



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Sandra Bolle

Skattetillägget och dess  
förenlighet med den Europeiska  
konventionen om skydd för de  
mänskliga rättigheterna och de  
grundläggande friheterna

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare: Sverker Jönsson

Straff- och processrätt

VT 2009

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Introduktion	7
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	9
<b>2 EUROPAKONVENTIONEN</b>	<b>10</b>
2.1 Rättssäkerhet	10
2.2 Allmänt om Europakonventionen	11
2.3 Artikel 6 – rätten till en rättvis rättegång, domstolsprövning och en rättssäker process	12
2.3.1 Allmänt om artikel 6	13
2.3.2 Anklagelse för brott	14
2.3.3 Effektiv domstolsprövning och rättegång inom skälig tid	16
2.3.4 Oskuldspresumtionen	18
2.3.5 Proportionalitetsprincipen	20
2.4 Förbudet mot dubbelbestraffning – principen om <i>ne bis in idem</i>	21
2.4.1 Straffprocessuella förhållanden	22
2.4.2 Innebörden av ” <i>idem</i> ”	22
<b>3 SKATTETILLÄGG</b>	<b>28</b>
3.1 Sanktionsavgifter	28
3.2 Historik	28
3.3 Skattetillägg vid oriktig uppgift	30
3.4 Skattetillägg vid skönstaxering	32

3.5	Befrielsegrunderna	33
<b>4</b>	<b>SKATTEBROTET</b>	<b>35</b>
4.1	Farerekvisitet	36
4.2	Det subjektiva rekvisitet	36
4.3	Vårdslös skatteuppgift	36
<b>5</b>	<b>SKATTETILLÄGGET OCH ARTIKEL 6</b>	<b>39</b>
5.1	Skattetillägget – en anklagelse för brott?	39
5.2	Effektiv domstolsprövning och rättegång inom skälig tid	40
5.3	Oskuldspresumtionen	41
5.3.1	Beviskravet vid skattetillägg	42
5.4	Proportionalitetsprincipen	43
<b>6</b>	<b>SKATTETILLÄGGET OCH PRINCIPEN OM <i>NE BIS IN IDEM</i></b>	<b>45</b>
<b>7</b>	<b>SLUTSATS OCH EGNA REFLEKTIONER</b>	<b>50</b>
7.1	Skattetillägget och artikel 6	50
7.2	Skattetillägget och principen om <i>ne bis in idem</i>	53
7.2.1	Rättsläget före Sergey Zolotukhin mot Ryssland	53
7.2.2	Rättsläget efter Sergey Zolotukhin mot Ryssland	56
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>58</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>62</b>

# Summary

Upon joining the European Union, Sweden incorporated the European Convention of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR) into Swedish law. Laws or regulations are, according to Swedish domestic law, not to be communicated in contravention of the ECHR. A constitution based on an international convention does not automatically take precedence over national law, but the national law should be interpreted in accordance with the treaty.

The application of the ECHR in cases concerning tax surcharge has been a thoroughly discussed subject, since the tax surcharge under Swedish domestic law is considered to be an administrative sanction and not a criminal charge. For a procedure to be covered by the ECHR's procedural guarantees it must be considered a criminal charge.

After a series of court rulings, it has been established that the tax surcharge is to be regarded as an allegation of crime (a criminal charge) since the national classification alone is not decisive. The Court's established case-law stipulates three criteria to be considered in determining whether or not there has been a "criminal charge".

To avoid a breach of the ECHR, Sweden has made a number of changes in the tax surcharge area, including a major reform which came into force with effect as of the 2004 tax assessment. Whether or not the procedure in fact satisfies the rule of law, i.e. whether the procedural guarantees in Article 6 can be considered to be satisfied – is however still being investigated and discussed.

The presumption of innocence; the requirement of proof; and the principle of proportionality are some of the aspects where it is questionable if Sweden does not find itself at the borderline of breaching the ECHR. There are still quite a few issues that should be investigated and concepts that need to be clarified. Sweden should not find itself on the verge of violating a minimum regulation.

Another aspect in which Sweden is likely to violate the ECHR is the *non bis in idem* principle in Article 4 of Protocol No. 7, which establishes a guarantee that no one shall be tried or punished for an offence of which he or she has already been finally convicted or acquitted; that is, once an accused party has been convicted or acquitted by the tribunal of last resort, he shall not again be tried.

The first question - whether both proceedings are criminal charges (*bis*) - is normally not too difficult to answer. The second question however - whether the offences for which the accused was prosecuted were the same

(*idem*) - is a very complex matter full of unpredictability and legal uncertainty, which urged the Court to adopt a more consistent approach.

Until 2008 the crucial element was whether the two "*crimes*" were based on "*the same essential elements*." Since tax crime and tax surcharge differ on the subjective criteria, Sweden has not been convicted by the Court.

However, in early 2009 the Court was called upon to provide a harmonised interpretation of the notion of the "same offence" – the *idem* element of the *non bis in idem* principle – for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. What will now be crucial is instead whether the two proceedings are based on *substantially the same facts*.

Based on this interpretation the Swedish regulation - which allows a person to be prosecuted for both tax crime and tax surcharge - constitutes a violation of the *non bis in idem* principle in cases where a proceeding for tax crime and an imposition of tax surcharge are based on substantially the same facts.

# Sammanfattning

I samband med att Sverige blev medlem i Europeiska unionen inkorporerades den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna i svensk rätt. Enligt svensk intern rätt, 2 kap. 23 § regeringsformen, får lag eller annan föreskrift inte meddelas i strid med Europakonventionen. En författning som grundar sig på en internationell konvention har inte automatiskt företräde framför nationell rätt men nationell rätt ska tolkas genom en så kallad fördragskonform tolkning.

Europakonventionens tillämplighet i mål om skattetillägg har varit ett väl omdiskuterat ämne då skattetillägget enligt svensk intern rätt är en administrativ sanktion och inte en anklagelse för brott. För att ett förfarande ska omfattas av Europakonventionens förfarandegarantier måste det röra sig om en anklagelse för brott.

Efter en mängd rättsfall på området kan konstateras att skattetillägget utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening då den nationella klassificeringen inte ensam är avgörande. Begreppet anklagelse för brott är ett så kallat autonomt begrepp vilket innebär att vissa av Europadomstolens bestämda kriterier, de så kallade Engel-kriterierna, blir avgörande för huruvida det rör sig om en anklagelse för brott.

Sverige har för att undvika konventionsbrott gjort en mängd ändringar på skattetilläggsområdet, bland annat genom en stor reform som trädde i kraft från och med 2004 års taxering. Fortfarande pågår dock utredningar och diskussioner kring huruvida förfarandet är rättssäkert, det vill säga huruvida förfarandegarantierna i artikel 6 kan anses vara uppfyllda.

Oskuldspresumtionen, beviskravet och proportionalitetsprincipen är några av de aspekter där det kan ifrågasättas om inte Sverige står på gränsen till ett konventionsbrott. Det är fortfarande mycket som bör utredas och begrepp som måste klargöras. Sverige bör inte bryta - eller ligga på gränsen till att bryta - mot en minimireglering.

En annan aspekt där Sverige troligen bryter mot Europakonventionen är det i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet uppställda dubbelbestraffningsförbudet, *ne bis in idem*, som innebär att ingen genom en brottmålsrättegång ska straffas två gånger för samma sak. Praxis visar att begreppet brottmålsrättegång också är ett autonomt begrepp som ska tolkas med samma kriterier som begreppet anklagelse för brott tolkas.

En mer komplicerad bedömning är huruvida de båda straffprocessuella förhållandena rör samma sak, i det här fallet ett åtal för skattebrott och ett påförande av skattetillägg.

Diskussioner har förts men praxis har varit något oklar. Fram till och med 2008 har avgörande varit huruvida de båda ”brotten” grundar sig på ”samma väsentliga element”. Sverige har inte fällts av Europadomstolen då skattebrott och skattetillägg skiljer sig på de subjektiva rekvisiten. Det har dock framför allt rått delade meningar vad gäller vårdslös skatteuppgift, den culpösa formen av skattebrott.

I början av 2009 kom det dock ett nytt rättsfall från Europadomstolen i Grand Chamber som klargör rättsläget vad gäller idem. Avgörande ska nu vara huruvida de båda processerna grundar sig på ”*substantially the same facts*”. Skulle domstolen med ”*facts*” avse konkreta rättsfakta, alltså sakomständigheter så har ett nytt rättsläge troligen skapats. Avgörande är i så fall inte längre brottets uppbyggnad med abstrakta rekvisit utan istället de konkreta rättsfakta i det enskilda fallet som processerna grundar sig på.

Utifrån denna tolkning utgör den svenska regleringen, som möjliggör att en person kan åtalas för skattebrott och samtidigt påföras skattetillägg, en kränkning mot dubbelbestraffningsförbudet i de fall där ett åtal för skattebrott och ett påförande av skattetillägg grundar sig på *väsentligen samma konkreta rättsfakta*.

# Förord

## TACK

Gustav Lindqvist på Wistrand för att du bidragit med värdefulla tips och kommentarer!

Anna och min morbror för att ni korrekturläst, Calle för hjälpen med engelskan och Danne för att du är ”mitt lagråd”!

Mina underbara vänner för att ni förgyllt studietiden!

Min fantastiska familj för att ni under fem år i Lund alltid känts nära!

Jonatan för att du alltid finns där för mig!

Utan er hade denna uppsats inte blivit lika bra och studietiden inte lika rolig.

Lund i maj 2009

*Sandra Bolle*



# Förkortningar

BrB	Brottsbalken
Europakommissionen	Europarådets kommission för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
HD	Högsta Domstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkBrL	Skattebrottslagen
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 och konventionen kom sedermera att inkorporeras i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Tillsammans med tilläggsprotokollen och gjorda ändringar började lagen gälla den 1 januari 1995, vilket innebär att den idag ska tillämpas direkt av domstolar och myndigheter i Sverige.<sup>1</sup> I 2 kap. 23 § RF stadgas att Europakonventionen har en särställning i den svenska rättsordningen vilket innebär att ingen annan lag eller föreskrift får meddelas i strid mot Europakonventionen. Den enskilde har möjlighet att klaga till Europadomstolen när det gäller ärenden som täcks av Europakonventionen och avgörandena från domstolen är bindande för medlemsstaterna.<sup>2</sup>

Administrativa avgifter, däribland skattetillägget, är en typ av sanktionsavgifter som tagits i bruk som ersättning för eller komplettering till de kriminalrättsliga straffen. Enligt brottsbalkens terminologi definieras dessa sanktionsavgifter varken som straff eller påföljd för brott.

Enligt intern svensk rätt handlar det om administrativa påföljder som påförs genom ett administrativt förfarande och som inte genomgår en rättslig prövning i allmän domstol.<sup>3</sup> Skattetillägget har varit omdiskuterat ända sedan det infördes i svensk rätt och dess vara eller icke vara är ett ständigt aktuellt ämne.

Om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till Skatteverket kan Skatteverket besluta om skattetillägg, vilket det gjort i cirka 100 000 ärenden om året till ett beräknat värde av ca 2 miljarder kronor. För både enskilda och företag kan den ekonomiska effekten bli orimligt hög och ett beslut om skattetillägg leder ofta till utdragna, dyra och oförutsebara tvister i domstol.<sup>4</sup>

I artikel 6 i Europakonventionen ställs det upp ett antal förfarandegarantier som ska garantera en rättvis rättegång och därmed rättssäkerhet. I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet regleras förbudet mot dubbelbestraffning, också refererad som principen om *ne bis in idem*. Frågan är om dessa garantier och detta skydd även ska gälla skattetillägget och vidare huruvida det strider mot dubbelbestraffningsförbudet att påföra någon skattetillägg och dessutom åtala personen ifråga för skattebrott.

---

<sup>1</sup> Prop. 2002/03:106 s. 60 & s. 138.

<sup>2</sup> Almgren & Leidhammar, s. 27.

<sup>3</sup> Zila, s. 61.

<sup>4</sup> Ibid.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är

- att klargöra innebörden av rätten till en rättvis rättegång i artikel 6 i Europakonventionen,
- att klargöra innebörden av förbudet mot dubbelbestraffning såsom det kommer till uttryck i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och framförallt,
- att undersöka om de svenska skattetilläggsreglerna uppfyller förfarandegarantierna i artikel 6 i Europakonventionen, det vill säga om skattetilläggsförfarandet är rättssäkert, och vidare,
- om de, oavsett om de påförs före eller efter ett åtal för skattebrott, strider mot förbudet mot dubbelbestraffning

För att kunna genomföra ovanstående måste det utredas huruvida skattetillägget är att anse som ett straff för en anklagelse för brott i Europakonventionens mening och vidare om så är fallet, huruvida skattebrott och skattetillägg är att anse som samma brott.

## 1.3 Metod och material

För att kunna uppfylla mitt syfte med uppsatsen har jag använt mig av en traditionell rättsdogmatisk metod med genomgång av framförallt doktrin, men även lagtext, förarbeten och praxis. Jag har även läst rättsfall från Europadomstolen och internationell författningstext med kommentarer därtill.

Vad gäller doktrinen har fokus främst legat på diverse artiklar då det inte publicerats några böcker som specifikt berör uppsatsens ämne sedan 2006. Jag har även i viss mån även studerat utländska böcker och artiklar för att få en så allsidig bild som möjligt.

## 1.4 Avgränsningar

Ämnesområdet är omfattande och kräver därför viss avgränsning. För enkelhetens skull kommer jag enbart att fokusera på skattetillägget såsom det stadgas i taxeringslagen (1990:324). Hur skattetillägget beräknas samt de situationer där skattetillägg inte ska tas ut kommer inte att beröras mer än nämnvärt då de inte är av relevans för framställningen. Inte heller kommer beslut genom omprövning eller eftertaxering att beröras. Däremot kommer för en ökad förståelse hos läsaren en sammanfattande bakgrund om skattetillägget att ges.

Skattebrottet kommer av naturliga skäl att behandlas även om detta kapitel kommer att hållas relativt kortfattat med avsnitt som är av betydelse för att kunna utreda de inledningsvis uppställda frågorna.

Vad gäller Europakonventionen kommer, förutom en inledande bakgrund, endast att redogöras för de artiklar och de delar i artiklarna som är relevanta för uppsatsen. Beviskravsproblematiken kommer till viss del att beröras men endast relativt kortfattat rörande dess förhållande till Europakonventionen. Av utrymmesskäl kommer en djupgående redogörelse för reglerna kring beviskravet inte att göras.

Slutligen kan nämnas att de normgivningsproblem som finns med anledning av sanktionsavgifternas klassificering kommer att lämnas därhän då denna problematik inte är av relevans för den övriga framställningen

## 1.5 Disposition

I första kapitlet, kapitel två, kommer inledningsvis att redogöras för begreppet rättssäkerhet som visserligen inte direkt är att hänföra till Europakonventionen, men som behövs för att ge läsaren en djupare förståelse för uppsatsen. Därefter kommer att redogöras för Europakonventionen och dess förhållande till svensk rätt, med en noggrann redogörelse för innebörden av artikel 6 och rätten till en rättvis rättegång samt för principen om *ne bis in idem*. Utöver detta kommer det att redogöras för den praxis som utarbetats av Europadomstolen på dessa områden.

För att ge läsaren en inblick i hur skattetilläggsreglerna fungerar kommer en redogörelse av dessa att göras i kapitel tre.

I kapitel fyra redogörs, för att ge en helhetsbild på det aktuella området, för hur regleringen kring skattebrottet ser ut.

Därefter, i kapitel fem, kommer att redogöras för om skattetillägget först och främst ska uppfylla förfarandegarantierna i artikel 6 och om så är fallet huruvida det gör det.

I kapitel sex kommer förhållandet mellan skattetillägget och principen om *ne bis in idem* att diskuteras genom bland annat genomgång av praxis.

I det sista avsnittet, kapitel sju, kommer jag att presentera mina egna slutsatser och reflektioner och vidare kommer syftet som det beskrivs i kapitel 1.2 och de inledningsvis ställda frågorna att försöka utredas och besvaras.

## 2 Europakonventionen

### 2.1 Rättssäkerhet

*”Rättssäkerhet innebär att alla människor ska vara lika inför lagen. En person ska betraktas som oskyldig till dess att han eller hon dömts av en domstol.*

*Lagarna ska vara tydliga, och det ska klart framgå vad som är lagligt och olagligt. En person som begår ett brott ska kunna förutse vilka konsekvenser detta får för honom eller henne.*

*Domstolarna ska vara självständiga från partipolitiken. Det är riksdagen som stiftar lagarna, men det är domstolarna som dömer utifrån lagarna. Varken riksdagsledamöter eller ministrar får påverka domstolarnas bedömningar.”<sup>5</sup>*

Termen rättssäkerhet har liksom termen rättstat sitt ursprung i tyskan och tycks, enligt gängse uppfattning, befinna sig på en mindre generell nivå är rättstatsbegreppet. ”Rättssäkerhet” tycks snarare vara inkluderat i rättstatsbegreppet.<sup>6</sup>

Den enskilda individen ska vara garanterad rättssäkerhet gentemot staten genom att staten ålägger sig vissa restriktioner i sin framfart. Ibland används ordet rättssäkerhet för att beteckna ett rättstatsvärde och ibland används det för att beteckna ett tillstånd av samhällsfrid under lagens hägn.<sup>7</sup>

Frändberg menar att termen rättssäkerhet inte har någon given betydelse då ordet används i skilda betydelser, särskilt i media och i politiken men att det trots detta är viktigt att, för att kunna ha en seriös rättsdebatt, bestämma sig för en mer preciserad betydelse av begreppet. Frändberg rekommenderar ett språkbruk som får oss att inse att det inte räcker med att värden som demokrati och rättssäkerhet upprätthålls för att vi ska leva i ett gott samhälle. Det krävs nämligen också att vi måste vara observanta på att dessa värden inte förråds genom kränkning av andra värden, en uppfattning som även delas av Jareborg.<sup>8</sup>

När det gäller rättssäkerhet som rättsligt grundad förutsebarhet avses i bred mening att rättssystemet ska tillhandahålla klara, tydliga och pålitliga svar på frågor av rättslig karaktär. För att rättssäkerhet ska råda krävs att tre

---

<sup>5</sup>[http://www.riksdagen.se/templates/R\\_Page\\_1514.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_1514.aspx), kl. 11.19, den 8 februari 2009.

