

Målnummer:	7106-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-09-22		
Rubrik:	Betalningssäkring kan ske även för en fordran avseende skattetillägg.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 §, 2 §, 3 §, 4 §, 7 §, 8 §, 10 §, 11 § och 21 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter• Artikel 6 i europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (1994:1219)• Artikel 1 i första tilläggsprotokollet till europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (1994:1219)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2000 ref. 66 I• Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i mål nr 34619/97 och 36985/97 (Janosevic respektive Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige)		

REFERAT

Länsrätten i Skåne län (2003-03-28, ordförande Almebäck) avslag i dom den 28 mars 2003 Skattemyndighetens i Malmö yrkande om att egendom motsvarande en då ännu inte fastställd beräknad sammanlagd fordran om 3 341 097 kr, varav 2 784 248 kr avsåg mervärdesskatt och 556 849 kr skattetillägg, skulle få tas i anspråk genom betalningssäkring hos Plåt, Rör och Svets Service i Norden AB (bolaget).

Skattemyndigheten överklagade domen hos Kammarrätten i Göteborg.

Kammarrätten i Göteborg (2003-09-17, Dryselius, Valinder, referent, Wikner) biföll skattemyndighetens talan såvitt avsåg fordringen på mervärdesskatt, men avslag yrkandet om betalningssäkring avseende fordringen på skattetillägg eftersom det fick anses oförenligt med artikel 6 i Europakonventionen att i ett interimistiskt förfarande godta betalningssäkring för en fordran som avser skattetillägg.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besluta att så mycket av bolagets egendom som svarar mot en fordran om 556 849 kr avseende skattetillägg på den av kammarrätten betalningssäkrade mervärdesskattefordran får tas i anspråk genom betalningssäkring. Skatteverket anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. Betalningssäkring av en skattetilläggsfordran strider inte mot artikel 6 i Europakonventionen. Betalningssäkring är endast en processuell säkerhetsåtgärd som i huvudsak motsvarar kvarstadsinstitutet inom civil- och straffrätten och syftar till att säkerställa verkställighet av ett kommande skatte-, avgifts- eller skattetilläggsbeslut. Egendom som har betalningssäkrats måste utmätas innan det allmänna får betalning ur säkerheten och egendomen får inte säljas annat än i undantagsfall. Ett beslut om betalningssäkring av fordran på skattetillägg kommer inte heller i konflikt med de nya bestämmelser om anstånd med betalning av skattetillägg som införts i 17 kap. 2 a och 3 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten (2004-09-22, Nordborg, Eliason, Almgren, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av lagen (1978:880) om

betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringslagen) framgår att för att säkerställa en fordran på bl.a. skatt och skattetillägg får så mycket av gäldenärens egendom som svarar mot fordringen tas i anspråk (1 § första stycket och 2 §). Är det fråga om en fordran som inte är fastställd, får betalningssäkring ske endast om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas (1 § andra stycket). Beslut om betalningssäkring får fattas om det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen och denna uppgår till betydande belopp, dock endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för gäldenären eller för något annat motstående intresse (4 §). Fråga om betalningssäkring prövas av länsrätt (3 §). Om ett beslut om betalningssäkring meddelats för en fordran som inte är fastställd, och blir fordringen senare inte slutligt fastställd eller fastställs den slutligt till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats, har gäldenären rätt till ersättning av staten för ren förmögenhetsskada som därigenom kan ha tillfogats honom (21 §). I lagen finns också regler om hävning av beslut om betalningssäkring om en fordran inte fastställs inom viss tid (7 §) och om en i princip ovillkorlig rätt till muntlig förhandling i länsrätt och kammarrätt (8 §). Beslut om betalningssäkring får verkställas genast efter ansökan hos kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten får dock i princip inte göra mera än att ta egendomen i förvar, eller vidta motsvarande åtgärd för att säkerställa fordringen (10 och 11 §§ jämfört med 6 kap. utsköningsbalken).

