



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emil Isaksson

Skattebrott och skattetillägg –
Ne bis in idem

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Frågeställning och syfte	7
1.2 Material och metod	7
1.3 Disposition	8
1.4 Avgränsning	8
2 SKATTEBROTET	9
3 SKATTETILLÄGG & RÄTTSSÄKERHET	11
3.1 Inledning	11
3.2 Skattetilläggets funktion	11
3.3 Centrala lagrum	14
3.4 Skattetilläggets förenlighet med EKMR	16
4 EUROPAKONVENTIONEN & PRAXIS	21
4.1 Ne bis in idem	22
4.2 Är skattetillägg ett brott?	23
4.3 Rättspraxis angående in idem?	26
4.3.1 Tidigare rättsläge	27
4.3.1.1 Kommentarer i propositionen	32
4.3.2 Senare rättsläge	32
4.3.2.1 Doktrin	34
4.3.3 Nuvarande rättsläge	35
4.3.4 Utvärdering av rättsläget	46
5 ANALYS	54
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	64

Summary

The European Convention on Human Rights became law in Sweden 1995. Article 4 § 1 of Protocol No. 7 (article 4.1) was made law on November 1st, 1998.

The starting point for other Swedish legislation is that the statutes are conformant with our international commitments. The debiting of tax surcharges and prosecution for tax crime for the same deed, is of major concern in this work. Since tax surcharge, after many legal cases in this area, is a criminal offence according to article 6 of the Convention, article 4.1 the principle of *non bis in idem* becomes relevant. This principle means that a person can not be punished twice for the same thing. Qualified legal experts mean that the question of the judgment's legal force is fairly advanced, particularly the extent of the legal force regarding the limit between *the same thing* and *other thing* in the principle of non bis in idem.

Other legal guarantees of the Convention, of special interest in the question of tax surcharges, are the right to a fair and public hearing within a reasonable time, the principle of presumed innocent until proved guilty according to law, and the principle of proportionality.

The European Court of Human Rights autonomously interprets the articles of the Convention. The legal classification of the procedure under national law cannot be the sole criterion of relevance. The fact that in Sweden tax surcharges are an administrative sanction is of no relevance.

Swedish legislation has, for a long time, been in accordance with the European Court of Human Right's practice of the Convention and article 4.1.

However, legal experts have long been critical to the Swedish internal practice of the principle of non bis in idem even before European Court of Human Rights altered the practice of the Convention and article 4.1.

The European Court of Human Rights over the years has had different approach to the principle of non bis in idem, article 4.1.

The Convention is a living document, changing over time. The time has now come when Swedish legislation does not conform to the Convention. This is due to the fact that the European Court of Human Rights introduced a new custom with the Zolotukhin case, and confirmed it in the cases of Ruotsalainen and Maresti, all reported in 2009. The Zolotukhin case was decided in Grand Chamber, a plenary meeting used in important cases. (Article 43 of the Convention).

After the two first-mentioned cases, the Swedish Supreme Administrative Court (SAC) has, in its latest decision concerning the prosecution of tax misdemeanors and the debiting of tax surcharges for the same deed, ex officio taken into consideration article 4.1 and whether the new practice of the European Court of Human Rights raises obstacles against such a procedure. SAC considers that the European Court of Human Rights has developed a new custom. However it does not apply to the Swedish legal system on account of certain special characteristics of the Swedish legal system.

In the legal doctrine nevertheless, all the qualified legal expertise in this area consider that a new legal position custom has arisen even for Swedish concern. A Government report from 2009 points in the same direction. One Court of Appeal has reached another conclusion than SAC and an appeal has been made to the European Court of Human Rights. The Supreme Court of Sweden has permitted the review of two cases concerning prosecution for gross tax crime and the debit of tax surcharges for the same deed, in December 2009.