<sup>6</sup> Frändberg, s. 283 samt jmf engelska begreppet the rule of law som ofta används i en vidare betydelse än det tyska begreppet.

<sup>7</sup> Frändberg, s. 283 ff.

<sup>8</sup> Frändberg, s. 287 ff. samt Jareborg, s. 90. Mot Frändberg och Jareborg kan man ställa Peczenik och Lindblom som rekommenderar två (åtminstone delvis) skilda rättssäkerhetsbegrepp.

villkor är uppfyllda.<sup>9</sup> För det första att det finns klara och adekvata regler som rättssystemet tillhandahåller, för det andra att reglerna är publicerade, det vill säga att ”svaret” finns lätt tillgängligt för den frågande och för det tredje krävs att man kan lita på innehållet i reglerna, att de rättstillämpande organen tillämpar reglerna lojalt och korrekt.<sup>10</sup>

Det kan sammanfattningsvis konstateras att det råder delade meningar om vad det ytterst komplexa begreppet rättssäkerhet innebär. För denna framställning kommer jag med begreppet rättssäkerhet att avse de förfarandegarantier som finns uppställda i Europakonventionen.

## 2.2 Allmänt om Europakonventionen

I efterdyningarna av andra världskriget bildades Europarådet vars stadga undertecknades den 5 maj 1949 av tio stater, nämligen Belgien, Danmark, Frankrike, Storbritannien och Nordirland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Norge och Sverige. Dess syfte var att skapa ett forum för samarbete mellan europeiska stater där grundvalarna skulle vara demokrati och rättsstatlighet.<sup>11</sup> Europarådet utarbetade en konvention och redan den 4 november 1950 undertecknades Europakonventionen som sedermera kom att träda i kraft den 3 september 1953 sedan den ratificerats av tio stater.<sup>12</sup> I Sverige inkorporerades den, tillsammans med de ändringar och tillägg som gjorts genom tilläggsprotokoll, genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1995 och innebär att Europakonventionen är direkt tillämplig i Sverige. Av 2 kap 23 § RF följer att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid mot Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen.<sup>13</sup>

De bestämmelser som finns i Europakonventionen är ofta allmänt formulerade vilket innebär att det blir av intresse att klargöra vilka principer som är och ska vara vägledande vid en tolkning av konventionen.<sup>14</sup>

Allmänna principer rörande tolkning av internationella traktater finns i Wienkonventionen om traktaträttens artiklar 31 och 32 varav det i artikel 31 framgår att det framförallt är ordalagen i traktaten som ska tillmätas betydelse, men samtidigt att orden ska läsas i sitt sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsernas syfte. Specifikt vad gäller Europakonventionen är det viktigt att framhålla att den ska betraktas som en helhet, vilket innebär att tolkningen av en bestämmelse i konventionen måste göras utan konflikt

---

<sup>9</sup> Frändberg, s. 289.

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> Danelius, s. 17.

<sup>12</sup> Linderl & Leidhammar, s. 13.

<sup>13</sup> Ibid. samt Almgren & Leidhammar, s. 25 f.

<sup>14</sup> Danelius, s. 46 f

med andra konventionsbestämmelser. Tolkningen bör leda till att konventionen som helhet får en rimlig innebörd.<sup>15</sup>

I artikel 32 i Wienkonventionen om traktaträtten stadgas att förarbeten till traktater endast utgör en sekundär rättskälla, en ståndpunkt som stämmer väl överens med Europakonventionens praxis.<sup>16</sup>

Det förhållandet att en författning grundas på en internationell konvention innebär inte i sig att den har företräde framför andra författningar, men av Europakonventionens rättspraxis framgår som en allmän tolkningsprincip att våra författningar ska vara förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför ska tolkas genom en så kallad fördragskonform tolkning. Europakonventionen bör tolkas dynamiskt, det vill säga i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaterna. Tolkningen av de olika artiklarna kan följaktligen förändras över tiden.<sup>17</sup>

Rätten för enskilda att klaga till Europadomstolen gäller i alla konventionsstater och domstolens avgöranden är slutliga och bindande för medlemsstaterna. Efterlevnaden av domarna övervakas av Europarådets ministerkommitté.<sup>18</sup>

## **2.3 Artikel 6 – rätten till en rättvis rättegång, domstolsprövning och en rättssäker process**

Artikel 6 i Europakonventionen har enligt den officiella svenska översättningen följande lydelse:

1. 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.

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

3. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:

---

<sup>15</sup> Danelius, s. 46 f.

<sup>16</sup> Danelius, s. 47.

<sup>17</sup> Almgren & Leidhammar, s. 25 f. samt Danelius, s. 47.

<sup>18</sup> Almgren & Leidhammar, s. 27.

- 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 förevara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv utsett, eller att, i fall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde, erhålla sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordra;
- 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 förstår eller talar det språk, som begagnas i domstolen.

### 2.3.1 Allmänt om artikel 6

Att tvistefrågor och anklagelser för brott ska kunna prövas av domstol är en grundläggande rättssäkerhetsgaranti, men också själva domstolsprövningen måste vara utformad på ett sätt så att den inrymmer tillfredsställande rättssäkerhetsgarantier. Dessa bestämmelser finns i artikel 6.<sup>19</sup> Av artikeln och praxis på området framgår hur de nationella processreglerna ska utformas för att den enskilde ska tillförsäkras de avsedda rättigheterna.<sup>20</sup>

Artikel 6.1 är tillämplig på förfaranden som gäller tvist om någons civila rättigheter eller skyldigheter eller förfaranden som gäller anklagelse för brott. Denna typ av tvister och anklagelser ska alltid kunna prövas av domstol och domstolsförfarandet ska vara utformat så att ett visst antal krav är uppfyllda.<sup>21</sup>

Enligt artikel 6.1 har enskilda rätt till en rättvis rättegång ("fair hearing"/"fair trial") och en domstolsprövning inom skälig tid. Dessa begrepp innebär bland annat att parterna ska vara likställda i processen, att en person som är misstänkt för brott inte ska behöva belasta sig själv, alltså att han inte själv ska behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material, och slutligen ett krav på domskäl.<sup>22</sup>

I artikel 6.2 fastslås den så kallade oskuldspresumtionen som innebär att den som anklagas för ett brott ska anses oskyldig så länge det inte finns en fällande dom mot honom eller henne.<sup>23</sup> En följd av oskuldspresumtionen är att åklagaren normalt har bevisbördan för den tilltalades skuld och att tvivel i skuldfrågan ska komma den tilltalade till godo.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Danelius, s. 135.

<sup>20</sup> Prop. 2002/03:106, s. 60 f.

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Linderl & Leidhammar, s. 17.

<sup>23</sup> Danelius, s. 136.

<sup>24</sup> Linderl & Leidhammar, s. 16.



I artikel 6.3 uppställs slutligen vissa ytterligare minimigarantier i fråga om rättegången i brottmål.<sup>25</sup>

## 2.3.2 Anklagelse för brott

Vid sidan av förfarandet som gäller tvister om individers civila rättigheter och skyldigheter är konventionen, som ovan angivits, även tillämplig vid prövningar som gäller anklagelser för brott.<sup>26</sup>

Med anklagelse för brott avses i första hand brottmålsrättegångar som har som mål att fastställa huruvida en person gjort sig skyldig till ett brott eller inte och, för de fall personen anses skyldig, fastställa en påföljd för brottet.<sup>27</sup>

Begreppet ”anklagelse för brott” är ett så kallat autonomt begrepp vilket innebär att det ska tolkas självständigt och allmängiltigt.<sup>28</sup> Att det finns autonoma begrepp beror på att Europakonventionen har som avsikt att etablera en skyddsnivå som är i princip enhetlig för alla konventionsstater, en slags europeisk minimistandard. För att så ska kunna ske krävs att konventionen tolkas på ett sätt som gör att den får samma materiella innehåll för alla stater. Att ”anklagelse för brott” är ett autonomt begrepp innebär att det inte enbart avser straffrättsliga anklagelser inom nationell rätt utan också en hel del annat som i vissa rättssystem faller inom det administrativa området istället för det straffrättsliga.<sup>29</sup>

I fallet Engel m.fl. mot Nederländerna (dom 8 juni 1976) slog Europadomstolen fast tre kriterier som behövs för att särskilja om ett disciplinärt förfarande ska anses avse en anklagelse för brott.<sup>30</sup> Kriterierna är som utgångspunkt alternativa men Europadomstolen har under senare år granskat kriterierna kumulativt i de fall när det, på basis av den alternativa metoden, varit svårt att fatta ett avgörande beslut.<sup>31</sup> Vid bedömningen av vad som utgör anklagelse för brott utgick Europadomstolen från:

- (a) klassificeringen i den nationella rätten,
- (b) överträdelsens natur samt dess förhållande till sanktionens syfte och
- (c) påföljdens natur och omfattning.<sup>32</sup>

Huvudregeln för vad som gäller *klassifikationen i nationell rätt* är klar; det faktum att en konventionsstat klassificerar ett förfarande som straffrättsligt medför att Europakonventionens förfarandegarantier ska tillämpas på

---

<sup>25</sup> Danelius, s. 136.

<sup>26</sup> Danelius, s. 151.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Danelius, s. 152.

<sup>29</sup> Ibid. s. 47 f.

<sup>30</sup> Ibid. s. 152.

<sup>31</sup> Knuts, s. 834.

<sup>32</sup> Engel m.fl. mot Nederländerna.

förfarandet. Klart är också att ett förfarande *kan* omfattas av förfarandegarantierna även om det i nationell rätt klassas som icke straffrättsligt.<sup>33</sup>

Angående *överträdelsens natur* kan kortfattat konstateras att det faktum att en viss regel anses riktad till en begränsad krets av potentiella gärningsmän med särskild ställning och särskilda skyldigheter kan göra att den, enligt Europakonventionen, behandlas som en disciplinär reglering även om någon automatik inte existerar. Ju större kretsen av personer som kan begå normöverträdelsen är desto mera motiverade är förfarandegarantierna.<sup>34</sup>

Det framgår av rättspraxis att den i förfarandet aktualiserade *sanktionens syfte* ofta är avgörande vid bedömningen av om förfarandet är straffrättsligt och därmed konstituerar en anklagelse för brott. Europadomstolen anser speciellt ett avskräckande (repressivt) och bestraffande (punitivt) syfte vara karakteristiskt för straff. I doktrinen har detta setts som ett sätt att uttrycka skillnaden mellan rättsföljders funktion. Enbart kompensatoriska och restitativa<sup>35</sup> sanktioner innehåller inte de punitiva element som är karakteristiska för straff. Sanktioner som har som syfte att bestraffa och avskräcka ger däremot uttryck för sådana punitiva element som är karakteristiska för straff.<sup>36</sup>

För att uppnå ett punitivt syfte måste alltså sanktionen, det negativa för gärningsmannen, överstiga skyldigheten att reparera den skada som gärningen förorsakat. I fallet *Bendenoun mot Frankrike* (dom 24 februari 1994) som gällde skattetillägg ("majorations d'impôt") gjorde Europadomstolen en åtskillnad mellan sanktionsavgifters kompensatoriska syfte å ena sidan och bestraffande och avskräckande syfte å andra sidan.<sup>37</sup>

*"[...] Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damages but essentially as a punishment to deter reoffending. Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive."*<sup>38</sup>

Samma tolkning gjordes beträffande det svenska skattetillägget i fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige* (domar 23 juli 2002).<sup>39</sup>

Från dessa fall skiljde sig målet *Inocencio mot Portugal* (dom den 11 januari 2001) som gällde ett bolag som ålagts administrativa böter för att vissa

---

<sup>33</sup> Van Dijk & Van Hoof, s. 410 ff.

<sup>34</sup> Knuts, s. 836.

<sup>35</sup> Emilé Durkheim klassificerade rättsreglerna efter olika straffåtgärder. Med de restitativa sanktionerna menade han sanktioner vars syfte bestod i att återställa "tingens ordning" det vill säga återupprätta och normalisera störda relationer. Restitativa sanktioner syftar alltså till att återställa saker såsom de var i ursprungsläget.

<sup>36</sup> Knuts, s. 836.

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> *Bendenoun mot Frankrike*, p. 47.

<sup>39</sup> *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige*, p. 68.

byggnadsarbeten utförts utan tillstånd. Något egentligt bestraffningssyfte förelåg inte och det fanns heller ingen risk för frihetsberövande vilket ledde till att artikel 6.1, i detta fall, inte ansågs tillämplig.<sup>40</sup>

*Påföljdens natur och omfattning* är det kvalitativa uttrycket för det ingrepp i individens integritet sanktionen utgör – alltså på vilket sätt sanktionen påverkar individen. Med påföljds omfattning avses det kvantitativa uttrycket för det ingrepp i individens integritet som sanktionen innebär – alltså hur mycket sanktionen påverkar individen. Här bör observeras att det som åsyftas är den påföljd som riskeras på grund av gärningen och inte den påföljd som faktiskt utdöms.<sup>41</sup>

Europadomstolen har i bland annat Lauko mot Slovakien och Kadubec mot Slovakien (domar den 2 september 1998) klargjort att domstolen normalt sett finner det viktigaste kriteriet av de så kallade Engel-kriterierna vara påföljdens natur och stränghet, två kriterier som är alternativa snarare än kumulativa. I dessa mål konstaterade domstolen vidare att det inte är av avgörande betydelse för tillämpligheten av artikel 6 huruvida påföljden kan omvandlas till fängelse eller ej.<sup>42</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att ett förfarande på grund av sin repressiva och punitiva karaktär, i enlighet med Europadomstolens praxis, kan anses inneha en straffrättslig karaktär trots att det enligt den nationella rätten anses vara av administrativ karaktär.

Utöver att uppfylla rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6<sup>43</sup> bör sanktionsreglerna<sup>44</sup> även utformas i överensstämmelse med Europarådets allmänna rekommendation om administrativa sanktioner.<sup>45</sup> Denna rekommendation antogs 13 februari 1991 och riktar sig främst mot rådets medlemmar, däribland Sverige, och omfattar åtta principer för användningen av administrativa sanktioner. Rekommendationerna är dock inte rättsligt bindande.<sup>46</sup>

### **2.3.3 Effektiv domstolsprövning och rättegång inom skälig tid**

Om ett förfarande ses som en anklagelse för brott (eller en tvist om någons civila rättigheter eller skyldigheter) ska, som ovan redogjorts för, vissa krav

---

<sup>40</sup> Danelius, s. 155 f.

<sup>41</sup> Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, p. 68 samt SOU 2001:25, s. 145.

<sup>42</sup> Cameron, s. 747.

<sup>43</sup> Angående artikel 6 gäller detta naturligtvis bara förutsatt att sanktionerna kan likställas med en anklagelse för brott.

<sup>44</sup> Mer om dessa i kapitel 3.1.

<sup>45</sup> Rekommendation nr. R (91) 1 om administrativa sanktioner.

<sup>46</sup> SOU 2007:20, s. 129 ff. och prop. 2007/08:107, s. 15.

i artikel 6 vara uppfyllda. Bland annat innehåller artikel 6.1 ett krav på att en rättegång ska hållas inom skälig tid.<sup>47</sup>

Kravet på att en rättegång ska hållas inom skälig tid måste dock skiljas från kravet i artikel 5.3 där det föreskrivs att den som är anhållen eller häktad ska ha rätt till rättegång inom skälig tid eller åtminstone rätt att bli frigiven i väntan på rättegång. Den ”skäliga tid” som det rör sig om i artikel 5.3 är i allmänhet kortare än den i artikel 6.1 vars syfte inte är att begränsa tiden för frihetsberövanden utan att istället främja snabbhet i rättskipningen.<sup>48</sup> Detta för att begränsa den osäkerhet som både parter och anklagade befinner sig i under processen. Det handlar alltså helt enkelt om förutsebarhet.<sup>49</sup>

Frågan vad ”skälig tid” är enligt artikel 6.1 kvarstår, en fråga som Europadomstolen dock ofta haft anledning att besvara.<sup>50</sup>

Europadomstolen har angivit att den relevanta tiden är den tid som börjar löpa den dag då en person blir anklagad för ett brott eftersom det egentligen är först då som en domstol har att göra den prövning som avses i artikel 6.1. I detta sammanhang kan tilläggas att en person anses vara anklagad för ett brott så fort myndigheterna har vidtagit någon åtgärd. Exempelvis då de inlett förundersökning, anhållit, häktat, eller underrättat om misstanke som lett till att den anklagades situation väsentligen påverkats.<sup>51</sup>

Slutpunkten för den relevanta tiden är den dag då det finns ett slutligt avgörande. Om målet prövas i mer än en instans är det alltså domen i den högsta instansen som blir avgörande. Avslutas förfarandet med ett beslut om icke lämnat prövningstillstånd blir det således dagen för beslutet som är avgörande.<sup>52</sup>

Vid en bedömning av om den relevanta tidsperioden är skälig eller inte har Europadomstolen, såväl vad gäller brottmål som tvistemål, ställt upp ett antal relativt likartade kriterier. I brottmål ska man enligt domstolen ta hänsyn till målets komplexitet, den klagandes agerande och myndigheternas agerande.<sup>53</sup>

I vissa fall görs det en helhetsbedömning (”*overall assessment*”) av de tre kriterierna medan det i andra fall görs en bedömning av tidsrymden i varje steg av processen vilket torde innebära att den klagande inte i detalj behöver definiera orsakerna till den långa handläggningstiden och inte heller koppla varje omständighet till ett enskilt kriterium.<sup>54</sup>

---

<sup>47</sup> Danelius, s. 262.

<sup>48</sup> Ibid., samt Stögmüller mot Österrike (dom den 10 november 1969).

<sup>49</sup> Linderl & Leidhammar, s. 54.

<sup>50</sup> Danelius, s. 262.

<sup>51</sup> Ibid., s. 262 f, samt Linderl & Leidhammar, s. 54.

<sup>52</sup> Danelius, s. 262 f.

<sup>53</sup> Danelius, s. 262.