Europakonventionen är, med de tillägg till konventionen som gjorts genom bl.a. dess första tilläggsprotokoll, svensk lag (SFS 1994:1219). Enligt konventionen skall var och en, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag (artikel 6.1). Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts (artikel 6.2). Vidare ges ett antal minimirättigheter som var och en som blir anklagad för brott skall ha (artikel 6.3). Enligt det första tilläggsprotokollet skall varje fysisk eller juridisk person ha rätt till respekt för sin egendom, och ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag, vilket dock inte inskränker en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom bl.a. för att säkerställa betalningen av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten (artikel 1).

Genom rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige har klargjorts att skattetillägg faller in under artikel 6 i Europakonventionen och att skattetillägg skall jämföras med brottspåföljd i artikelns mening. Ett ifrågasatt påförande av skattetillägg är således jämförbart med en anklagelse för brott. Att skattetillägg kan påföras utan krav på uppsåt eller oaktsamhet anses inte strida mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2, under förutsättning att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar för att medge befrielse från skattetillägget finns (RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens nyss angivna domar p. 104 respektive p. 116).

Europadomstolen har vidare förklarat att varken artikel 6 eller några andra bestämmelser i konventionen principiellt utesluter åtgärder för verkställighet av beslut om skattetillägg redan innan skattetillägget slutligen fastställts. När det gäller verkställighetsåtgärder förutsätts dock, särskilt om de vidtas före det att en domstol prövat skattetilläggsfrågan, att en strikt granskning sker för att finna en rättvis balans mellan motstående intressen. Domstolen pekar på att en faktor av betydelse vid en sådan granskning är i vad mån reglerna medger att en skattskyldigs ursprungliga rättigheter kan återställas om han vinner framgång vid en överprövning av skattetilläggsfrågan (anförda domar p. 106 och 108 respektive p. 118 och 120).

Fråga är då om betalningssäkring av en skattetilläggsfordran kan anses innebära att oskuldspresumtionen trätts för när särskilt om, som i förevarande fall, skattetilläggsfordringen inte fastställts när beslut om betalningssäkringen skall prövas.

Syftet med betalningssäkringslagen är att tillfälligt trygga det allmännas fordringsanspråk till dess fordringen betalas på sedvanligt sätt under förfallotiden, eller till dess den kan bli föremål för indrivning. Förutsättningarna för betalningssäkring motsvarar i princip den straffprocessuella säkringsåtgärden kvarstad i 26 kap. rättegångsbalken. Kvarstad kan tillgripas om någon är skäligen misstänkt för brott och det skäligen kan befaras att han genom att avvika eller genom att undanskaffa egendom eller annorledes undandraget sig att betala bl.a. böter, värdet av förverkad egendom, företagsbot eller annan ersättning till det allmänna (26 kap. 1 § rättegångsbalken). Stöd för säkringsåtgärder av detta slag finns i artikel 1 i första tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

För att en domstol skall kunna meddela beslut om betalningssäkring avseende en skattetilläggsfordran krävs - om det är fråga om en fordran som inte är fastställd - att det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas. Ett beslut om betalningssäkring har dock inte någon prejudicerande verkan inför det slutliga ställningstagandet till om skattetillägg skall påföras. Enligt Regeringsrättens mening kan oskuldspresumtionen inte anses kränkt genom åtgärder för att säkra betalning av ett sådant sannolikt fordringsanspråk, förutsatt att åtgärderna vidtas i enlighet med de regler som ställts upp i lagstiftningen.