The result of my analysis concerning the principle of non bis in idem shows that the inquiry should focus earlier on whether both crimes are based *on the same essential elements*. In the latest custom European Court of Human Rights says: The Court's inquiry should focus *on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances* involving the same defendant. It means that difference between tax crime and tax surcharges through a subjective prerequisite is not enough to avoid the principle of non bis in idem and article 4.1.

Sammanfattning

Europakonventionen gäller sedan 1995 som svensk lag. Artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen gäller sedan den 1 november 1998 som lag här i landet. Utgångspunkten för annan svensk lagstiftning är fördragskonform tolkning dvs. att våra författningar är förenliga med internationella åtaganden. När det gäller påförandet av skattetillägg och åtal för skattebrott i samma gärning ställs detta på sin spets i detta arbete. Detta eftersom skattetillägget efter många rättsfall på området är en anklagelse för brott enligt artikel 6 EKMR, något som gör att dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen (artikel 4.1) aktualiseras. Dubbelbestraffningsförbudet innebär att en person inte får straffas två gånger för samma sak. Kvalificerade bedömare menar att frågan om domens rättskraft är tämligen kvalificerad, detta gäller särskilt frågan om hur omfattande domens rättskraft är, dvs. var gränsen mellan ”samma sak” och ”annan sak” går.

Andra rättssäkerhetsgarantier från Europakonventionen som är av särskilt intresse vid skattetillägg är oskuldspresumtionen, rätten till effektiv domstolsprövning, rätten till en rättegång inom skälig tid samt proportionalitetsprincipen.

Det är Europadomstolen som autonomt tolkar artiklarna i konventionen, något som medför att nationell klassificering såsom den svenska att skattetillägg är en administrativ sanktion saknar betydelse i sammanhanget.

Svensk lagstiftning har länge varit i linje med Europadomstolens praxis angående dubbelbestraffningsförbudet, enligt rättsfall på området.

Kvalificerade bedömare har dock varit kritiska till den svenska dubbelbestraffningslagstiftningen redan innan Europadomstolens ändrade praxis.

Europadomstolens syn på dubbelbestraffningsförbudet har varierat under åren.

I och med att Europakonventionen är ett levande instrument som utvecklas i tiden, är tiden nu ifatt och svensk rätt är i kontradiktion till konventionen. Det eftersom Europadomstolen lanserat en ny praxis med Zolotukhin-målet något som bekräftats Ruotsalainen och Maresti målen, alla meddelade under 2009. Zolotukhin-målet avgjordes i stor kammare, en sorts plenumavgörande som Europadomstolen använder sig av när det är av betydelse för framtida praxis, artikel 43 EKMR.

Regeringsrätten (RR) har efter det två första nämnda avgörandena i sitt senaste avgörande angående åtal för skatteförseelse tillsammans med påförande med skattetillägg i samma gärning, ex officio beaktat artikel 4.1 och huruvida Europadomstolens nya praxis sätter hinder för ett sådant förfarande. Man har ansett att målen innebär en utveckling av Europadomstolens praxis. De avser emellertid inte det svenska rättssystemet med hänsyn till en del särdrag som det svenska systemet har.

I doktrinen har dock samtliga redovisade artiklar som fått att tillgå ansett att ett nytt rättsläge uppstått även för svenskt vidkommande. En statlig utredning från 2009 pekar i samma riktning. En hovrätt har gått emot RR:s avgörande som också är överklagat till Europadomstolen. Högsta domstolen har i december, 2009 meddelat prövningstillstånd för två mål rörande åtal för grovt skattebrott och påförande av skattetillägg i samma gärning och dess förenlighet med *ne bis in idem*.

Resultatet av min undersökning gällande *ne bis in idem* är att från att tidigare ha gällt att rättstillämparen ska undersöka huruvida de båda brotten grundar sig på *samma väsentliga element*, till att *konkreta rättsfakta* istället för abstrakta ska läggas till grund för vad som ska anses som samma brott. Det innebär att skillnad mellan skattebrott och skattetillägg bara genom ett subjektivt rekvisit inte är tillräckligt för att undvika dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1.