<sup>54</sup> Linderl & Leidhammar, s. 55, samt bland annat Salesi mot Italien, p. 22 (dom den 26 februari 1993).

Förfarandet och tidsåtgången måste dessutom vara proportionella i förhållande till behovet av utredning i det enskilda fallet.<sup>55</sup>

**1. Komplexiteten.** Vid en bedömning av målets komplexitet har Europadomstolen i sin praxis beaktat de omständigheter som är aktuella i det enskilda fallet och den har, trots att målen av olika skäl varit mer eller mindre komplexa, funnit att brott mot rätten till prövning inom skälig tid förelegat. Anledningen till att domstolen, trots komplexiteten, ändå fällt staten har i huvudsak berott på att det funnits luckor eller inaktivitet i handläggningen som bidragit till den långsamma handläggningen utöver och oberoende av komplexiteten.<sup>56</sup>

**2. Klagandes agerande.** För att den klagandes agerande ska inverka vid bedömningen krävs i princip att det står klart att det är uppenbart att denne på ett eller annat sätt förhalat eller obstruerat processen.

**3. Myndigheters agerande.** I denna del framgår av Europadomstolens praxis att många stater till sitt försvar anfört att domare och/eller domstolen haft en alldeles för stor arbetsbörda för att kunna uppfylla kravet på en handläggning inom skälig tid. Domstolen har dock kommenterat detta genom att påpeka att det ankommer på staterna att se till att domstolarna har kapacitet att uppfylla förpliktelserna de ådragit sig enligt Europakonventionen eftersom det är staterna som är ansvariga för hur de organiserar sitt rättsväsende. Under förutsättning att staten snabbt vidtar ändamålsenliga åtgärder för att förbättra situationen behöver en ren tillfällig eftersläpning av mål inte innebära att artikel 6.1 anses vara kränkt. Tilläggas kan att det i övrigt verkar som att plötsliga och oförutsebara målbalanser endast accepteras i exceptionella fall, som till exempel då Öst- och Västtyskland återförenades.<sup>57</sup>

## 2.3.4 Oskuldspresumtionen

”Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställs.”

En av våra viktigaste rättssäkerhetsprinciper är att ingen ska betraktas som skyldig förrän en domstol konstaterat hans skuld, en princip som kommer till uttryck i Europakonventionens artikel 6.2, se föregående stycke. Oskuldspresumtion anses innefatta ett antal olika principer; däribland att domstolen ska bedöma alla tveksamheter i bevisningen till den tilltalades fördel (in dubio pro reo) och att den tilltalade har rätt till tystnad.<sup>58</sup>

Oskuldspresumtionen i artikel 6.2 har ett nära samband med rätten till rättvis rättegång som stadgas i artikel 6.1. Vid en bedömning enligt artikel

---

<sup>55</sup> Van Dijk & Van Hoof, s. 146.

<sup>56</sup> Linderl & Leidhammar, s. 56.

<sup>57</sup> Linderl & Leidhammar, s. 57.

<sup>58</sup> Danelius, s. 269.

6.1 om en domstol varit opartisk är ibland själva knäckfrågan huruvida det kan misstänkas att domstolen haft en förutfattad mening om den tilltalades skuld, något som alltså direkt berör artikel 6.2.<sup>59</sup>

En principiellt viktig fråga som dessutom är synnerligen viktig för denna framställning är om det enligt artikel 6.2 kan accepteras en rättslig presumtion som innebär att en person under vissa omständigheter begått ett brott. Alltså om det är förenligt med Europakonventionen att utdöma straffsanktioner på grundval av ett strikt ansvar, vilket är en fråga som först uppkom i Salabiaku mot Frankrike (dom den 7 oktober 1988) och därefter i det närbesläktade målet Pham Hoang mot Frankrike (dom den 25 september 1992).<sup>60</sup>

Salabiaku dömdes för smuggling av narkotika efter att burit med sig en väska med narkotika genom franska tullen trots att han gjorde gällande att han inte känt till väskans innehåll. Enligt fransk lag behövde nämligen inte uppsåt styrkas i den här typen av fall då den som passerade tullen med förbjudet gods presumerades ha uppsåt att smuggla, ”*is deemed liable for the offence*”.<sup>61</sup>

Endast om personen i fråga kunde exculpera sig genom att påvisa så kallat *force majeure* kunde han undgå straffansvar, ”*a case of force majeure resulting from an event responsibility for which is not attributable to him and which it was absolutely impossible for him to avoid*”.<sup>62</sup>

Europadomstolen uttalade, enligt den svenska översättningen, vidare bland annat följande:

”*Faktiska och rättsliga presumtioner förekommer i alla rättssystem. Det är tydligt att konventionen inte i princip förbjuder sådana presumtioner. Den kräver emellertid att konventionsstaterna i detta hänseende, såvitt gäller den straffrättsliga bedömningen, håller sig inom vissa gränser.*”<sup>63</sup>

Europadomstolen fann dels i fallet Salabiaku och dels i fallet Pham Hoang att lagstiftaren inte hade överskridit de angivna gränserna. De franska domstolarna hade varit försiktiga i sin tillämpning av presumtionsregeln och de hade därutöver betraktat de omständigheter som pekade på att personerna i fråga hade handlat med uppsåt.<sup>64</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att användandet av presumtioner är förenligt med artikel 6.2, förutsatt att presumtionen inte fråntar domstolen en reell prövningsrätt vid fastställandet av sakförhållandena.

---

<sup>59</sup> Danelius, s. 269.

<sup>60</sup> Ibid., s. 275.

<sup>61</sup> Salabiaku mot Frankrike, p. 19.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Salabiaku mot Frankrike, p. 30.

<sup>64</sup> Danelius, s. 275.

En annan typ av presumtion som bedömts ligga inom de angivna gränserna är den att ägaren till en bil anses skyldig till de trafikförseelser som begås med bilen under förutsättning att det finns tillräckliga omständigheter att vid domstol föra motbevisning mot presumtionen.<sup>65</sup>

Det bör poängteras att sättet ett brott är konstruerat på (objektiva grunder med möjlighet att få eftergift) liknar en rättslig presumtion (man presumerar att oriktigheten av uppgiften är ousäktligt om inte den skattskyldige kan påvisa motsatsen) och en diskussion kring rättsliga presumtioner kan alltså bli aktuell trots att ett brott bara har objektiva rekvisit.<sup>66</sup>

Asp skriver: *”En rättslig presumtion kan beskrivas som en rättsregel som lättar bevisbördan för åklagaren genom att föreskriva att förekomsten av ett visst faktum, t.ex. att X har gjort p, följer en presumtion att X:s handlande också uppfyller rekvisitet q. Innebörden av en sådan presumtion är alltså i princip att om det visas att p föreligger så behöver q inte bevisas och X kan dömas för att ha begått p och q.”*<sup>67</sup>

## 2.3.5 Proportionalitetsprincipen

Även proportionalitetsprincipen är en viktig princip som enligt Europadomstolens praxis ska anses genomsyra hela Europakonventionen. Åtskilliga åtgärder, som till sin typ är konventionsenliga, kan endast godtas om de står i rimlig proportion till det intresse de är avsedda att skydda, det vill säga; om de är proportionerliga.<sup>68</sup>

Är åtgärderna oproportionerliga, och därmed mer långtgående än vad som framstår som rimligt för det aktuella ändamålet, kan de däremot innebära ett brott mot konventionen.<sup>69</sup>

Att principen har betydelse även för artikel 6 framgår bland annat av Ashingdane mot Storbritannien (dom den 28 maj 1985), som rörde skydd mot skadeståndsanspråk från patienterna för anställda på psykiatriska kliniker.<sup>70</sup> Skyddet innebar en inskränkning i patienternas rätt till att få sin sak prövad i domstol. Europadomstolen menade att denna begränsning var acceptabel då den hade ett befogat syfte och vidare att det fanns en rimlig relation mellan de medel som använts och det syfte som avsetts. Begränsningarna får dock inte vara så långtgående att de urholkar det centrala innehållet i de av artikel 6 garanterade rättigheterna.<sup>71</sup>

---

<sup>65</sup> Ibid., s. 275 f. samt bland annat Falk mot Nederländerna (dom den 19 oktober 2004).

<sup>66</sup> Cameron, s. 760.

<sup>67</sup> Asp, s. 704.

<sup>68</sup> Linderl & Leidhammar, s. 19, samt Danelius, s. 49.

<sup>69</sup> Ibid.

<sup>70</sup> För ytterligare mål, se Cameron s. 762 och därvid not 54 och 55.

<sup>71</sup> Van Dijk & van Hoof, s. 81.

## 2.4 Förbudet mot dubbelbestraffning – principen om *ne bis in idem*

Förbudet mot dubbelbestraffning kan omnämnas på många sätt; ibland talar man om ”*res judicata*” och ibland om positiv och negativ rättskraft. Det vedertagna begreppet i internationella sammanhang är dock ”*ne bis in idem*” – döm inte två gånger för samma sak.<sup>72</sup>

Av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen framgår att den som en gång blivit dömd eller frikänd för ett brott ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak, vilket innebär ett förbud mot dubbelbestraffning, alltså principen om *ne bis in idem*. Den lyder, enligt sin svenska översättning, såsom följer nedan

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilken han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt ska inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15<sup>73</sup> i konventionen.

Även i RB kommer principen om *ne bis in idem* till uttryck genom bestämmelsen om rättskraft i 30 kap 9 § RB. Denna regel gäller dock bara *domar* som meddelats av svensk domstol. Regleringen av utländska domars rättskraft hittas i stället i 2 kap 5a § BrB, som omnämns som en av brottsbalkens mest komplicerade bestämmelser.<sup>74</sup>

I kommentaren till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet anges att artikeln bara gäller lagföring inom en och samma stat och att en dom i en annan stat därför inte utgör ett hinder för lagföring i samma sak. Bestämmelsen ska vidare utgöra en rättighet för den enskilde och ställer därför inte upp hinder för ett nytt förfarande som endast kan leda till en bättre utgång för den enskilde. Däremot fastslås att en tidigare dom inte utesluter att den dömde exempelvis blir föremål för ett disciplinärt förfarande med avseende på samma gärning. Bestämmelsen skyddar alltså enbart mot ett nytt straffrättsligt förfarande.<sup>75</sup>

Syftet bakom *ne bis in idem* är att skydda individens integritet - ingen ska få bestraffas två gånger för en och samma normöverträdelse - däremot finns

---

<sup>72</sup> Wennergren, s. 231.

<sup>73</sup> Artikel 15 behandlar avvikelser från konventionsförpliktelser vid nödläge (krig eller allmänt nödläge).

<sup>74</sup> Träskman, s. 862.

<sup>75</sup> Danelius, s. 359.



det inget hinder mot att samma gärning överträder flera normer och att gärningsmannen bestraffas för samtliga normöverträdelser.<sup>76</sup>

När man ska försöka konstatera om ett förfarande strider mot *ne bis in idem* måste först och främst två kriterier vara uppfyllda. För det första måste det röra sig om två jämförbara straffprocessuella förhållanden (*bis*) och för det andra måste dessa förfaranden härröra från samma sak (*idem*).<sup>77</sup>

## 2.4.1 Straffprocessuella förhållanden

Av särskilt intresse är hur man särskiljer disciplinära och administrativa förfaranden från rent straffrättsliga. Bedömningen av om det rör sig om brottmålsförfaranden i Europakonventionens mening ska enligt praxis<sup>78</sup>, trots att sanktionerna kategoriseras som administrativa i den nationella rättsordningen, göras enligt samma modell som anklagelser för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen (se ovan i avsnitt 2.3.2). Att ett visst förfarande utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening avgör dock inte frågan huruvida ett visst förfarande i ett konkret fall ska utgöra ett hinder mot ett annat förfarande på grund av dubbelbestraffningsförbudet.<sup>79</sup>

## 2.4.2 Innebörden av ”*idem*”

Här finner vi kanske det största problemet, nämligen att bestämma om ett senare förfarande verkligen avser ”samma brott” (samma gärning) som i ett tidigare förfarande. I detta avseende har Europadomstolens praxis olyckligtvis varit något motstridig, även om vissa linjer på senare tid framträtt.<sup>80</sup> Under slutet på 2008 och början på 2009 har det dessutom kommit tre för denna framställning intressanta och relevanta rättsfall från RegR och Europadomstolen. Det ena kommer att redogöras för nedan, och de andra två kommer jag att återkomma till i kapitel sex.

I målet *Gradinger mot Österrike* (dom 23 oktober 1995) hade den klagande (*Gradinger*) dömts av allmän domstol för vållande till annans död, då han kört på en cyklist som sedermera dog av sina skador. *Gradinger* hade vid tidpunkten för handlingen varit alkoholpåverkad, men dömdes inte för ett grövre brott än dödsvållande då det inte hade visats att alkoholhalten i hans blod uppgått till gränsvärdet 0,8 promille. Trots detta dömdes han i ett administrativt förfarande där det ansågs bevisat att alkoholhalten i hans blod uppgått till 0,95 promille. Europadomstolen skrev i sin dom att det var fråga

---

<sup>76</sup> Knuts, s. 841.

<sup>77</sup> Helenius, s. 3.

<sup>78</sup> Se *Gradinger mot Österrike*, p. 36”*like the Commission, the Court notes that, although the offences in issue and the procedures fall within the administrative sphere, they are nevertheless criminal in nature.*”

<sup>79</sup> Träskman, s. 868.

<sup>80</sup> Träskman, s. 864 samt Knuts, s. 842.

om ett brott mot förbudet mot dubbelbestraffning eftersom båda straffen baserade sig på samma beteende (samma gärning/samma handling), trots att de två bestämmelserna skilde sig åt i fråga om såväl sina syften som rubriceringar.<sup>81</sup> Domstolen fäste alltså avgörande vikt vid att förfarandena avsåg samma gärning/beteende men bortsåg från att de olika tillämpliga bestämmelserna inte endast skiljde sig när det gällde beskrivningen av överträdelserna utan också när det gällde deras natur och ändamål.<sup>82</sup>

I målet Oliveira mot Schweiz (dom 30 juli 1998) hade den klagande först dömts av en polisdomare till böter för att hon inte hade anpassat hastigheten till vägförhållandena och därigenom förlorat kontrollen över bilen. Senare delgavs hon av åklagarmyndigheten ett straffbeslut innefattande ett bötesstraff för vållande till kroppsskada på basis av samma handling. Domstolen ansåg, till skillnad från i Gradinger-fallet, att det inte fanns något hinder mot dubbla förfaranden även om det var fråga om en och samma gärning då det rörde sig om ett tydligt fall av idealkonkurrens, det vill säga två brott som begåtts genom en och samma gärning. De menade att även om ett dylikt fall borde ha behandlats inom en och samma process så var det inte en kränkning av Europakonventionens bestämmelse om *ne bis in idem* då bestämmelsen enbart förbjuder dubbel lagföring för samma brott, men inte för skilda brott som härstammade från samma handling.<sup>83</sup>

I det senare målet Franz Fischer mot Österrike (dom 29 maj 2001) medgav domstolen att deras rättspraxis kunde verka motsägelsefull när det gällde ovan nämnda fall.

Fischer hade varit inblandad i en trafikolycka och ålades i ett administrativt förfarande ett bötesstraff för att ha kört bil under alkoholpåverkan. Senare dömdes han av en domstol till fängelse för att han vid samma tillfälle orsakat en persons död, där det faktum att han var berusad bedömdes som en straffskärpande omständighet. Europadomstolen menade att en kränkning av *ne bis in idem* förelåg då han dömts två gånger för ett och samma brott.<sup>84</sup>

Domstolen ansåg att de element som konstituerade det administrativa brottet och den straffskärpande omständigheten som lades till grund för straffet i det väsentliga överensstämde med varandra – de innehöll samma väsentliga element. Europadomstolen konstaterade att frågan huruvida *ne bis in idem* var kränkt inte var beroende av sambandet mellan de två befintliga brotten och kunde därmed inte bero på den ordning straffen dömts ut. Domstolen uttalade att det i de fall när olika brott grundade sig på en gärning åtalades efter varandra, efter att ett slutligt avgörande meddelats i det ena, var nödvändigt att undersöka om brotten kunde sägas innehålla samma väsentliga element.<sup>85</sup>

---

<sup>81</sup> Gradinger mot Österrike, p. 66.

<sup>82</sup> Träskman, s. 864.

<sup>83</sup> Oliveira mot Schweiz, p. 26-28.

<sup>84</sup> Franz Fischer mot Österrike, p. 28-29.

<sup>85</sup> Ibid.

Denna tolkning stödde Europadomstolen bland annat på sin tidigare dom i fallet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (dom 14 september 1999) där klaganden först i ett administrativt förfarande dömts till skattetillägg för underlåtenhet att lämna skattedeklaration och därefter i en straffprocess dömts för skattebedrägeri. Den konstaterade att skattetillägget var möjligt endast på objektiva grunder medan skattebedrägeri förutsatte vållande och en grad av medvetenhet från gärningsmannens sida. Rekvisiten innehöll alltså inte väsentligen samma element och principen om *ne bis in idem* hade därmed inte kränkts.<sup>86</sup>

Också i två senare fall, W.F mot Österrike (dom 30 maj 2002) och Sailer mot Österrike (dom 6 juni 2002), som båda gällde rattonykterhet och vållande till kroppsskada, intog Europadomstolen med hänvisning till fallet Franz Fischer samma ståndpunkt till frågan om dubbelbestraffning.<sup>87</sup> Det kan konstateras att Europadomstolen i denna senare praxis frångått kravet på *samma handling* (jmf Gradinger-fallet ovan) och istället låter frågan om det är *väsentligen samma element* vara avgörande.