Ytterligare en förutsättning för beslut om betalningssäkring är att åtgärderna inte strider mot den s.k. proportionalitetsprincipen. Principen kommer till uttryck i Europadomstolens konstaterande i ovan nämnda domar att tidiga verkställighetsåtgärder förutsätter en rättvis balans mellan motstående parter intressen, och att det för den prövningen är betydelsefullt vilka möjligheter som finns att genom olika åtgärder vid behov återställa den skattskyldiges rättigheter. Kravet på proportionalitet har kommit till direkt uttryck i 4 § andra stycket betalningssäkringslagen. Beslut om betalningssäkring får meddelas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men som åtgärden förorsakar den enskilde. Det förhållandet att beslut om betalningssäkring enbart kan meddelas av domstol, samt de särskilda skadeersättningsreglerna i 21 § betalningssäkringslagen, talar också för att den svenska lagstiftningen inte kommer i konflikt med Europakonventionens proportionalitetskrav.

De svenska bestämmelserna om betalningssäkring för skattefordringar kan således enligt Regeringsrättens bedömning tillämpas även i fråga om fastställda eller ännu ej fastställda fordringar avseende skattetillägg, utan att detta kommer i konflikt med Europakonventionen. En förutsättning för detta är dock att prövningen i varje enskilt fall görs med beaktande av proportionalitetsprincipen och med hänsynstagande till de begränsningar som ställs upp i betalningssäkringslagen.

Europadomstolen uttalade i de nämnda domarna (p. 107 respektive p. 119) att det vid bedömning av om kravet på proportionalitet är uppfyllt bör noteras att statens finansiella intressen, som är en sådan framträdande aspekt på upprätthållandet av ett effektivt skattesystem, inte har samma vikt när det gäller uttag av skattetillägg. Enligt Regeringsrättens mening bör detta förstås så att särskilt höga krav bör ställas på proportionalitetsprövningen när betalningssäkringslagen skall tillämpas på skattetilläggsfordringar. Det innebär att en skattetilläggsfordran inte utan särskild prövning kan betalningssäkras, även om betalningssäkring konstaterats kunna ske för den skattefordran som skattetillägget hänförs sig till.

Enligt de bestämmelser om anstånd med inbetalning av skattetillägg som trädde i kraft den 1 juli 2003 skall en skattskyldig som begär omprövning av

eller överklagar ett beslut om skattetillägg få anstånd med betalning av skattetillägget utan krav på säkerhet till dess att omprövningsbeslut föreligger eller, vid överklagande, till dess länsrätten beslutat i frågan. Enligt förarbetena till den nya lagstiftningen (prop. 2002/03:106 s. 185 f.) har motivet till ändringarna varit att stärka de enskildas rättssäkerhet. Frågan om de nya bestämmelsernas förhållande till betalningssäkringslagen behandlades inte i sammanhanget.

Den villkorlösa rätten till anstånd innebär, att fordringen på skattetillägg inte skall överlämnas för indrivning innan ett omprövningsbeslut föreligger eller länsrätten beslutat i frågan. En sådan rätt till anstånd minskar inte behovet av betalningssäkring för att, i de särskilda fall sådana åtgärder blir aktuella, trygga en kommande betalning av skattetilläggsfordringen till dess den kan bli föremål för indrivning. Någon konflikt mellan betalningssäkringslagen och anståndsreglerna i skattebetalningslagen föreligger därför inte.

När det så gäller tillämpningen av betalningssäkring i det nu aktuella målet kan konstateras att den numera fastställda fordringen uppgår till ett betydande belopp. Detta gäller även skattetilläggsfordringen. Omständigheterna i målet visar enligt Regeringsrättens mening att det finns en betydande risk för att bolaget försöker undandra sig att betala. Skälen för betalningssäkring är av sådan tyngd att de, i detta fall även i den del fordringen avser skattetillägg, uppväger det intrång eller men som betalningssäkringen medför för bolaget. Skatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller Skatteverkets överklagande och förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att så mycket av bolagets egendom som svarar mot en fordran på skattetillägg om 556 849 kr får tas i anspråk genom betalningssäkring.

Föredraget 2004-04-28, föredragande Abrahamsson, målnummer 7106-03

Sökord: Betalningssäkring; Europakonventionen

Litteratur: Prop. 2002/03:106 s. 183 ff.