Förord

Jag vill tacka Juridiska fakulteten och dess lärare för de år som gått och för framtiden. Speciellt vill jag tacka lärarlaget Lars, Christina och Mats på skatte och bolagsrättslig fördjupning. Fakulteten har hjälpt mig tro på det jag gör och för framtiden. Tusen tack och fortsatt lycka och framgång för Juridiska fakulteten, Lund och Lunds universitet.

Lund den 10 februari 2010

Emil Isaksson

Förkortningar

BrB	Brottsbalken (1962:700).
EKMR	Europakonventionen mänskliga rättigheter (1994:1219).
HD	Högsta domstolen.
JT	Juridisk tidskrift.
Kap.	Kapitel.
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.
Prop.	Proposition.
RB	Rättegångsbalken (1942:740).
RF	Regeringsformen (1974:152).
RR	Regeringsrätten.
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling.
SkbrL	Skattebrottslagen (1971:69).
SN	Skattenytt.
SOU	Statens offentliga utredningar.
SvJT	Svensk Juristtidning.
SvSkT	Svensk Skattetidning.
TL	Taxeringslagen (1990:324).
TP7	Europakonventionen tilläggsprotokoll nr. 7.

1 Inledning

1.1 Frågeställning och syfte

Min frågeställning är om en person kan dömas för både skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (SkbrL) och skattetillägg enligt 5 kap. 1-2 §§ taxeringslagen (TL) och huruvida det skulle strida emot principen *ne bis in idem* och artikel 4 tilläggsprotokoll 7 Europakonventionen (4.1).

Mitt syfte är att även ta upp en kort sammanfattning vad skattebrott och skattetillägg är för något för att underbygga resonemang om *ne bis in idem* och finna hur svensk rätt står sig gentemot konventionen.

Till sist tar jag upp rättssäkerhetsgarantier som enligt konventionen och Europadomstolen är av särskilt intresse vid skattetillägg såsom oskuldspresumtionen, proportionalitetsprincipen, rätten till rättegång inom skälig tid och effektiv domstolsprövning.

1.2 Material och metod

Jag använder mig av rättsdogmatisk metod dvs. lagtext, rättsfall, förarbeten och juridisk doktrin på området i syfte att utreda det som får anses vara gällande rätt.¹ Europadomstolens avgöranden är intressanta i och med att 2 kap. 23 § RF innebär att i lag eller annan föreskrift får ej meddelas i strid med Europakonventionen och det är Europadomstolen som autonomt tolkar artiklarna i konventionen. Angående skattetillägg och rättssäkerheten finns en färsk utredning, SOU 2009:58 som är intressant i sammanhanget. I sammanhanget studerar jag lagar eftersom föreskrifter om skatteförfarandet som är betungande ska alltid meddelas i lag, dvs. det finns inget utrymme för att delegera föreskriftsrätt till regeringen. Den slutsatsen följer av att skatteförfarandet inte omfattas av 8 kap. 7 § RF där det sägs i vilka ämnen riksdagen får delegera normgivningsmakt till regeringen.² Betungande föreskrifter omfattar bl.a. uppgifts- och dokumentationsskyldigheterna,

¹ Alhager, Rättskraft i skatteprocessen, s. 16.

² SOU 2009:58 s. 353.

skattetillägg, föreläggande vid vite, kontrollavgift, förseningsavgift.³ Jag använder mig av artiklar där utredare och skatteexperter ger sin syn på saken. På grund av de senaste årens progressiva utveckling när det gäller dubbelbestraffning finns nästan ingen aktuell litteratur i bokform att tillgå. Jag använder mig av kunniga bedömares tolkningar av aktuella rättsfall på området. I arbetet jämförs termerna *ne bis in idem* och dubbelbestraffning.