Begreppet ”samma element” innebär att *idem* fortfarande är delvis knutet till den rättsliga karaktären av en handling, alltså till brottsbeskrivningen. Europadomstolen har konstaterat att åtgärder kan skilja sig från varandra gällande sina ”element” till exempel då de innefattar olika subjektiva skuldkrav eller då de skiljer sig i sitt syfte.<sup>88</sup>

Den 10 februari 2009 meddelade dock Europadomstolen en dom i Grand Chamber i målet Sergey Zolotukhin mot Ryssland.<sup>89</sup>

Zolotukhin arresterades den 4 januari 2002 för att utan tillstånd ha tagit in sin flickvän på ett militärt område. Han fördes till en polisstation och enligt en polisrapport var han berusad, uppträdde oförskämt, använde ett obscen språk och försökte fly. ”Tingsrätten” bedömde samma dag att Zolotukhin gjort sig skyldig till brott mot artikel 158 i lagen om administrativa förseelser och dömde honom till tre dagars frihetsberövande. Domen kunde inte överklagas och verkställdes omedelbart. Den 23 januari 2002 inleddes ett brottmålsförfarande mot Zolotukhin då det fanns misstanke om att han den 4 januari 2002 hade gjort sig skyldig till störande beteende enligt artikel 213 § 2 b. i strafflagen. Han kom sedermera att häktas den 24 januari 2002 och samma tingsrätt och domare som i det, enligt rysk rätt administrativa förfarandet, kom sedan att frikänna honom när det gällde brott mot artikel 213, eftersom domstolen fann att det inte hade visats att han var skyldig i den utsträckning som krävs i ett brottmål. Zolotukhin dömdes dock till fängelse i fem år och sex månader för brott mot de andra åtalpunkterna och

---

<sup>86</sup> Ponsetti och Chesnel mot Frankrike.

<sup>87</sup> Danelius, s. 619-620.

<sup>88</sup> Helenius, s. 7 f.

<sup>89</sup> Sergey Zolotukhin mot Ryssland.

han beordrades genomgå vård för sitt alkoholberoende. Domen fastställdes efter att Zolotukhin överklagat.<sup>90</sup>

I Europadomstolen klagade Zolotukhin, genom att åberopa artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, över att han efter det att han avtjänat tre dagars frihetsberövande för störande beteende den 4 januari 2002 som ålagts honom i ett administrativt förfarande hade häktats och åtalats igen för samma gärning i ett brottmål även om han kom att frias för just den gärningen.<sup>91</sup>

Europadomstolen i kammare meddelade dom den 7 juni 2007 och fann enhälligt att det skett en kränkning av artikel 4 i protokoll nr 7, men på den ryska regeringens begäran kom målet att prövas i stor kammare.<sup>92</sup> Med stöd av artikel 27 och 43 i Europakonventionen kan den vanliga kammaren besluta att målet istället ska avgöras av stor kammare. En sådan begäran ska dock, enligt artikel 43.2 bara beviljas om målet ger "[...] upphov till en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen". Syftet med artikel 43 anses enligt doktrinen vara att säkerställa kvaliteten och enhetligheten i Europadomstolens praxis genom att belysa tidigare viktiga fall men också när det är ett mål som kan komma att ha betydelse för Europadomstolens framtida praxis.<sup>93</sup>

Europadomstolen ställde för sin bedömning upp följande huvudfrågor:

- \* *Whether the first sanction was criminal in nature*
- \* *Whether the offences for which the applicant was prosecuted were the same (idem)*
- \* *Whether there was a duplication of proceedings (bis)*

Kammaren klargjorde från början att när det gällde "anklagelse för brott" i Europakonventionens mening så måste det administrativa förfarandet enligt rysk nationell rätt mot Zolotukhin i "tingsrätten" den 4 januari 2002 jämföras med ett brottmålsförfarande, särskilt på grund av gärningens natur och den stränga påföljden.<sup>94</sup>

Beträffande frågan om *idem* konstaterade domstolen att den tidigare haft flera olika synsätt när den hade besvarat denna fråga.<sup>95</sup> Med hänsyn till att förekomsten av dessa olika synsätt var en källa till rättslig osäkerhet som

---

<sup>90</sup> [http://www.dom.se/templates/DV\\_InfoPage\\_9673.aspx#Sergey%20Zolotukhin%20mot%20Ryssland](http://www.dom.se/templates/DV_InfoPage_9673.aspx#Sergey%20Zolotukhin%20mot%20Ryssland), kl. 14.30, den 10 mars 2009.

<sup>91</sup> Sergey Zolotukhin mot Ryssland, p. 3.

<sup>92</sup> Ibid, p. 6-8 - "On 5 September 2007 the Government requested, in accordance with Article 43 of the Convention and Rule 73, that the case be referred to the Grand Chamber. A panel of the Grand Chamber accepted the request on 12 November 2007."

<sup>93</sup> Van Dijk & Van Hoof, s. 238 f.

<sup>94</sup> Sergey Zolotukhin mot Ryssland, p. 48-49.

<sup>95</sup> Dels "same conduct"/"idem factum" i Gradinger-fallet, dels "same offence" i Oliveira-fallet och dels "same essential elements" i Franz Fischer-fallet.

inte var förenlig med den grundläggande rättigheten enligt artikel 4 i protokoll nr 7, beslöt domstolen att i detalj definiera vad som skulle förstås med begreppet "samma gärning" i konventionens mening.<sup>96</sup>

Efter en utförlig komparativ rättsutredning om rättskraftens bestämning enligt olika internationella regler om dubbelbestraffning, bland annat FNs konvention om medborgerliga och politiska rättigheter och den amerikanska konventionen om mänskliga rättigheter, förklarade domstolen att artikel 4 i protokoll nr 7 ska förstås så att den förbjuder åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott när detta uppkommer genom identiska förhållanden eller förhållanden som väsentligen är desamma som de som ligger till grund för det första brottet. Detta skydd träder i funktion när ett nytt förfarande inleds efter en tidigare frikännande eller fällande dom som vunnit rättskraft som res judicata.<sup>97</sup>

I det nu aktuella fallet fann domstolen att de förhållanden som låg bakom det administrativa och det straffrättsliga förfarandet (som innefattades i åtalet) mot Zolotukhin skilde sig åt endast på en punkt, nämligen hotet om att använda våld mot en polistjänsteman, och att de därför skulle anses som väsentligen desamma.<sup>98</sup>

*" [...] he continued being verbally abusive towards various officials – it was not a continuous act but rather different manifestations of the same conduct shown on a number of distinct occasions. The situation is, however, different with regard to the disorderly conduct in respect of which the applicant was first convicted in the administrative proceedings under Article 158 of the Code of Administrative Offences and subsequently prosecuted under Article 213 of the Criminal Code. Since the same conduct on the part of the same defendant and within the same time frame is at issue, the Court is required to verify whether the facts of the offence of which the applicant was convicted and those of the offence with which he was charged were identical or substantially the same."*

*"[...] Thus, the facts in the two sets of proceedings differed in only one element, namely the threat of violence, which had not been mentioned in the first proceedings. Accordingly, the Court finds that the criminal charge under Article 213 § 2 (b) embraced the facts of the offence under Article 158 of the Code of Administrative Offences in their entirety and that, conversely, the offence of "minor disorderly acts" did not contain any elements not contained in the offence of "disorderly acts". The facts of the two offences must therefore be regarded as substantially the same for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7."*

När det härefter gällde om det förekommit upprepade förfaranden fastställde domstolen kammarens slutsatser innebärande att det administrativa förfarandet som innebar att Zolotukhin dömdes till tre dagars

---

<sup>96</sup> Sergey Zolotukhin mot Ryssland, p. 70-77.

<sup>97</sup> Ibid., p. 31-34.

<sup>98</sup> Ibid., p. 85-87.

frihetsberövande innebar ett slutligt beslut eftersom det enligt den nationella rätten inte kunde överklagas. Domstolen betonade vidare att det förhållande att Zolotukhin blivit frikänd i brottmålet saknade betydelse när det gällde hans påstående att han dömts två gånger för samma brott och det fråntog honom inte ställningen som offer eftersom han blivit frikänd, inte på grund av att hans rättigheter hade kränkts utan enbart på grund av att det funnits otillräcklig bevisning mot honom.<sup>99</sup>

Domstolen fann att trots att Zolotuhkins beteende (*“conduct”*) var hänförligt till olika tidpunkter eller till olika platser så var det nu aktuella åtalet hänförligt till precis samma beteende som han blivit fälld för enligt artikel 158 och åtalet omfattade också väsentliga samma fakta (*“also encompassed substantially the same facts”*). Det förfarande som inletts mot Zolotukhin med stöd av artikel 213 i strafflagen var därmed väsentligen för samma brott (*“essentially the same offence”*) som det han redan blivit dömd för enligt artikel 158 i lagen om administrativa förseelser.<sup>100</sup>

Europadomstolen kom enhälligt att finna att det skett en kränkning mot förbudet mot dubbelbestraffning såsom det stadgas i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

---

<sup>99</sup> Sergey Zolotukhin mot Ryssland, p. 107-119, samt jmf Zigarella mot Italien (dom den 3 oktober 2002).

<sup>100</sup> Ibid., p. 120-121.

# 3 Skattetillägg

## 3.1 Sanktionsavgifter

Som nämnts inledningsvis är sanktionsavgifterna (de administrativa avgifterna) inte att betrakta som ett straff i svensk rätt. En sanktionsavgift är en ekonomisk sanktion som åläggs en fysisk eller juridisk person på grund av ett beteende som inte kan anses vara rättsenligt.<sup>101</sup> Enligt Strömberg är sanktionsavgifterna en typ av avgift med tvångskaraktär som intar en särställning genom att de utgör påföljder för en otillåten handling eller underlåtenhet. Han menar vidare att sanktionsavgifterna intar en mellanställning mellan ”egentliga avgifter” och brottspåföljder och att de därför bör betraktas som en kategori för sig.<sup>102</sup>

Warnling-Nerep framhåller att konsekvenserna av sanktionsavgifternas rättsliga benämning är påfallande. Av åttonde kapitlet i RF (1974:152) framkommer vilka organ som får meddela föreskrifter om bland annat skatt, avgift och straff. Begreppet sanktionsavgift förekommer varken i RF eller dess förarbeten av den enkla anledningen att begreppet inte direkt användes vid RFs tillkomst.<sup>103</sup>

Enligt Zila kan två huvudsyften urskiljas bakom införandet av sanktionsavgifterna ( däribland skattetillägget):

- Man skapade effektivare förutsättningar för att lagföra framför allt bagatellartade massförseelser genom att sanktionsavgifterna i vissa fall ersatte de tidigare straffen. Man talar i detta sammanhang om så kallad skenbar avkriminalisering vars pris bestod i minskad rättssäkerhet på de aktuella områdena.
- Sanktionsavgifterna kan, till skillnad från straff och andra påföljder, användas även mot juridiska personer.<sup>104</sup>

Zila menar att det ur straffrättsligt perspektiv är viktigt att komma ihåg att sanktionsavgifter ofta kan påföras som en sanktion för handlande som samtidigt är kriminaliserat (jmf skattetillägg – skattebrott).<sup>105</sup>

## 3.2 Historik

I januari 1972 reformerades påföljdssystemet för överträdelser av skattelagstiftningen i ett antal väsentliga hänseenden.<sup>106</sup> Bland annat

---

<sup>101</sup> SOU 2007:20, s. 73.

<sup>102</sup> Strömberg, s. 78 ff.

<sup>103</sup> Warnling – Nerep, s. 86.

<sup>104</sup> Jareborg & Zila, s. 37 f.

<sup>105</sup> Ibid., s. 38.

infördes skattetillägget, en helt ny sanktionsform av ren ekonomisk art som inte skulle handhas av de allmänna domstolarna utan av administrativa myndigheter.<sup>107</sup>

*Syftet med ändringen* var att förfarandet skulle bli enklare, snabbare och billigare för det allmänna och den enskilde. Skattetillägget skulle påföras när vissa objektiva fakta var för handen och vid bedömningen behövde med andra ord den skattskyldiges uppsåt eller oaktsamhet inte beaktas.<sup>108</sup> *Syftet med skattetillägget* var att tillförsäkra sig att de skattskyldiga på ett korrekt sätt fullgjorde sin uppgiftsskyldighet, men man ville också lätta på bördan för åklagarmyndigheterna och domstolarna.<sup>109</sup>

Redan 1975 tillsattes dock Skattetilläggsutredningen för att göra en översyn av reglerna mot bakgrund av hur de hade kommit att tillämpas i praktiken. Detta kom att leda till en mängd förändringar fram till och med 1979 års taxering.<sup>110</sup>

Vissa ytterligare ändringar gjordes fram till, och i samband med att taxeringslagen (1990:324) började tillämpas. Dessa ändringar gällde förfarandet för påförande av skattetillägg medan de materiella skattetilläggsreglerna i princip behölls oförändrade i den nya taxeringslagen.<sup>111</sup>

Förändringen av skattetilläggsreglerna stannade dock inte upp utan nya ändringar gjordes både 1992 och 1997, bland annat för att komma tillrätta med vissa tillämpningsproblem som hade uppmärksammats. De förändringar som gjorts hade hittills till största del inneburit en liberalisering av bestämmelserna ur de skattskyldigas perspektiv, särskilt när det gällde befrielsegrunderna och uttagsnivåerna. Ändringarna 1992 och 1997 innebar dock att tillämpningsområdet utvidgades – man ville göra systemet mer likformigt.<sup>112</sup>

Mot bakgrund av Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen, den intensiva debatt som förts om skattetilläggens förenlighet med konventionskraven samt RegRs och Europadomstolens bedömningar därav infördes genom regeringens proposition 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.* nya regler om skattetillägg att tillämpas från och med 2004 års taxering.<sup>113</sup> De vidtagna ändringarna syftade i princip till att säkerställa att den svenska rättstillämpningen var förenlig med Europakonventionen, och däri, särskilt artikel 6.<sup>114</sup>

---

<sup>106</sup> SOU 2001:25, s. 69.

<sup>107</sup> Thornstedt, s.110.

<sup>108</sup> SOU 1969:42 s. 120 ff. samt Thornstedt, s. 11.

<sup>109</sup> Prop. 2002/03:106, s. 50.

<sup>110</sup> Almgren & Leidhammar, s. 16.

<sup>111</sup> Prop. 1989/90:74, s. 323.

<sup>112</sup> SOU 2001:25, s. 87 f.

<sup>113</sup> Almgren & Leidhammar, s. 17.

<sup>114</sup> Linderl & Leidhammar, s. 26.



Sammanfattningsvis innebär de nya bestämmelserna följande:<sup>115</sup>

- En definition av begreppet oriktig uppgift har införts
- Befintliga befrielsegrunder har förtydligats och kompletterats med nya grunder
- Befrielse ska kunna ges helt eller delvis
- Möjlighet till hel eller delvis befrielse av skattetillägg i fall där den skattskyldige fällts för brott enligt skattebrottslagen
- Möjlighet till hel eller delvis befrielse av skattetillägg om en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg
- Rätt till anstånd med betalning av skattetillägg till dess länsrätten prövat den fråga som föranlett skattetillägget

Viss kritik riktades mot de nya bestämmelserna från de olika remissinstanserna, bland annat påpekade Lagrådet i sitt yttrande över förslagen till de nya skattetilläggsreglerna att det kunde ifrågasättas om de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och oaktsamt skattebrott (vårdslös skatteuppgift) skiljer sig på ett sådant sätt att det kan anses vara fråga om olika brott. Regeringen delade dock inte denna uppfattning och HD har i NJA 2005 s. 856<sup>116</sup> slagit fast att dubbelbestraffningsförbudet inte hindrar att en skattskyldig som påförts skattetillägg också åtalas för vårdslös skatteuppgift.<sup>117</sup>

Slutligen kan nämnas att Skatteförfarandeutredningen fått ett tilläggsdirektiv, genom direktiv 2007:165, att bland annat ”utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skatte- och tulltillägg efter lagändringarna år 2003. Med utgångspunkt i en sådan genomgång av tillämpningen av reglerna ska de undersöka om det finns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skatte- och tulltillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna”. Resultatet av deras arbete skulle ha redovisats senast den 1 december 2008 men ska nu inte redovisas förrän den 31 maj 2009.

### 3.3 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg kan, enligt 5 kap. 1 § TL, påföras om:

- den skattskyldige
- på annat än muntligen,
- *under förfarandet*,
- lämnat en oriktig uppgift
- till ledning för taxeringen.

---

<sup>115</sup> Ibid., s. 25.

<sup>116</sup> Mer om detta rättsfall i kapitel 6.

<sup>117</sup> Prop. 2002/03:106, s. 332 f.

Kravet är att uppgiften objektivt sett är oriktig. Omständigheter av subjektiv karaktär kan istället bli av betydelse vid bedömningen av om förutsättningarna för befrielse av skattetillägget föreligger.<sup>118</sup>

Enligt definitionen i TL anses en uppgift vara oriktig om det *klart framgår* att uppgiften är felaktig eller om den skattskyldige underlåtit att lämna en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Av begreppet ”klart framgå” följer att kravet på bevisningen är högre vid påförande av skattetillägg än vid den ordinarie taxeringen.<sup>119</sup>

När det gäller rekvisitetet *under förfarandet* kan kortfattat klargöras att skyldigheten att lämna sanningsenliga uppgifter angående omständigheter som har betydelse för taxeringen eller beskattningen alltså gäller oavsett när under förfarandets gång de lämnas.<sup>120</sup>

Skattetillägg kan också, enligt 5 kap. 1 § första stycket andra meningen, påföras om den skattskyldige *i mål om taxering* lämnar en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Lämnas den oriktiga uppgiften i en annan typ av mål, exempelvis ett mål om särskild avgift, kan den inte föranleda skattetillägg. Även här finns dock kravet att uppgiften ska ha lämnats till domstolen på ett annat sätt än muntligen, till exempel via ett överklagande eller ett yttrande. Den här typen av uppgifter kan även medföra straffansvar.<sup>121</sup>

Observeras bör att det av 5 kap 1 § andra stycket TL framgår att en uppgift inte ska anses vara oriktig om den tillsammans med andra uppgifter kan anses utgöra tillräckligt underlag för ett korrekt beslut ska kunna fattas i taxerings- eller beskattningsfrågan. En uppgift som i och för sig är felaktig behöver alltså inte i ovanstående fall anses vara oriktig.<sup>122</sup> RegR har i RÅ 2003 ref. 4 uttalat att det åligger den skattskyldige att lämna upplysningar om relevanta sakförhållanden eller åtminstone lämna så mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet.<sup>123</sup>

Av 5 kap. 1 § andra stycket TL framgår vidare att om en uppgift är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut så ska den inte heller anses vara oriktig.<sup>124</sup>

Skatteverket ska som första instans fatta beslut om skattetillägg även i de fall när den oriktiga uppgiften lämnats i ett skattemål. Beslutet om att påföra skattetillägg i den senare typen av situation kan dock inte fattas förrän skattemålet vunnit laga kraft.<sup>125</sup>

---

<sup>118</sup> Linderl & Leidhammar, s. 28.

