillägget halveras oftast blir mycket stor. En tolkning av vad som återges i författningskommentaren till den aktuella bestämmelsen skulle möjligen kunna vara att det aldrig föreligger förutsättningar för att ta ut fullt skattetillägg om den skattskyldige dömts för skattebrott avseende den aktuella gärningen (nyss nämnda prop. s. 244). Effekten av en sådan tolkning blir emellertid att den skattskyldige med största sannolikhet har en väldigt stor ekonomisk fördel av att först bli dömd av allmän domstol och därefter påförd skattetillägg, jämfört med om förhållandet varit det motsatta.

AA bestrider bifall till överklagandet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

AA har av allmän domstol dömts för skatteförseelse enligt 3 § skattebrottslagen (1971:69) till 75 dagsböter à 100 kr för att han underlåtit att i sin självdeklaration ta upp vissa ersättningar för utfört arbete. Skatteverket har därefter påfört honom skattetillägg avseende samma oredovisade ersättningar. Ett sådant förfarande är förenligt med inhemsk lagstiftning, och ingen av parterna har berört frågan om detta också är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, EKMR. Regeringsrätten noterar dock att Europadomstolen i år meddelat två domar vilka får anses innebära en delvis ny tolkning av konventionens förbud mot dubbelbestraffning (Sergey Zolotukhin mot Ryssland, dom den 10 februari 2009, och Ruotsalainen mot Finland, dom den 16 juni 2009).

Mål nr
8133-08

Regeringsrätten noterar vidare att Skatteförfarandeutredningen har tagit upp frågan i betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58) där också Europadomstolens avgörande Sergey Zolotukhin mot Ryssland analyseras. Utredningens uppfattning är att rättsläget är osäkert och att osäkerheten ökat genom nämnda avgörande. Utredningen bedömer att behovet av lagändringar bör utredas.

För svensk lagstiftning gäller sedan länge som en allmän princip att kriminalisering som metod för att söka hindra överträdelser av olika normer bör användas med återhållsamhet. Lagstiftningens normerande och informerande syfte bör i många fall kunna tillgodoses även utan kriminalisering (prop. 1994/95:23 s. 53 f., bet. 1994/95:JuU2 s. 6 f., 2006/07:JuU 2 y). Användningen av sanktionsavgifter i stället för straff bygger på samma grundsyn.

Det svenska systemet med administrativa sanktionsavgifter infördes 1972 samtidigt som reglerna för skattebrott reformerades och förbehölls de grövre fallen av oriktigt uppgiftslämnande vid beskattningen. Av förarbetena till reformen (SOU 1969:42 och prop. 1971:10) framgår bl.a. följande. Den tidigare skattestrafflagen hade kritiserats i flera avseenden i fråga om systematik, likformighet och effektivitet. Införandet av ett administrativt påföljdssystem skulle ha flera fördelar. Åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna kunde befrias från en mängd ärenden av mindre betydelsefull art. Vidare nämndes att den chikan som många upplevde vid ingripande från åklagarmyndighetens sida skulle försvinna i de fall det var kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Vissa förfaranden, som då inte omfattades av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kunde avkriminaliseras. Dessutom skulle man vinna den fördelen att skatte- och avgiftstilläggen bedömdes av de myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar som i sin dagliga gärning har att tillämpa de materiella bestämmelserna. De ansågs besitta den bästa sakkunskapen för att avgöra frågor om "ursäktlighet" vid oriktiga uppgifter från skattskyldiga eller andra uppgiftslämnare. Departementschefen framhöll i sammanhanget särskilt följande. "Jag vill alltså göra gällande att en god kännedom om de materiella reglerna måste ge god rättssäkerhet i fråga om avgiftspåföring. Vad jag

nu sagt gör det givetvis inte mindre angeläget att bestämmelserna utformas med särskild vikt på att skapa tydliga gränser mellan fall där avgift ska utgå och sådana där avgiftsplikt inte ska föreligga.”

Ett kännetecken för det svenska systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är vidare reglerna för samordning av påföljder. Av 5 kap. 14 § första stycket TL framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. I tredje stycket samma bestämmelse anges att, vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, det ska särskilt beaktas, i enlighet med punkten 3, bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Av allmänmotiveringen i den proposition som låg till grund för bestämmelsen framgår att syftet är att säkerställa att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare uttalas att tanken är att befrielse ska kunna komma i fråga i de fall den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff (prop. 2002/03:106 s. 154).

Även i brottsbalken finns det regler om samordning av påföljder. Enligt 29 kap. 5 § första stycket ska domstolen vid straffmätningen i skälig omfattning beakta vissa omständigheter i mildrande riktning. Efter en uppräkningslista i sju punkter av olika omständigheter anges i en åttonde punkt att domstolen även ska beakta om det föreligger någon annan omständighet som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff. Bland de omständigheter som enligt praxis beaktas är om det utgår en administrativ sanktionsavgift, t.ex. skattetillägg. Praxis innebär att sådana avgifter i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i domen.

Mål nr
8133-08

Förbudet mot dubbelbestraffning i EKMR bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. I Sverige liksom i flera andra konventionsstater finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Som framgått har den kompetens och sakkunskap som byggts upp i de olika domstolarna tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.

Ett förfarande där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende en och samma oriktiga uppgift vid taxeringen har också tidigare godtagits av Europadomstolen (Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, Rosenquist mot Sverige, beslut den 14 september 2004 och Synnelius mot Sverige, beslut den 17 juni 2008, som dock inte avsåg skattebrott utan bokföringsbrott). Både Högsta domstolen och Regeringsrätten har i vägledande avgöranden funnit att svensk rätt inte strider mot konventionen (se t.ex. NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79).

Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 tyder på en utveckling av domstolens praxis. De avser emellertid inte det svenska rättssystemet, som innehåller bl.a. de särdrag som redovisats ovan. Regeringsrätten drar slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med EKMR.

Avsikten med bestämmelsen i 5 kap. 14 § första stycket TL är enligt förarbetena att befrielse från skattetillägg ska aktualiseras då den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff. AA har dömts för skatteförseelse till 75 dagsböter à 100 kr. Regeringsrätten finner att denna påföljd inte kan anses så kännbar från ekonomiska och andra utgångspunkter att den tillsammans med skattetillägget, uppgående till 13 498 kr, medför att den sammanlagda påföljdsbördan blir i förhållande till förseelsen oproportionellt tung. Förutsättningar för befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen i

5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL föreligger därmed inte. Annat skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram. Överklagandet ska därmed bifallas.

Sten Heckscher

Carina Stävberg

Peter Kindlund

Anna-Karin Lundin

Olle Stenman

Lena Björner
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2009-08-19