1.3 Disposition

Kapitel två handlar om lagstiftning kring skattebrottet. Kapitel tre handlar om skattetillägg. I kapitel fyra redogör jag Europakonventionen på området och principen *ne bis in idem*. Den komplexa praxisen från Europadomstolen och våra högsta instanser som går hand i hand delas upp i tre tidsepoker. Sedan redovisar jag åsikter i artiklar på området om utvecklingen. Även den senaste utredningen på området får utrymme för sina slutsatser om rättsläget. I kapitel fem analyserar jag gällande rätt och de *lege ferenda*.

1.4 Avgränsning

Arbetet är avgränsat till rättsområdet skattebrott, skattetillägg och dubbelbestraffning. Jag kommer inte att behandla skattetillägget och skönstaxering. Inte behandla beräkning av skattetillägg. Skattebrottet och skattetillägget redovisas mer översiktligt för en förståelse i dess sammanhang med *ne bis in idem*. Jag tar inte upp beviskrav/ bevisfrågor. Jag tar inte hänsyn till rättsfall och doktrin efter december 2009.

³ A.a., s. 353.

2 Skattebrottet

I skattebrottslagen (1971:69) (SkbrL) finns i 2 §

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år. *Lag (1996:658)*.

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott och omfattar även skatteundandragande i samband med uppbördsförfarandet. Att brottet konstruerats som ett farebrott innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, dvs. att ett beslut om debitering fattats, utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker. Skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten har fullgjorts. Det föreligger således inte något krav på förmögenhetsöverföring.⁴

SkbrL är enligt sin 1 § generellt tillämplig på svenska skatter och om avgifter regleras de i lex specialis, exempelvis TL.

Uttrycket *oriktig uppgift* har samma betydelse i SkbrL som i bestämmelserna om skattetillägg. Det finns även *grovt* skattebrott (4 §) och (3 §) ringa brott *skatteförseelse*.

Ansvarsbefrielse finns i 12 § för 2-8 §§, ifall skattskyldig frivilligt ser till skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp.

Som vägledning vid bestämning av ett brotts svårighetsgrad används vissa gränsvärden avseende undandragen skatt som bestäms efter samråd mellan Skatteverket och Riksåklagaren.⁵ Skillnaden mellan 3 § och 2 § är

⁴ Thomson Reuters, lagkommentarer, www.westlaw.se

⁵ Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 158.

att under ett prisbasbelopp per deklaration gäller 3 §. I fall av upprepad brottslighet är det den sammanlagda effekten som är avgörande.⁶

Gränsen mellan skattebrott och grovt skattebrott är tio prisbasbelopp, mindre belopp vid upprepad brottslighet. Ifall av upprepad brottslighet är det den sammanlagda effekten som är avgörande.⁷

Det *subjektiva* rekvisitet för skattebrott omfattar alla uppsåtsformer dvs. avsiktsuppsåt, insiktsuppsåt och den nedersta gränsen för uppsåt, likgiltighetsuppsåt. För ansvar skall kunna utkrävas måste samtliga objektiva rekvisit vara uppfyllda dvs. lämnandet eller underlåtenheten, uppgiftens oriktighet och skatteundandragandet.⁸

⁶ Almgren m.f. s. 159.

⁷ Almgren m.f. s. 159.

⁸ Almgren m.f. s. 164.

3 Skattetillägg & rättssäkerhet

3.1 Inledning

Skattetillägg regleras i taxeringslagen (1990:324) (TL)

5 kap. 1 § TL

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Lag (2003:211)

3.2 Skattetilläggets funktion

Huvudsyftet med två olika sanktionssystem är att kunna från polisingripande och domstolsprövning undanta sådana överträdelser mot skattelagstiftningen som är av mer bagatellartad karaktär och där det varken från kriminalpolitik eller från samhällsekonomisk synpunkt är motiverat med judiciella åtgärder, samtidigt som sanktioner skapas för att understryka angelägenheten av att skattelagstiftningens intentioner upprätthålls. Det huvudsakliga syftet med ett administrativt sanktionssystem är att det verkar för att korrekta uppgifter lämnas in i rätt tid. Det administrativa sanktionssystemet möjliggör avkriminalisering av de mer bagatellartade