<sup>119</sup> Ibid., s. 28 f.

<sup>120</sup> Almgren & Leidhammar, s. 39.

<sup>121</sup> Ibid., s. 67.

<sup>122</sup> Ibid., s. 45.

<sup>123</sup> RÅ 2003 ref. 4.

<sup>124</sup> Linderl & Leidhammar, s. 30.

<sup>125</sup> Ibid., s. 28.

Huvudregeln är att skattetillägg vid oriktig uppgift tas ut med 40 % av den undandragna skatten. Periodiseringsfel och rättelser med hjälp av kontrollmaterial medför skattetillägg med 10 %. Vid mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration är de ordinarie procentsatserna halverade.<sup>126</sup>

### 3.4 Skattetillägg vid skönstaxering

Enligt 4 kap. 3 § TL ska skönstaxering ske om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt, antingen på grund av att den deklarationsskyldige inte lämnat in någon självdeklaration eller på grund av bristfälligt underlag för, eller brister i, deklarationen. Skönstaxering innebär att skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till ett belopp som framstår skäligt.<sup>127</sup>

För att skönstaxering ska bli aktuell krävs att det rör sig så pass väsentliga brister att självdeklarationen helt eller delvis framstår som ett otillförlitligt underlag för taxeringsbeslut, varpå skönstaxeringens syfte blir att få till stånd en materiellt riktigt taxering.<sup>128</sup>

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg tas ut dels när avvikelse skett från en självdeklaration genom sköntaxering, dels när skönstaxering skett på grund av att självdeklarationen inte lämnats in, trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige. Skattetillägg vid skönstaxering fungerar alltså som ett påtryckningsmedel för att få fram en ifylld och undertecknad deklaration.<sup>129</sup>

För att en sköntaxering ska kunna ske ska Skatteverket göra sannolikt att självdeklarationen eller dess underlag har brister. Är denna bevisning tillräcklig anses den vidare vara tillräcklig för att ta ut skattetillägg. Det görs således ingen fristående bedömning av frågan om skattetillägg kan tas ut.<sup>130</sup>

Beslutas att skattetillägg ska tas ut görs beräkningen endast på den skatt som på grund av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter.<sup>131</sup>

Skulle den skattskyldige inom fyra månader efter utgången av det år då beslut som skattetillägg fattades lämna in sin självdeklaration till Skatteverket, eller till en allmän förvaltningsdomstol, ska skattetillägget undanröjas.<sup>132</sup>

---

<sup>126</sup> 5 kap. 4 § TL.

<sup>127</sup> Almgren & Leidhammar, s. 70.

<sup>128</sup> Linderl & Leidhammar, s. 34.

<sup>129</sup> Ibid., s. 33.

<sup>130</sup> Ibid., s. 35.

<sup>131</sup> 5 kap. 5 § TL. Beträffande ”kontrolluppgifter” avses här de uppgifter som är tillgängliga för Skatteverket före utgången av november för aktuellt taxeringsår.

<sup>132</sup> 5 kap. 3 § TL.

### 3.5 Befrielsegrunderna

Om förutsättningar för att påföra skattetillägg föreligger ska en prövning om det finns skäl för en hel eller delvis befrielse från skattetillägget ske (5 kap. 14 § TL). Detta utgör ett subjektivt inslag vid påförande av skattetillägg.

Den skattskyldige kan helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig, eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Vid en sådan bedömning beaktas särskilt om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha stått i samband med den skattskyldiges hälsa, ålder eller liknande förhållanden, om den skattskyldige felbedömt en svårtolkad skatteregel, eller betydelsen av de faktiska förhållandena eller om felaktigheten eller underlåtenheten var föranledd av missvisande eller vilseledande kontrolluppgifter.<sup>133</sup>

Samma sak gäller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt med särskild hänsyn till om avgiften inte skulle stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten eller om det förflutit oskäligt lång tid sedan Skatteverket beslutat om att påföra skattetillägg, utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet.<sup>134</sup>

Slutligen har Skatteverket och förvaltningsdomstolarna möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta att den felaktighet eller underlåtenhet som lett till att skattetillägg påförts även inneburit att den skattskyldige fällts för skattebrott. Denna reglering syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir för tung.<sup>135</sup>

Det finns även, för att möjliggöra en mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten, en möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg med en nedsättning av skattetillägget till hälften eller en fjärdedel. Ett exempel på när en delvis befrielse kan bli aktuell är när omständigheterna i det aktuella fallet utgör ett gränsfall för om skattetillägg ska tas ut eller inte.<sup>136</sup>

Det kan således konstateras att prövningen huruvida skattetillägg ska tas ut görs i två led. Först och främst måste man ta ställning till om skattetillägg ska tas ut över huvud taget (jmf skattetillägg vid oriktig uppgift respektive vid skönstaxering) och därefter göra en prövning om det föreligger skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg.<sup>137</sup>

---

<sup>133</sup> Linderl & Leidhammar, s. 49 ff.

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> Prop. 2002/03:106 s. 239 ff. samt Almgren & Leidhammar, s. 128-143.

<sup>136</sup> Prop. 2002/03:106 s. 239 ff. samt Almgren & Leidhammar, s. 128-143.

<sup>137</sup> Linderl & Leidhammar, s. 47.

Det är Skatteverket och förvaltningsdomstolarna som ex officio prövar om det föreligger sådana skäl för hel eller delvis befrielse.<sup>138</sup>

Att det finns en möjlighet till både hel och delvis befrielse beror på det faktum att lagstiftaren velat möjliggöra att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten och därmed möjliggöra en mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna.<sup>139</sup>

I normalfallet ska befrielse ske med hälften av det belopp som egentligen skulle ha utgått men i vissa fall kan nedsättning till en fjärdedel ske. Det ska då till exempel röra sig om fall där skattetillägget på grund av sin storlek skulle framstå som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet, även om det satts ner till hälften.<sup>140</sup>

---

<sup>138</sup> 5 kap. 15 § TL.

<sup>139</sup> Linderl & Leidhammar, s. 67.

<sup>140</sup> Ibid., s. 68.

## 4 Skattebrottet

Skattebedrägeriet, som skattebrottet rubricerades före 1996 års lagstiftning, var konstruerat som ett så kallat effektbrott och uppvisade vissa likheter med brottsbalkens bedrägeribrott.<sup>141</sup> Genom 1996 års genomgripande reform omkonstruerades skattebedrägeriet från att vara ett effektbrott till ett så kallat uppsåtligt farebrott och fick i anslutning därtill den nuvarande benämningen skattebrott.<sup>142</sup>

- Den som
- på annat sätt än muntligen,
- uppsåtligen lämnar oriktig uppgift
- till myndighet och
- därigenom *ger upphov till fara* för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms enligt 2 § SkBrL för (aktivt) skattebrott till fängelse i högst två år.

Rekvisiten för det så kallade passiva skattebrottet, som också regleras i 2 §, är desamma med ett undantag, nämligen att lämnandet av oriktig uppgift ersätts med *underlåtenhet* att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift.<sup>143</sup>

I 6 § SkBrL fanns före 1996 års reform en bestämmelse som innebar att skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri var straffbelagda på försöksstadiet. Då skattebrottet kom att omkonstrueras från effektbrott till farebrott ansågs utrymmet för försök till skattebrott mycket begränsat vilket kom att leda till att bestämmelsen upphävdes.<sup>144</sup> De gärningar som tidigare var straffbelagda på försöksstadiet anses nu vara fullbordade brott.<sup>145</sup>

Skattebrottet är med hänsyn till sin grovhet uppdelat i tre grader, närmare bestämt skatteförseelse (3 §), skattebrott (2 §) och grovt skattebrott (4§). Förutom grovheten skiljer sig brotten från varandra genom att åtal för skatteförseelse enligt 13 § endast får väckas om det är påkallat av särskilda skäl. För att kunna avgöra en gärnings svårighetsgrad används vissa gränsvärden som avser undandragen skatt som upprättats efter samråd mellan Skatteverket och Riksåklagaren. Skulle det röra sig om upprepad brottslighet är normalt den sammanlagda effekten avgörande.<sup>146</sup>

---

<sup>141</sup> Prop. 1971:10, s. 244.

<sup>142</sup> Almgren & Leidhammar, s. 157.

<sup>143</sup> Ibid.

<sup>144</sup> Prop. 1995/96:170, s. 96.

<sup>145</sup> Almgren & Leidhammar, s. 158.

<sup>146</sup> Ibid., s. 158 f.

## 4.1 Farerekvisitet

Som ovan nämnts blev skattebrott genom 1996 års reform konstruerat som ett farebrott. Själva konstruktionen farebrott innebär att det i praktiken inte krävs att ett skatteundandragande faktiskt skett utan det är fullt tillräckligt om förfarandet *ger upphov till fara*.<sup>147</sup>

Rent praktisk innebär övergången till farebrott att fullbordanspunkten tidigarelags. Skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna föreskriven uppgift passerats utan att skyldigheten fullgjorts.<sup>148</sup>

Enligt förarbetena till 1996 års reform bör utgångspunkten för innebörden av farerekvisitet, såsom tidigare, vara att det är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen för att ansvar ska kunna utdömas. Detta innebär att kontrollsystemets funktionssätt och uppbyggnad blir avgörande för farerekvisitets innehåll.<sup>149</sup>

Det måste vidare röra sig om så kallad konkret fara vilket innebär att förhållandena i det enskilda fallet måste ha varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp eller tillgodoräknas med ett för högt belopp.<sup>150</sup>

## 4.2 Det subjektiva rekvisitet

Efter 1996 års reform finns det ett enhetligt subjektivt rekvisit för skattebrottet som omfattar alla uppsåtsformer, vilket innebär att vanliga uppsåtsregler (direkt, indirekt och likgiltighetsuppsåt) är tillämpliga för såväl aktiva som passiva skattebrott.<sup>151</sup>

För att ansvar ska kunna utdömas krävs att uppsåtet täcker samtliga objektiva rekvisit, ett uttryck för den så kallade täckningsprincipen. Det krävs dock inte att gärningsmannen haft exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas, om storleken av det belopp som riskerar att undandras eller att han känner till att förfarandet är brottsligt.<sup>152</sup>

## 4.3 Vårdslös skatteuppgift

Den culpösa motsvarigheten till aktivt skattebrott är vårdslös skatteuppgift (5§) som alltså har samma objektiva rekvisit som det aktiva skattebrottet.

---

<sup>147</sup> Almgren & Leidhammar, s. 161 (min kursivering).

<sup>148</sup> Ibid.

<sup>149</sup> Ibid., s. 162 ff.

<sup>150</sup> Ibid., s. 163.

<sup>151</sup> Dahlqvist, s. 78 f.

<sup>152</sup> Ibid.

Gärningsmannen ska på annat sätt än muntligen ha lämnat en oriktig uppgift till myndighet och därigenom givit upphov till fara för att skatt kommer att undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan.<sup>153</sup>

Det passiva skattebrottet har inte någon motsvarighet vad gäller vårdslös skatteuppgift.<sup>154</sup>

Precis som för skattebrott inträder ansvar för vårdslös skatteuppgift oavsett om den oriktiga uppgiften avses uppgiftslämnarens egen eller någon annans skatt och vidare kan även ett oriktigt kontrolluppgiftslämnande vara att anse som vårdslös skatteuppgift.<sup>155</sup>

I propositionen till 1996 års reform fördes diskussioner kring huruvida man skulle behålla en kriminalisering av oaktsamhetsbrottet, då regeringen menade att behovet av kriminalisering var tveksamt i de fall en administrativ sanktion kunde utgå. Administrativa sanktioner finns dock inte på alla områden inom skatterätten och vidare kan skattetillägg inte påföras annan än den skattskyldige, vilket leder till att en ställföreträdare för ett bolag inte kan åläggas skattetillägg i de fall då den skattskyldige är en juridisk person. Även om bestämmelsen används sparsamt menade regeringen att det inte kunde uteslutas att den får en ökad betydelse i praktiska fall i takt med att skattegranskningen allt mer koncentreras till företagsförhållanden och det påpekades också att en avkriminalisering skulle leda till att en arbetsgivare som av grov oaktsamhet lämnade in oriktiga uppgifter beträffande en arbetstagares inkomster helt skulle undgå ansvar. Kriminaliseringen av oaktsamhetsbrottet kom därför att behållas.<sup>156</sup>

För att kunna dömas för vårdslös skatteuppgift måste alla objektiva rekvisit vara täckta av grov oaktsamhet från gärningsmannens sida. Grov oaktsamhet innebär bland annat att gärningsmannen i mer än avsevärd mån brutit i sina åligganden som uppgiftslämnare, har slarvat i högre grad vid upprättandet av deklaration eller har visat uppenbar ligkiltighet för att sätta sig in i de skatteregler som han ska tillämpa. Glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans bör, liksom tidigare, som regel inte medföra ansvar. I dessa fall anses skattetillägget utgöra en tillräcklig sanktion.<sup>157</sup>

För straffbar oaktsamhet sätts enligt 5 § andra stycket SkBrL gränsen genom att en gärning som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av *minde allvarlig art* inte ska föranleda ansvar.<sup>158</sup>

---

<sup>153</sup> 5 § SkBrL samt Almgren & Leidhammar, s. 176.

<sup>154</sup> Ibid.

<sup>155</sup> Almgren & Leidhammar, s. 176.

<sup>156</sup> Ibid., s. 176 f.

<sup>157</sup> Ibid., s. 177 f. samt prop. 1995/96:170, s. 164.

<sup>158</sup> 5 § andra stycket SkBrL.



Av intresse för denna framställning är vidare NJA 1987 s. 194. Enligt 30 kap 3 § RB får dom i brottmål inte avse annan gärning än den för vilken talan om ansvar förts i behörig ordning, vilket innebär att åklagaren måste precisera det handlingsförlopp som han anser att den tilltalade ska fällas till ansvar för och han måste därmed få med såväl subjektiva som objektiva rekvisit. På grund av de skillnader som förelåg i objektiva och subjektivt hänseende mellan skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift kunde det inte generellt vara så att ett åtal för skattebedrägeri i andra hand innefattade ett påstående om ansvar för vårdslös skatteuppgift. En justering av åtalet skulle alltså krävas för en fällande dom rörande vårdslös skatteuppgift.<sup>159</sup>

---

<sup>159</sup> NJA 1987 s. 194 samt Almgren & Leidhammar, s. 181.

# 5 Skattetillägget och artikel 6

## 5.1 Skattetillägget – en anklagelse för brott?

Enligt brottsbalkens terminologi är de sanktionsavgifter som tagits i bruk som ersättning för, eller komplettering till, de kriminalrättsliga straffen inte straff och inte heller påföljder för brott. Enligt svensk rätt rör det sig om administrativa påföljder som påförs genom ett administrativt förfarande och alltså inte som straff för ett brott.<sup>160</sup>

Denna distinktion har dock mött problem i och med Europakonventionens artikel 6 och tolkningen av vad som avses med en anklagelse för brott, ett uttryck som alltså tolkas autonomt, vilket innebär att klassificeringen i den nationella rätten inte är avgörande. Huruvida det rör sig om en anklagelse för brott avgörs utifrån de så kallade, tidigare nämnda, Engel-kriterierna.<sup>161</sup>

Vägen till klarhet i detta hänseende har inte varit enkel. Allra först utreddes frågan av skattekontrollutredningen som efter genomgång av Europadomstolens praxis fann att artikel 6 inte var tillämplig på skattetilläggen. Denna ståndpunkt stöddes framför allt på att skattetilläggen formellt inte utgör straff för brott, att skattetilläggen påförs utan hänsyn till om det föreligger uppsåt eller oaktsamhet samt att skattetilläggen inte kan omvandlas till fängelsestraff.<sup>162</sup>

Cecilia Gunne och Kerstin Nyqvist (två experter knutna till utredningen) var dock av avvikande åsikt och fick härvidlag ett stort stöd för sin uppfattning i ett flertal artiklar och i avgöranden från länsrätt och kammarrätt. Betänkandet kom också att utsättas för stark kritik vid remissbehandlingen och utredningens ställningstagande kan numera inte vidhållas.<sup>163</sup>

RegR fann i RÅ 2000 ref. 66 (I och II) att skattetillägget vid en samlad bedömning, grundad på framförallt Lauko och Kadubec-fallen (se kapitel 2.3.2) skulle omfattas av artikel 6 trots de av skattekontrollutredningen framlagda slutsatserna. HD kom sedermera att ta ställning till denna fråga i avgörandet NJA 2000 s. 622, där den kom fram till att påförande av skattetillägg bör anses vara en anklagelse för brott enligt Europakonventionen. HD klargjorde att de svenska reglerna om skattetillägg har en generell räckvidd eftersom de omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare, att reglerna har ett klart repressivt syfte på

---

<sup>160</sup> Träskman, s. 866.

<sup>161</sup> Ibid.

<sup>162</sup> SOU 1996:116, s. 112 ff.

<sup>163</sup> Se bland annat Träskman, s. 866, Leidhammar, s. 835 ff. samt Asp, s. 702 ff.

samma sätt som en straffrättslig sanktion samt slutligen att skattetilläggen kan påföras till ett mycket stort belopp.<sup>164</sup>

Även Europadomstolen kommer till denna slutsats i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige (domar den 23 juli 2002) med hänvisning till bland annat att skattetilläggets främsta uppgift är att bestraffa och avskräcka, då det har som syfte att förmå skattskyldiga att leva upp till sina förpliktelser samt att bestraffa förseelser. Domstolen berörde också i domskälen det faktum att skattetilläggen ändå var att jämställa med straff, eftersom bestämmelserna är generella och omfattar alla skattskyldiga och att avsaknaden av subjektiva rekvisit inte automatiskt uteslöt brottslig anklagelse i den mening som avses i artikel 6. Angående påföljdens natur och stränghet lyfte domstolen fram att skattetillägg kan uppgå till mycket höga belopp genom att det saknades en övre beloppsgräns. Omständigheten att skattetillägg inte kunde omvandlas till fängelsestraff hade enligt domstolen ingen avgörande betydelse för bedömningen.<sup>165</sup>

Munck skriver att konsekvenserna av att skattetillägget omfattas av artikel 6 är att vi blir förpliktigade till att se till att vissa bestämda rättsäkerhetsgarantier är uppfyllda. Under förutsättning att de i konventionen föreskrivna rättssäkerhetskraven är tillgodosedda finns det ingenting som hindrar att skattetilläggen enligt svensk rätt betraktas som en administrativ sanktion som följer andra regler än de i brottsbalken stadgade straffen böter och fängelse.<sup>166</sup>

## 5.2 Effektiv domstolsprövning och rättegång inom skälig tid

Dröjsmål i skattetilläggsförfarandet kan leda till att den skattskyldige inte anses ha åtnjutit sin rätt till domstolsprövning inom skälig tid, men också, om dröjsmålet till exempel beror på att omprövningsförfarandet hos Skatteverket och därmed domstolsprövningen uppskjutits under lång tid, att den skattskyldige inte anses erhållit sin rätt till effektiv domstolsprövning.<sup>167</sup>

Sverige fälldes av Europadomstolen i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige (domar den 23 juli 2002) då domstolen ansåg att klagandena inte erhållit en effektiv tillgång till domstolsprövning. Det tog nästan tre år från Janosevics överklagande till dess att ett obligatoriskt omprövningsbeslut fattades av Skatteverket och när

---

<sup>164</sup> Träskman, s. 867.

<sup>165</sup> Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige (domar den 23 juli 2002) samt jmf de s.k. Engelkriterierna i avsnitt 2.3.2.

<sup>166</sup> Munck, s. 7 f.

<sup>167</sup> Linderl & Leidhammar, s. 18.

det gällde Västberga Taxi AB konstaterade Europadomstolen att det gått mer än 6,5 år sedan överklagandet inkommit och att prövningen av överklagande fortfarande inte skett. Vad gäller Vulic hade det tagit nästan 2 år och 9 månader från Vulics överklagande till länsrättens prövning.<sup>168</sup>

Domstolen kom sedan att konstatera att artikel 6 även kränks i ett annat avseende. Domstolsprocesserna hade nämligen pågått oskäligt länge. I fallet Janosevic hade processen tagit nästan 5 år och 9 månader fram till att dom från länsrätt meddelats. I fallet Västberga Taxi AB hade det tagit nästan 5 år innan länsrätten kom att avvisa bolagets talan och i fallet Vulic tog det 4,5 år att få saken prövad av länsrätt, 1 år och 3 månader av kammarrätt och mer än 1 år för RegR.<sup>169</sup>

Med anledning av Europadomstolens domar i ovan nämnda mål infördes, genom prop. 2002/03:106, en möjlighet till hel eller delvis befrielse från skattetillägg om handläggningen tagit oskäligt lång tid utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet.<sup>170</sup>

### 5.3 Oskuldspresumtionen

Påförandet av skattetillägg innebär en presumtion om att den skattskyldige gjort sig skyldig till ett klandervärt beteende. Den skattskyldige presumeras ousäktligt ha lämnat en oriktig uppgift och vidare presumeras det att det inte är oskäligt att påföra honom skattetillägg. För att undgå skattetillägg måste den skattskyldige motbevisa denna presumtion.<sup>171</sup>

RegR uttalade i RÅ 2000 ref. 66 I att domstolarna, när de tillämpar skattetilläggsreglerna, i varje enskilt fall ska göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av huruvida det föreligger förutsättningar att undanröja eller efterge skattetillägget. Om så sker innebär det en allmän förutsättning för att skattetilläggen inte ska komma i konflikt med oskuldspresumtionen.<sup>172</sup> I samma rättsfall uttalade domstolen också att det var förenligt med artikel 6 att, förutsatt att det finns möjlighet att överklaga till domstol som har full jurisdiktion och som till fullo tillgodoser rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionen, som första instans låta en administrativ myndighet besluta om påförande av skattetillägg.<sup>173</sup>

Enligt rättspraxis från Europadomstolen är presumtioner tillåtna om de hålls inom rimliga gränser (se ovan i kap 2.3.4 och där särskilt Salabiaku och Pham Hoang, båda mot Frankrike). När det gällde Janosevic, Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic, samtliga mot Sverige, ansåg Europadomstolen

---

<sup>168</sup> Linderl & Leidhammar, s. 63.

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> Ibid., s. 18 f.

<sup>171</sup> Ibid., s. 16 f.

<sup>172</sup> RÅ 2000 ref. 66.

<sup>173</sup> Jmf bland annat. Le Compte, van Leuven och De Meyere mot Belgien (dom den 23 juni 1981).

att det inte förelåg en kränkning av oskuldspresumtionen då det svenska systemet bland annat innehöll flera subjektiva befrielsegrunder. Domstolen hänvisade dock till RegRs uttalande i RÅ 2000 ref. 66 I och betonade hur viktigt det var att domstolarna i varje enskilt fall måste göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av huruvida det föreligger förutsättningar för att undanröja eller efterge skattetillägg då oskuldspresumtionen annars kan anses vara kränkt.<sup>174</sup>

Mot bakgrund av ovan nämnda fall från Europadomstolen kom den svenska lagstiftningen att ändras genom att det, från och med 2004 års taxering, finns en utökad och förbättrad möjlighet att i varje enskilt fall föra en nyanserad bedömning av frågan om skattetillägg. De tidigare befrielsegrunderna förtydligades och kompletterades med nya grunder för när befrielse från skattetillägg ska ske. Europadomstolen påpekade också att det måste iaktas stor försiktighet när det gäller fråga om omedelbar verkställighet av en administrativ myndighets beslut. Domstolen menade att ett system som tillåter verkställighet före domstolsprövning av stora skattetilläggsbelopp är öppet för kritik och kan bli föremål för noggrann granskning. På grund av ovanstående uttalande infördes även nya bestämmelser om anstånd med betalning av skattetillägg.<sup>175</sup>

Kort kan också tilläggas att för att den enskildes rätt att förhålla sig passiv i en utredning om skattetillägg ska säkras så infördes, genom prop. 2003/03:106, ett förbud mot att vid vite förelägga den skattskyldige att medverka i utredningen av den oriktiga uppgift som kan leda till skattetillägg.<sup>176</sup>

Enligt artikel 6 är det åklagaren som har bevisbördan för att den tilltalade begått de gärningar han står åtalad för vilket innebär att den tilltalade har en rätt att förhålla sig passiv. Vilken betydelse som kan ges den tilltalades passivitet får sedan prövas genom en fri bevisvärdering.<sup>177</sup>

### 5.3.1 Beviskravet vid skattetillägg

När det gäller oskuldspresumtionen ska också nämnas det krav som finns på bevisningens styrka då det i mål om skattetillägg ställs ett lägre krav på bevisning om att en lämnad uppgift är oriktig än vad fallet skulle vara i ett brottmål. I mål om skattetillägg gäller dock ett högre beviskrav ("visat/styrkt") än i den ordinarie skatteprocessen ("sannolikt").<sup>178</sup>

Lagstiftaren anför i prop. 2002/03:106 att Europakonventionens rätt till "fair trial" inte innebär att de nationella domstolarna ska följa några särskilda

---

<sup>174</sup> Linderl & Leidhammar, s. 16 f.

<sup>175</sup> Ibid., s. 17 f.

<sup>176</sup> Prop. 2002/03:106, s. 1.

<sup>177</sup> Leidhammar, s. 188 samt Funke mot Frankrike (dom den 25 februari 1993) och Saunders mot Storbritannien (dom den 17 december 1996).

<sup>178</sup> Leidhammar, s. 190.

bevisvärderingsregler utan att det i princip är en nationell angelägenhet att bestämma sina egna bevisvärderingsregler. Inte heller Europadomstolens praxis ger uttryck för något bestämt krav på bevisningens höjd. Målet Österrike mot Italien, det så kallade Pfundersfallet, (beslut av Europakommissionen den 11 januari 1961), och Barberà, Messegué och Jabardo-fallet (dom den 6 december 1988) har använts som exempel på att Europakommissionen (sedan den 1 november 1998 svarar Europadomstolen ensam för de uppgifter som tidigare fördelades mellan Europakommissionen och Europadomstolen), och Europadomstolen ställer höga krav på bevisningen även om det i det så kallade Pfundersfallet uttalades att artikel 6.2 kräver att en domstol finner den anklagade skyldig endast på grund av bevis som tillräckligt starkt i lagens ögon fastlägger hans skuld.<sup>179</sup>

Angående beviskravet vid skönstaxering som endast är ”sannolikt” anser regeringen att beviskravet även i dessa fall är tillräckligt. Detta då skattetillägget vid skönstaxering i avsaknad av deklaration i princip undanröjs om en deklaration inkommer och vid skönstaxering vid avvikelser från deklaration sätts skattetillägget ned i den utsträckning korrekta uppgifter kommer in till skattemyndigheten som kan läggas till grund för taxeringen.<sup>180</sup>

Med anledning av ovanstående resonemang menade lagstiftaren att det beviskrav som finns i svensk rätt för att en oriktig uppgift ska anses föreligga är tillräckligt och att det därför inte finns skäl att ändra beviskravet samt vidare att rättssäkerheten för den enskilde inte skulle öka genom en ändring av beviskravet. Detta trots att skattetilläggskommittén i SOU 2001:25, med stort stöd av remissinstanserna, föreslog att det skulle kunna fastslås utom rimligt tvivel att det rörde sig om en oriktig uppgift för att skattetillägg skulle kunna tas ut.<sup>181</sup> Lagstiftaren valde endast att i förtydligande syfte ändra beviskravet från ”befanns” till ”klart framgå”.<sup>182</sup>

## 5.4 Proportionalitetsprincipen

Som tidigare nämnts är proportionalitetsprincipen en oerhört viktig princip som enligt Europadomstolens praxis ska anses genomsyra hela Europakonventionen. I och med den nya regleringen som började gälla från och med 2004 års taxering kom den svenska regleringen att ändras då bestämmelserna om beräkning av skattetillägg var schablonmässiga och kunde i vissa fall framstå som onödigt ingripande i förhållande till

---

<sup>179</sup> Prop. 2002/03:106, s. 85 samt Linderl & Leidhammar, s. 79.

<sup>180</sup> Prop. 2002/03:106, s. 85.

<sup>181</sup> Linderl & Leidhammar, s. 79 f. samt SOU 2001:25, s. 211 ff.

<sup>182</sup> Prop. 2002/03:106, s. 120.

överträdelsens karaktär. De nya bestämmelserna innebär en möjlighet till nedsättning av skattetilläggsbeloppet.<sup>183</sup>

Proportionalitetsprincipen kan även få betydelse i diskussionen kring huruvida det enligt Europakonventionen är tillåtet med strikt ansvar.<sup>184</sup>

När RegR i RÅ 2000 ref. 60 I bedömde Volvos argument att strikt ansvar i sig och även skattetillägget i det konkreta fallet (16 555 680 kr) stred mot proportionalitetsprincipen uttalade domstolen att skattetillägg tillgodoser ett allmänt intresse.<sup>185</sup> Dessutom fann RegR att proportionalitetsprincipen ändå kom till uttryck genom rekvisitet ”uppenbart oskäligt” i 5 kap 6 § TL (numer räcker ”oskäligt”, se 5 kap 14 §) som innebär att skattetillägget kan efterges.<sup>186</sup>

Domstolen framhöll vidare att konventionen inte griper in på alla områden, och att straffmätningen och straffmättningsprinciperna vid ekonomiska påföljder tillhör de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering.<sup>187</sup> En uppfattning som bekräftas i prop. 2002/03:106.

*”Det finns knappast någon av konventionens artiklar som kan åberopas till stöd för tanken att nivån på ekonomiska påföljder för lagöverträdelser eller metoden för straffmätningen mera allmänt regleras av konventionen, och det finns inte heller något enskilt avgörande av Europadomstolen som skulle kunna anföras som belägg för ett sådant synsätt.”<sup>188</sup>*

I propositionen uttalades också att, även om regeringen inte kunde instämma i skattekontrollkommitténs uppfattning att skattetilläggen ”ofta slår alltför hårt och blint och inte sällan är oproportionerligt ingripande”, bestämmelserna om skattetillägg kunde utformas mer nyanserat för att kunna undvika en påföljd som står i uppenbart missförhållande till förseelsen.<sup>189</sup>

---

<sup>183</sup> Linderl & Leidhammar, s. 19.

<sup>184</sup> Cameron, s. 761.

<sup>185</sup> Som tidigare nämnts hade Regeringsrätten redan konstaterat att artikel 6 inte förbjuder strikt ansvar.

<sup>186</sup> Cameron, s. 762.

<sup>187</sup> Ibid.

<sup>188</sup> Prop. 2002/03:106, s. 84.

<sup>189</sup> Ibid.

## 6 Skattetillägget och principen om *ne bis in idem*

Som konstaterats i avsnitt 2.4.1 gäller skyddet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet endast straffrättsliga förfaranden (eng. "criminal proceedings"). Enligt den officiella kommentaren till tilläggsprotokollet hindrar inte bestämmelsen att den dömda kan bli föremål, beträffande samma gärning, för förfarande av annan karaktär, till exempel ett disciplinärt förfarande.<sup>190</sup>

I avsnitt 2.4.1 uträns också att begreppet straffrättsliga förfaranden (straffprocessuella/brottmålsförfaranden) ska utredas på samma sätt som det uträns huruvida det rör sig om en anklagelse för brott enligt artikel 6. "Criminal proceedings" är således ett autonomt begrepp och klassificeringen i den nationella rätten är inte avgörande.<sup>191</sup>

Frågan huruvida ett åtal för skattebrott och samtidigt påförande av skattetillägg strider mot dubbelbestraffningsförbudet har prövats dels i den situation då den skattskyldige först påförts skattetillägg och därefter fällt till ansvar för skattebrott (NJA 2000 s. 622), dels i den omvända situationen (RÅ 2002 ref. 79).

I NJA 2000 s. 622<sup>192</sup> konstaterade HD att skattetillägget utgjorde en anklagelse för brott (se kap. 5.1) och därefter att ett åtal för skattebedrägeri (nu skattebrott) efter det att skattetillägg påförts inte utgjorde en kränkning mot förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen. Domstolen menade att påförande av skattetillägg enligt svenska bestämmelser varken förutsätter uppsåt eller oaktsamhet men att skattebrott kräver att någon haft uppsåt att lämna en oriktig uppgift. HD menade dock att begreppet brotträttegång inte var autonomt, en uppfattning som i detta avseende alltså har visat sig vara felaktig (se nedan NJA 2004 s. 510 I och II).<sup>193</sup>

RegR kom i det omvända fallet RÅ 2002 ref. 79 fram till samma slutsats genom samma typ av bedömning, det vill säga att de grundläggande rekvisiten för de två brotten skiljde sig från varandra så pass mycket att det inte var fråga om samma brott. Detta då skattetillägget är en generell och schabloniserad sanktion vars syfte bland annat är att motverka bristande noggrannhet vid fullgörande av deklaraionsplikten. Det påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet, medan det för att kunna dömas för

---

<sup>190</sup> Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, <http://conventions.coe.int/Treaty/EN/Reports/HTML/117.htm>. kl. 10.50, den 19 mars 2009

<sup>191</sup> Jmf bland annat. Franz Fisher, W.F och Sailer, samtliga mot Österrike.

<sup>192</sup> Dom meddelades före domen i målet Franz Fisher.

<sup>193</sup> Träskman, s. 867 f. samt Linderl & Leidhammar, s. 82 f.



skattebedrägeri (numera skattebrott) krävs att ett ytterligare väsentligt rekvisit är uppfyllt, nämligen uppsåt.<sup>194</sup>

I NJA 2004 s. 510 I och II fastslår HD att det av Europadomstolens praxis framgår att mål avseende skattetillägg avser anklagelser för brott i Europakonventionens mening (se Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige, och Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige). HD skriver i sin dom att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet således är tillämplig i mål om skattetillägg, något som torde gälla oavsett om beslutet om skattetillägg fattats före eller efter brottmålsdomen.<sup>195</sup>

Att ett påförande av skattetillägg omfattas av förfarandegarantierna i artikel 6 (utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening) utgör, enligt HD, däremot inte automatiskt hinder mot åtal för skattebrott avseende samma fall. Avgörande för denna fråga är huruvida brotten har eller inte har samma väsentliga element (Jmf Franz Fischer mot Österrike samt övriga rättsfall i avsnitt 2.4).

Är det då tillräckligt att skattetillägg och skattebrott skiljer sig på de subjektiva rekvisiten för att de inte ska anses ha samma väsentliga element?

Svaret kom från Europadomstolen i dess avgörande i fallet Rosenqvist mot Sverige (avvisningsbeslut 14 september 2004), där domstolen ansåg att en kränkning av *ne bis in idem* inte förelåg när Rosenqvist både påförts skattetillägg och straffats för grovt skattebedrägeri. Domstolen angav bland annat att de båda bestämmelserna skiljde sig åt, då det bara för den ena krävdes uppsåt, samt att det straffrättsliga ansvaret förutom ett avskräckande syfte även hade ett bestraffande syfte och att därmed straffbestämmelsens ändamål skilde sig från ändamålet med påförande av skattetillägg. Syftet med påförande av skattetillägg menade domstolen var att säkerställa grunden för det nationella skattesystemet samt att kontroll och sanktioner var nödvändiga verktyg för att effektivt åstadkomma att miljontals skattesubjekt skulle uppfylla sin grundläggande plikt att tillhandahålla utförlig och riktig information samt material som underlag för sin taxering. Med hänsyn till dessa överväganden fann domstolen att de brott som låg till grund för skattetillägget och för straffansvaret skiljde sig åt i sina väsentliga element.<sup>196</sup>

Att åtal för skattebrott och påförande av skattetillägg inte tycks strida mot dubbelbestraffningsförbudet är en uppfattning som också tycks gälla oaktsamhetsbrottet vårdslös skatteuppgift. I NJA 2005 s. 856 tog HD ställning huruvida det förelåg hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. HD kom fram till att Europadomstolens praxis inte gav något stöd för att beslut om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar och grund för att åtalet skulle avvisas. Det i

<sup>194</sup> Linderl & Leidhammar, s. 82 f.

<sup>195</sup> Jmf också NJA 2000 s. 622 med RÅ 2000 ref. 79.

<sup>196</sup> Rosenqvist mot Sverige.

tilläggsprotokollet upptagna förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning kunde inte heller läggas till grund för en frikännande dom.

På senare tid har det som inledningsvis nämndes kommit domar som kan komma att få betydelse på området, dels från RegR men också från Europadomstolen.

I RegRs dom den 17 juli 2008 (mål nr 1653-07 och 1655-07) som i ena målet gällde befrielse från skattetillägg på grund av att ett bolags ekonomiansvarige drabbats av psykisk ohälsa och därvid underlåtit att deklarerera mervärdesskatt för vissa perioder, uttalade RegR i frågan om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp följande:

*”De av bolaget slutligen ingivna skattedeklarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har således inte uppkommit på grund av bolagets försummelser och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomiansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta förhållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med skattedeklarationerna. Såvitt framgår av utredningen har bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av skattedekclarationer utan anmärkning. Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner RegR att skattetilläggen, som uppgår till drygt 400 000 kr, inte kan anses stå i rimlig proportion till bolagets underlåtenhet att i rätt tid ge in skattedeklarationerna. Det finns därför skäl att sätta ned skattetilläggen. Nedsättningen bör ske så att halv befrielse medges.”*

Lindqvist skriver i en artikel i Skattenytt att det kan ifrågasättas om inte RegR genom sin ovan angivna motivering medfört att skattetillägg och skattebrott kan anses ha samma väsentliga element eftersom resonemanget domstolen för, kan anses vara märkbart likt farerekvisitet.<sup>197</sup>

I avsnitt 4.1 går det bland annat att läsa att det för att farerekvisitet ska vara uppfyllt ska röra sig om så kallad konkret fara, vilket innebär att förhållandena i det enskilda fallet måste ha varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp eller tillgodoräknas med ett för högt belopp.<sup>198</sup> Även om rättsläget pekar på att det just är avsaknaden av subjektiva rekvisit (farerekvisitet är objektivt) som gör att skattetillägg och skattebrott inte anses ha samma väsentliga element så menar Lindqvist att Europadomstolens tanke bakom begreppet ”samma väsentliga element” kanske inte nödvändigtvis bara tar sikte på subjektiva element, även om det är de subjektiva elementen som fått avgörande roll i de rättsfall som finns på området. Lindqvist skriver vidare

<sup>197</sup> Lindqvist (2008), s. 778 f.

<sup>198</sup> Ibid., s. 163.

att de ”element” som begreppet tar sikte på, på ett generellt plan, bör kunna omfatta både subjektiva och objektiva rekvisit, vilket i så fall skulle innebära att farerekvisitet skulle beaktas. Därför menar han också att det vid en samlad bedömning inte kan uteslutas att skattetillägg och olika former av skattebrott kan anses ha samma väsentliga element, främst avseende vårdslös skatteuppgift, vilket innebär att det skulle strida mot förbudet mot dubbelbestraffning att påföra skattetillägg och döma samma person för brott enligt SkBrL för samma oriktiga uppgifter.<sup>199</sup>

Lindqvist har i en nyligen utkommen artikel i Skattenytt ingående diskuterat huruvida rättsläget angående dubbelbestraffning i förhållande till skattetillägget och skattebrottet förändrats i och med Europadomstolens dom i målet Sergey Zolotukhin mot Ryssland. Han för en utförlig diskussion kring vad som avses med begreppet ”*fact*” när domstolen pratar om ”[...] *identical or facts which are substantially the same*”. Han konstaterar först att det rör sig om rättsfakta och gör därefter bedömningen att det rör sig om konkreta rättsfakta (omständigheter som på verklighetsplanet de facto inträffat, det vill säga sakomständigheter) och inte abstrakta rättsfakta (rekvisit enligt en regel). Tidigare har domstolarna bara använt sig av abstrakta rättsfakta vid sina bedömningar och en övergång till att även beakta konkreta rättsfakta skulle enligt Lindqvist innebära en förändring av rättsläget.<sup>200</sup>

Sin bedömning av att domstolen med ”*facts*” skulle mena konkreta rättsfakta finner han stöd för bland annat i p. 84 där domstolen uttalar: ”*The Courts inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant.*” Han anför också som stöd för att domstolen med ”*fact*” kan avse konkreta rättsfakta dess tillämpning av artikel 4 i det aktuella fallet (p. 85-97 i domen). Domstolen behandlar bara vad som faktiskt förekommit och resonerar inte alls kring de aktuella reglernas (artikel 158 och 213) eventuella likheter eller skillnader vad gäller deras rekvisit, alltså deras abstrakta rättsfakta. Domstolen tycks bara ha tillmätt de faktiska omständigheterna betydelse vilket enligt Lindqvist särskilt kommer till uttryck i p. 97 där domstolen jämför de faktiska omständigheter som legat till grund för de olika processerna och inte alls diskuterat att det enligt artikel 158 fordras endast ”breach of public order” jämfört med ”*serious* (hans kursivering) *breach of public order*” enligt artikel 213. Domstolen har inte heller undersökt det faktum i vilken mån de olika reglerna fordrar olika typer av subjektiv täckning.<sup>201</sup>

Lindqvist skriver att om konkreta rättsfakta skulle tillmätas betydelse vid bestämning av rättskraften, skulle det medföra att dubbelbestraffning enligt artikel 4 avseende skattetillägg och skattebrott i vissa fall kan föreligga. Den nationella domstolen som ska pröva om dubbelbestraffning föreligger måste, om Lindqvists synsätt får genomslag, fastställa vilka konkreta

---

<sup>199</sup> Lindqvist (2008), s. 779.

<sup>200</sup> Lindqvist (2009), s. 298 ff.

<sup>201</sup> Ibid.

rättsfakta som förekom i den första processen och därefter fastställa vilka konkreta rättsfakta som kommer att prövas i den andra processen. Om dessa två processer kommer att innehålla ”substantially the same facts” måste den andra domstolen avvisa talan, därför att det enligt artikel 4 föreligger ett processhinder.<sup>202</sup>

Något som enligt Lindqvist talar emot hans synsätt är att domstolen vid prövning av om en viss rättsföljd ska följa av en viss regel, måste pröva de faktiska omständigheterna (konkreta rättsfakta) mot regelns rekvisit (abstrakta rättsfakta). Om en viss omständighet är för handen, saknar denna omständighet rättslig relevans om den inte prövas mot ett rekvisit enligt en viss regel, således måste rekvisiten i en paragraf vara täckta av konkreta rättsfakta för att paragrafen ska anses ”uppfylld”. Att man i en skattetilläggsprocess – som på verklighetsplanet innehåller uppsåt – hävdar att denna process inte innehåller uppsåt eftersom uppsåtet som abstrakt rättsfaktum inte fordras för påförande av skattetillägg, avfärdas av Lindqvist då syftet förfelas.<sup>203</sup>

Han gör dock en reservation. Om avgörandet tolkas så att det endast utgör förtydligande av gällande rätt och inte ny rätt så innebär det att det i princip saknas stöd för att med ”facts” skulle avses endast konkreta rättsfakta. Skälet till detta menar han är att det enligt äldre praxis beträffande rättskraftens bestämning (jfr ”samma väsentliga element”) inte kan hittas stöd för bedömningen att konkreta rättsfakta är avgörande för rättskraftens bestämning. Han står dock fast vid bedömningen att Europadomstolens avgörande bör tolkas så att ett nytt rättsläge skapats.<sup>204</sup>

Det främsta skälet till att dubbelbestraffning hittills inte ansetts föreligga är att rekvisiten (abstrakta rättsfakta) för skattetillägg skiljer sig från skattebrott, med avseende på subjektiva rekvisit. Lindqvist skriver att om rättsläget förändrats så att de faktiska omständigheterna (konkreta rättsfakta) blir avgörande, kommer betydelsen av att rekvisiten för skattetillägg och skattebrott skiljer sig åt i princip att upphöra. Eftersom konkreta rättsfakta innefattar även subjektiva omständigheter kommer dubbelbestraffning föreligga i fall då de båda processerna innehåller huvudsakligen samma faktiska omständigheter (”substantially the same facts”).<sup>205</sup>

---

<sup>202</sup> Lindqvist (2009) s. 300 f.

<sup>203</sup> Ibid.

<sup>204</sup> Ibid.

<sup>205</sup> Ibid.

# 7 Slutsats och egna reflektioner

## 7.1 Skattetillägget och artikel 6

Att skattetillägget utgör en anklagelse för brott råder det numera ingen tvekan om, något som leder till att de förfarandegarantier som stadgas i artikel 6 ska vara uppfyllda även i skattetilläggsförfarandet. Förfarandet måste vara rättssäkert.

De långa svenska handläggningstiderna i skattemål har varit väldigt omdiskuterade och Sverige fälldes av Europadomstolen i fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige för Skatteverkets och länsrättens långsamma handläggning i dessa ärenden. Lagstiftningen är numera ändrad med möjlighet till befrielse från skattetillägg om handläggningstiden varit oskälig eller om domstolsprövningen inte varit effektiv.

Slutsatsen som kan dras av Europadomstolens domar mot Sverige är att en handläggningstid på 3 år anses för lång när det gäller handläggningstiden hos Skatteverket vid ett omprövningsbeslut. I RegR är handläggningstiden för att få prövningstillstånd för lång om den är drygt 1 år.

De uttalanden som finns från Europadomstolen är dock inte generella, då domstolen bara prövat omständigheterna i de enskilda fallen. Liksom Linderl och Leidhammar påpekar kan Europadomstolen komma att anse att även kortare handläggningstider kan utgöra en kränkning av artikel 6, varför det vore lämpligt om Europadomstolen på nytt prövade frågan om handläggningstider.

Ett påförande av skattetillägg innebär en presumtion om att den skattskyldige på något sätt gjort sig skyldig till ett klandervärt beteende eftersom det inte krävs uppsåt eller oaktsamhet. En kränkning av oskuldspresumtionen kan anses föreligga om presumtionen inte innefattar en effektiv möjlighet för den skattskyldige att exculpera sig och visa att det med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet inte är motiverat att påföra skattetillägg. Presumtionen måste hållas inom rimliga gränser och domstolen måste ha en reell möjlighet att pröva skuldfrågan. En tanke som väcks är att oskuldspresumtionen utifrån ovanstående tankesätt snarare tycks vara en *skuldpresumtion* som ska motbevisas för att personen ifråga skall bedömas vara oskyldig. En oskuldspresumtion borde ju vara en presumtion för just oskuld, tills någon bevisat motsatsen – inte tvärtom.

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.

Det svenska skattetillägget tycks i detta avseende, med hänsyn till de nya reglerna och praxis, inte strida mot oskuldspresumtionen men frågan kvarstår dock – vad menas egentligen med en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning, och vore det egentligen inte mer förenligt med konventionen i sin helhet att införa ett krav på uppsåt eller oaktsamhet? Vidare kan, med hänsyn till ovanstående resonemang om en *skuldpresumtion*, anmärkas att en oskuldspresumtion egentligen borde förutsätta att frågan om skuld prövas men utgångspunkt i att man är oskyldig till motsatsen bevisats – inte att man är skyldig till motsatsen bevisats. Så länge som den skattskyldige måste visa på omständigheter som talar för befrielse är min uppfattning att skattetillägget trots allt kan anses strida mot oskuldspresumtionen.

Eftersom skattetillägget anses vara ett straff i Europakonventionens mening har frågan väckts om beviskravet är tillräckligt i skattetilläggsfall – ”utom rimligt tvivel” är ju beviskravet i straffrätten i övrigt. Skattetilläggskommittén uttalade i SOU 2001:25 att beviskravet borde vara högre, eftersom det i nuläget är lägre än för vanlig straffrätt, att det borde upphöjas till ”utom rimlig tvivel”, då det enligt kommittén var onödigt för Sverige att sväva mot gränsen till ett konventionsbrott.

Regeringen ansåg dock att det svenska beviskravet var tillräckligt och därmed uppfyllde Europakonventionens krav, varför man valde att låta beviskravet förbli oförändrat.

Instämmande med i princip samtliga remissinstanser och bland annat Linderl och Leidhammar anser jag att det inte finns skäl till att ha ett annat beviskrav, eftersom det trots allt rör sig om en straffrättslig prövning av en oriktig uppgift, detta trots att Europakonventionen inte innehåller några regler om beviskravet i det enskilda fallet. Varför ska det finnas olika beviskrav i den straffrättsliga prövningen?

Det ter sig än märkligare att skattetillägg påförs automatiskt vid skönstaxering. Det räcker att Skatteverket gör ”sannolikt” att skönstaxering kan fastställas vilket innebär en skillnad i beviskrav jämfört med oriktig uppgift. Varför ska det ska räcka med att göra något ”sannolikt”, ett beviskrav som är lägre än ”klart framgå”, när det ifrågasätts om ”klart framgå” är tillräckligt. Beviskravet bör vara konsekvent vid all straffrättslig prövning.

Motiveringen att det är för krångligt att ändra anser jag inte vara tillräcklig och det samma gäller argumentet att det skulle vara för dyrt - rättssäkerheten ska inte behöva bli lidande på grund av ekonomiska faktorer. Sverige bör inte ligga och balansera på gränsen till konventionsbrott – varför inte föregå med gott exempel och vara på den säkra sidan?

En annan aspekt gällande beviskravet är den omkastade bevisbördan som kan sägas råda när den skattskyldige ska bevisa att det föreligger subjektiva förutsättningar för befrielse från skattetillägg. Även om det nödvändigtvis inte var tanken från början placeras nog bevisbördan i de allra flesta fall på den skattskyldige, en aspekt som också egentligen borde kunna ifrågasättas med hänsyn till oskuldspresumtionen.

I och med de utökade befrielsegrunderna ställs högre krav på den skattskyldige att åberopa dessa som grunder inom ramen för sin bevisbörda. Indirekt ställs det högre krav på den tilltalade då han har flera möjliga befrielsegrunder att ”välja på”, men det skulle också kunna ses som att den tilltalade får en ökad åberopsbörda – frågan är om den skattskyldige alltid kan ta tillvara sin rätt?

Hade Regeringen följt Skattekommitténs förslag hade bevisbördan för såväl de objektiva som de subjektiva rekvisiten lagts hos Skatteverket, något som torde stämma väl överens med att konventionen ska tolkas dynamiskt och i enlighet med dess ändamål och syfte. Ett införande av subjektiva element hade, enligt ovan förda resonemang, också stämt väl överens med oskuldspresumtionen.

Skattetilläggsregleringen tycks, enligt praxis, inte strida mot proportionalitetsprincipen men även här är rättsläget oklart och röster höjs om att skattetillägget slår hårt och blint. Även hälften eller en fjärdedels nedsättning kan i många fall vara förödande för en enskild person och kan tyckas särskilt orättvist om det bara beror på slarvfel.

Det torde ligga i enlighet med konventionens syfte att det ska finnas vissa humana inslag. Att påföras skattetillägg för ett misstag som sedermera leder till personlig konkurs ter sig för mig inte proportionerligt, det borde egentligen aldrig vara proportionerligt att påföra någon ett straff utan att vederbörande kan beläggas med skuld (culpa eller dolus).

Det hade varit på sin plats med en prövning i Europadomstolen hur stort ett skattetillägg kan vara för att vara proportionerligt i förhållande till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till.

En annan aspekt där proportionaliteten kan ifrågasättas är att skattetillägget på ett sätt träffar dem som av en eller annan anledning inte vet bättre. De som har tillräckligt med vetskap kan, mer eller mindre, hitta metoder för att kringgå skattetillägget medan de som inte vet bättre svarar på en förfrågan, har kanske gjort fel och lämnar därmed oriktig uppgift som leder till att de blir påförda skattetillägg. Naturligtvis ska man vara noggrann, inte slarva och lämna in en korrekt deklaration, men i vissa fall kan man verkligen ifrågasätta huruvida påförandet är förenligt med proportionalitetsprincipen.

Slutligen kan anmärkas att skattetillägg vid skönstaxering skulle kunna innebära en kränkning av passivitetsrätten i och med att den skattskyldige tvingas att agera för att skattetillägget ska undanröjas. Passivitetsrätten ger

den enskilda individen rätt inte behöva föra bevisning mot sig själv – något som de facto sker när den skattskyldige måste agera för att skattetillägget ska undanröjas.

När det gäller samtliga ovanstående områden finns det en mängd oklarheter som leder till att Sverige kanske ligger på gränsen mot ett konventionsbrott eller kanske till och med redan begår ett konventionsbrott. Min uppfattning är att det senare alternativet är det som är för handen.

Det bör snarast ske ännu en reform på området för att reda ut de oklarheter som råder och, som nämnts ovan, för att inte bryta mot konventionen och för att inte ligga på gränsen till konventionsbrott. Rättssäkerheten bör inte vara tveksam och oklar.

## **7.2 Skattetillägget och principen om *ne bis in idem***

Begreppen ”brottnålsprocess” och ”anklagelse för brott” är autonoma begrepp som, enligt doktrin och praxis, omfattar skattetilläggsprocessen trots att skattetillägget påförs genom ett administrativt förfarande i svensk intern rätt. Skattetillägget är att betrakta som ett straff för en anklagelse för brott och följaktligen kan både ett förfarande utifrån skattebrottslagen och ett förfarande om skattetillägg anses utgöra en brottnålsprocess.

Efter att ha konstaterat ovanstående uppkommer frågan kring omfattningen av artikelns rättskraft – vad innebär egentligen samma sak?

### **7.2.1 Rättsläget före Sergey Zolotukhin mot Ryssland**

Praxis från HD, RegR och Europadomstolen pekar åt samma håll, nämligen att det är brottsidentitet snarare än gärningsidentitet som råder. Principen om *ne bis in idem* utesluter alltså inte ett senare åtal på grund av samma gärning så länge det är fråga om ett annat brott. Huruvida det rör sig om ett annat eller samma brott avgörs om bestämmelserna har samma väsentliga element eller inte.<sup>206</sup>

Föreligger det då brottsidentitet mellan skattetillägget och skattebrottet – kan bestämmelserna sägas bestå av samma väsentliga element?

---

<sup>206</sup> Se bland annat. Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, Franz Fisher mot Österrike, W.F mot Österrike och Sailer mot Österrike.



Frågan har prövats i dels situationen när skattetillägget påförts först (NJA 2000 s. 622) och dels i den situationen när det påförts efter att den skattskyldige blivit dömd för skattebrott (RÅ 2002:79).

Slutsatsen som kan dras av dessa rättsfall och som även bekräftats i senare rättsfall (se NJA 2004 s. 510 I och II) är, som konstaterats ovan, att de svenska bestämmelserna om skattetillägg utgör ett straff för anklagelse för brott i Europakonventionens mening, samt att de inte strider mot förbudet mot dubbelbestraffning då skattetillägget och skattebrottet inte är att anse som "samma sak" eftersom de skiljer sig åt i sina väsentliga element. Detta oavsett i vilken ordningsföljd "straffen" döms ut. I objektiva hänseende är de lika, men de subjektiva elementen skiljer sig åt. För att dömas för skattebrott krävs nämligen uppsåt. Samma resonemang fördes av Europadomstolen i målet Rosenqvist mot Sverige där den, utöver ovanstående, konstaterade att bestämmelsernas syfte och ändamål skiljer sig åt då de straffrättsliga bestämmelserna, utöver ett avskräckande syfte, även har ett bestraffande syfte.

Är det då så självklart som det låter? Svaret på den frågan är nej – ämnet är problematiskt och väcker en hel del funderingar.

Enligt min mening är domstolens slutsats i Rosenqvist mot Sverige i viss mån motstridig. I fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige bedömde Europadomstolen att den skattskyldige presumeras lämna en oriktig uppgift och för att undgå skattetillägget måste den skattskyldige bryta presumtionen. Detta skulle kunna sägas innebära att det finns ett dolt subjektivt rekvisit som Europadomstolen inte beaktar när de kommer fram till att bestämmelserna inte har samma väsentliga element

Vidare kan sägas att det ter sig märkligt att domstolen i Rosenqvist mot Sverige gör en åtskillnad mellan straff som endast är avskräckande och straff som är både avskräckande och bestraffande. Skiljer sig verkligen brotten i sina väsentliga element då? Syftet med skattetillägget var enligt Europadomstolen i Rosenqvist-beslutet att tvinga de skattskyldiga att uppfylla sin upplysningsplikt inför myndigheterna. HD har dock i domen NJA 2000 s. 622 uttalat att skattetillägget har "ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion". Ännu mer anmärkningsvärt är kanske att Europadomstolen i målen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige anförde att skattetilläggsreglerna omfattades av artikel 6 i Europakonventionen därför att de var generella och deras syfte var både *avskräckande och bestraffande*.

Kan ett syfte med en bestämmelse verkligen skilja sig åt vid bedömningen huruvida det rör sig om en anklagelse för brott respektive om det rör sig om "samma sak"?

Kanske är det så att Europadomstolen, som behandlar mängder med avvísingsbeslut, inte hade tid och resurser till att göra en noggrann och

komplett rättsutredning. En faktor som ger ännu större tyngd åt den kritik som kan riktas mot beslutet Rosenqvist.

Argumentationen ovan bygger på fall där den tilltalade dömts för uppsåtligt skattebrott. Området är relativt väl utrett, men fortfarande finns alltså kritik som kan riktas mot Europadomstolens sätt att argumentera samt även svensk tillämpning av konventionen. Det är egentligen, sett till argumentationen ovan, ganska lite som skiljer de båda ”straffen” åt.

Att så lite skiljer ”straffen” åt gör lagrådets kritik än mer berättigad när det gäller den culpösa formen av skattebrott, nämligen vårdslös skatteuppgift. Gränsen blir ju ännu mindre om man jämför ett oaktsamhetsbrott med skattetilläggsbestämmelsens så kallade dolda subjektiva rekvisit, vilket de utökade befrielsegrunderna som infördes i och med lagändringen 2004 de facto kan anses utgöra. Befrielsegrunderna ger, som framgår av kapitel 3.5, en möjlighet för den skattskyldige att helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som *ursäktlig*, eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara *oskäligt*. Vårdslös skatteuppgift ansågs i NJA 1987 s. 194 skilja sig så pass mycket från skattebrottet (då skattebedrägeri) att ett åtal för skattebrott inte generellt kunde anses innefatta ett påstående om ansvar för vårdslös skatteuppgift. En faktor som ytterligare tyder på att bedömningen av huruvida en kränkning av *ne bis in idem* skett, kan få ett annat utslag när det gäller den culpösa formen av skattebrott.

Ännu mer berättigad tycks kritiken vara om man ser till RegRs dom den 17 juli 2008 (mål nr 1653-07 och 1655-07) där domstolen i ett mål om skattetillägg gör en bedömning som är farligt lik skattebrottets farerekvisit. Skulle en sådan bedömning få genomslag innebär det att de båda brotten än mer överensstämmer i sina väsentliga element.

Varför är det så problematiskt? Tanken bakom de autonoma begreppen är logisk. Konventionsstaterna ska inte kunna kringgå sina konventionsförpliktelser genom att klassificera vissa företeelser så att de inte längre träffas av artiklarnas tillämpningsområden, men att många av begreppen i Europakonventionen har en autonom karaktär bidrar till viss del till problematiken.

Det kan vara svårt för de nationella domstolarna att tolka autonoma begrepp, dels då konventionsartiklarnas tillämpningsområde kan utvidgas genom att tolkningen förändras genom åren och dels då domstolen inte alltid klargör vilken betydelse de olika faktorerna har som den lägger till grund för ett avgörande utan istället bara räknar upp dem i domskälen. Trots svårigheterna förväntas det att de nationella domstolarna ska se till att konventionskraven efterlevs vilket vi sett inte är så enkelt. Eventuellt är det extra svårt då svenska domstolar tvingas tolka rättsfall som är skrivna på exempelvis engelska eller franska.

Den näst sista synpunkten rör syftet med konventionen som finns för att skydda medborgarna. Naturligtvis är det viktigt med ett juridiskt korrekt tankesätt men för de enskilda medborgarna är det nog svårt att förstå att de blir dömda två gånger för samma sak eftersom bestämmelserna inte har "samma väsentliga element". För dem innebär det ju att de får betala två gånger för samma sak, även om det strikt teoretiskt inte är så.

Kanske hade man kunnat reservera skattetillägg till lite lindrigare fall (alltså som avser mindre undandraget belopp) och låta skattebrottet och det straffrättsliga förfarandet "ta över" vid allvarligare brott som rör högre summor.

Slutligen kan följande anmärkas. Även om de svenska skattetilläggsreglerna anses vara förenliga med artikel 4 så måste man komma ihåg att reglerna utgör minimiregler för de mänskliga rättigheterna som alla konventionsstater ska respektera. Är det verkligen bra att balansera på gränsen till att kränka de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna? Enligt min mening borde man spela på lite större marginaler, så att säga vara på den säkra sidan. Också för att inte slösa resurser på något som kanske kunde ha undvikits från början när oklarheterna började uppstå.

## 7.2.2 Rättsläget efter Sergey Zolotukhin mot Ryssland

I och med den dom som meddelades av Europadomstolen i Grand Chamber den 10 februari 2009 tycks rättsläget ha förändrats.

Liksom Lindqvist är jag av uppfattningen att Europadomstolen avsett konkreta rättsfakta som är avgörande vid bedömningen av om det rör sig om "*substantially the same facts*" vilket enligt min mening tyder på att domstolen gjort en tolkning som är en blandning av de tolkningsmetoder som användes i Gradinger och Franz Fischer-fallen. Att jag är av samma uppfattning som Lindqvist beror på att domstolen inte berör skillnaden i rekvisit utan bara gör jämförelser för vilka konkreta handlingar Zolotukhin stod åtalad för. Att konkreta rättsfakta, det vill säga sakomständigheterna i det enskilda fallet, får avgörande betydelse är en uppfattning som för gemene man också bör framstå som rimlig.

Det verkar inte längre vara avgörande om brottsidentitet råder utan avgörande torde bli om åtalet för skattebrott och beslutet om skattetillägg grundar sig på samma omständigheter, alltså om samma handling ("*substantially the same facts*") ligger till grund för både skattetillägget och skattebrottet.

Helt plötsligt finns det mycket som tyder på att ett beslut om skattetillägg skulle strida mot dubbelbestraffningsförbudet om personen ifråga redan blivit åtalad för skattebrott (avseende samma eller väsentligen samma

konkreta rättsfakta) och möjligtvis gäller samma i det motsatta fallet även om det där råder delade meningar.<sup>207</sup>

Att rättsfallet rör förhållanden som är långt ifrån lika de svenska skattetilläggen är naturligtvis en viktig aspekt men likväl är domstolen väldigt tydlig i domskälen. Helt säkert kan man dock inte vara förrän en prövning sker i en svensk högsta instans eller i Europadomstolen när det gäller just skattetillägg och skattebrott.

Skälet till att dubbelbestraffning hittills inte ansetts föreligga är att rekvisiten för skattetillägg skiljer sig från skattebrott när det gäller de subjektiva rekvisiten. Skulle rättsläget i och med Europadomstolens dom vara förändrat kommer det inte längre vara avgörande att det för påförande av skattetillägg inte krävs uppsåt eller oaktsamhet utan dubbelbestraffning kommer att föreligga i de fall som de båda processerna innehåller huvudsakligen samma faktiska omständigheter (*"substantially the same facts"*). Nu krävs prejudicerande rättsfall på området för att klargöra vad som verkligen gäller.

Det är dags att på riktigt ta tag i den problematik som finns kring skattetillägget och dess förhållande till Europakonventionen – Sverige ska inte balansera på gränsen till vad som är acceptabla minimirättigheter och vad som är ännu viktigare så ska gränsen absolut inte passeras. Största fokus måste, för ett fungerande rättsväsende, ligga på att upprätthålla rättssäkerheten.

En sista anmärkning rör ett annat rättsområde, nämligen miljöretten. Min uppfattning är att ovan nämnda dom från Europadomstolen kan komma att få betydelse också när det gäller miljöstraffsavgifterna – även där är en översyn troligtvis påkallad.

---

<sup>207</sup> Se bland annat, Munck, s. 7 ff.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Direktiv 2007:165	<i>Tilläggsdirektiv till Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10)</i>
Prop. 1971:10	<i>Förslag till skattebrottslag</i>
Prop. 1989/90:74	<i>Om ny taxeringslag m.m.</i>
Prop. 1995/96:170	<i>Översyn av skattebrottslagen</i>
Prop. 2002/03:106	<i>Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.</i>
Prop. 2007/08:107	<i>Administrativa sanktioner på yrkesfiskets område</i>
SOU 1969:42	<i>Skattestrafflagutredningens betänkande Skattebrotten</i>
SOU 1996:116	<i>Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen</i>
SOU 2001:25	<i>Skattetilläggskommitténs betänkande Skattetillägg m.m.</i>
SOU 2007:20	<i>Administrativa sanktioner på yrkesfiskets område</i>

## Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje	<i>Skattetillägg och skattebrott, Nordstedts juridik AB, Stockholm 2006</i>
Dahlqvist, Anna-Lena	<i>Skattebrott och skattelagarna, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2003</i>
Danelius, Hans	<i>Mänskliga rättigheter i Europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de</i>

- mänskliga rättigheterna,*  
Nordstedts juridik AB, Stockholm  
2007
- Frändberg, Åke *Rättsordningens idé – en antologi I  
allmän rättslära,*  
Iustus Förlag AB, Uppsala 2005
- Jareborg, Nils & Zila, Josef *Straffrättens påföljdlära,*  
Upplaga 1:3, Nordstedts Juridik  
AB, Stockholm 2004
- Leidhammar, Börje - i Festskrift till Nils Mattsson –  
*Europakonventionens tillämplighet  
i skatteförfarande,*  
Iustus förlag, 2005
- Linderl, Annica & Leidhammar, Börje *Skattetillägg och rättssäkerheten –  
i ljuset av Europakonventionen,*  
Liber Ekonomi, Malmö 2005
- P. Van Dijk, G. J. H. Van Hoof *Theory and Practice of the  
European Convention on Human  
Rights,*  
Upplaga 3, 1998
- Strömberg, Håkan *Normgivningsmakten enligt 1974  
års regeringsform,*  
Upplaga 3, Juristförlaget i Lund,  
Lund 1999
- Thornstedt, H, Eklund, E & Rabe, G *Skattebrott och skattetillägg,*  
upplaga 6:1, Stockholm Nordstedts  
1992
- Warnling – Nerep, Wiweka *Sanktionsavgifter – särskilt vid  
olovligt byggande,*  
Akademisk avhandling för juris  
doktorexamen vid Stockholms  
universitet, Juristförlaget,  
Stockholm 1987
- Zila, Josef *Det straffrättsliga påföljdssystemet,*  
Upplaga 2:1, Nordstedts Juridik  
AB, Stockholm 1998

## Artiklar

- Asp, Petter *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen*  
Skattenytt 1999, s. 702
- Cameron, Ian *Skattetilläggen och Europakonventionen*  
Svensk Juristtidning 2001 häfte 9,  
s. 745
- Helenius, Dan *Den straffrättsliga tolkningen av "ne bis in idem"*  
Nordisk tidsskrift for  
kriminalvidenskab, april 2008-95  
årgång Nr. 1 s. 1
- Knuts, Mårten *Kvitt eller dubbelt? – ne bis in idem & de administrativa sanktionerna i värdepappersmarknadsrätten*  
Defensor Legis, 2006/5 s. 831
- Lindqvist, Gustav *"Samma väsentliga element" och dubbelbestraffningsförbudet – förändrat rättsläge?*  
Skattenytt 2008, s. 776
- Lindqvist, Gustav *"Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?"*  
Skattenytt 2009, s. 298
- Munck, Johan *Skattetilläggen och Europakonventionen*  
Tidskrift för Sveriges  
Domareförbund (1/2000), s. 7
- Träskman, Per Ole *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott,*  
Juridisk  
tidskrift, 2004-05, s. 862
- Wennergren, Bertil *"Ne bis in idem" i*

### **Övriga källor**

Europarådets allmänna rekommendation om administrativa sanktioner -  
Rekommendation nr. R (91) 1 om administrativa sanktioner

Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of  
Human Rights and Fundamental Freedom, se

<http://conventions.coe.int/Treaty/EN/Reports/HTML/117.htm>

[http://www.riksdagen.se/templates/R\\_Page\\_1514.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_1514.aspx)

[http://www.dom.se/templates/DV\\_InfoPage\\_9673.aspx#Sergey%20Zolotukhin%20mot%20Ryssland](http://www.dom.se/templates/DV_InfoPage_9673.aspx#Sergey%20Zolotukhin%20mot%20Ryssland)



# Rättsfallsförteckning

## Europadomstolen

Ashingdane mot Förenade Konungariket	Mål nr: 8225/78 (dom den 28 maj 1985)
Barberà, Messegué och Jabardo mot Spanien	Mål nr: 10590/83 (dom den 6 december 1988)
Bendenoun mot Frankrike	Mål nr: 12547/86 (dom den 24 februari 1994)
Engel m.fl. mot Nederländerna	Mål nr: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5103/71 och 5104/71 (dom den 8 juni 1976)
Falk mot Nederländerna	Mål nr: 66273/01 (dom den 19 oktober 2004)
Franz Fischer mot Österrike	Mål nr: 37950/97 (dom den 29 maj 2001)
Funke mot Frankrike	Mål nr: 10828/84 (dom den 25 februari 1993)
Inocéncio mot Portugal	Mål nr: 43862/98 (dom den 11 januari 2001)
Janosevic mot Sverige	Mål nr: 34619/97 (dom den 23 juli 2002)
Kadubec mot Slovakien	Mål nr: 27061/95 (dom den 2 september 1998)
Le Compte, Van Leuven och De Meyere mot Belgien	Mål nr: 6878/75 och 7238/75 (dom den 26 juni 1981)
Lauko v. Slovakien	Mål nr: 26138/95 (dom den 2 september 1998)
Oliveira mot Schweiz	Mål nr: 25711/94 (dom den 30 juli 1998)
Pham Hoang mot Frankrike	Mål nr: 13191/87 (dom den 25 september 1992)

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike	Mål nr: 36855/97 och 41731/98 (beslut den 14 september 1999)
Rosenquist mot Sverige	Mål nr: 60619/00 (beslut den 14 september 2004)
Sailer mot Österrike	Mål nr: 38237/97 (dom den 6 juni 2002)
Salabiaku mot Frankrike	Mål nr: 10519/83 (dom den 7 oktober 1998)
Salesi mot Italien	Mål nr: 13023/87 (dom den 26 februari 1993)
Saunders mot Förenade Konungariket	Mål nr: 19187/91 (dom den 17 december 1996)
Stögmüller mot Österrike	Mål nr: 1602/62 (dom den 10 november 1969)
Västberga Taxi och Vulic mot Sverige	Mål nr: 36985/97 (dom den 23 juli 2002)
W.F mot Österrike	Mål nr: 38275/97 (dom den 30 maj 2002)
Zolotukhin mot Ryssland	Mål nr: 14939/03 (dom den 10 februari 2009)
Zigarella mot Italien	Mål nr: 64359/01 (dom den 3 oktober 2002)

### **Kommissionen**

Österrike mot Italien	Yearbook of the European Convention on Human Rights, 4 s. 112, 6 s. 740
-----------------------	--

### **Högsta domstolen**

NJA 1987 s 194

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 510 (I och II)

NJA 2005 s. 856

**Regeringsrätten**

RÅ 2000 ref. 66 (I och II)

RÅ 2002 ref. 79

RÅ 2003 ref. 4

Mål nr 1653-07 och Mål nr 1655-07, dom den 17 juli 2008