överträdelseerna av skatteförfattningarna. Ett åtalsförfarande bör inte inledas när det är fråga om smärre belopp i undandragen skatt, såvida inte alldeles speciella omständigheter föreligger t.ex. upprepad brottslighet. Hänsyn måste i åtalsfrågan tas till om skattetillägg kan utgå eller inte (prop. 1971:10 s. 240-241). Departementschefen anförde också att tillkomsten av ett administrativt påföljdssystem skulle innebära även att åtals- och domstolsförfarandet i huvudsak kunde begränsas till den allvarligare skattebrottsligheten.⁹

Regeringen är övertygad om att det alltjämt måste finnas ett system med sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet. Att sådana uppsåtliga fall av felaktigt uppgiftslämnande som avser större belopp under alla förhållanden måste kunna leda till straff är uppenbart - här rör det sig inte sällan om allvarlig brottslighet. Vikten av att korrekta uppgifter lämnas till grund för beskattningen är emellertid så påtaglig för hela skattesystemets funktion och legitimitet att det inte skulle vara tillrådligt att begränsa sanktioner till de fallen och i övrigt helt lita till de skattskyldigas goda vilja.¹⁰ I 2003 års proposition uttalades att reglerna måste uppfylla EKMR krav men även det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart.¹¹ För fysiska personer vilar kontrollen visserligen numera i mycket stor utsträckning på kontrolluppgifter, men fortfarande förekommer en hel del fall där även löntagare måste lämna uppgifter självmant. När det gäller företagsbeskattningen är ett administrativt sanktionssystem än svårare att undvara.¹²

Medan systemet med skattetillägg under de första åren efter sin tillkomst förefaller ha använts förhållandevis sparsamt och försiktigt har systemet successivt kommit att få en alltmer frekvent tillämpning. Antalet tillägg inom ramen för den direkta beskattningen har sålunda ökat kraftigt under en följd av år fram t.o.m. år 1996, då den totala summan av

⁹ Prop. 2002/03:106 s. 102.

¹⁰ SOU 2009:58 s. 503.

¹¹ SOU 2009:58 s. 503.

¹² Prop. 2002/03:106 s. 106.

skattetillägg som togs ut översteg två miljarder kronor. Efter ökande tillgång till kontrolluppgifter har skattetilläggen minskat.¹³

Under 2008 fattades 176 363 beslut om skattetillägg. Sammanlagt påfördes skattetillägg med 1 008 miljoner kronor under 2008. Siffran avser nettobeloppet, dvs. påförda belopp efter avdrag för skattetillägg som har undanröjts eller satts ned.¹⁴

En del av de tveksamheter i förhållande till EKMR som det gällande skattetilläggsystemet för med sig skulle minska, om skattetilläggen avskaffas och sanktionerna i stället anförtros åt allmän domstol, åklagare och polis.¹⁵ Man kan därför ställa frågan om inte det mest följdriktiga skulle vara en lösning efter dessa linjer, i synnerhet som skattebrott redan nu är straffbelagda. En sådan ordning skulle dock innebära ett steg tillbaka i utvecklingen. Från flera synpunkter var det förenat med betydande fördelar att man år 1971 övergav den på skattestrafflagens tid gällande ordningen enligt vilken förhållandevis obetydliga felaktigheter vid upprättande av självdeklaration kunde leda till åtal och straff för vårdslös deklaration.¹⁶

Denna ordning kritiserades bl.a. på den grunden att den ansågs fungera orättvist, eftersom det endast var en liten del av felaktigheterna som ledde till åtal. Under de senaste åren av det gamla systemets (före 1971)¹⁷ giltighetstid dömdes 3 000-4 000 personer årligen för brott mot skattestrafflagen samtidigt som antalet fall av upptäckta oriktiga uppgifter i deklarerationer var (bagatellfallen oräknade) ca 100 000 och antalet skönstaxeringar ca 70 000 årligen. Man kan därför utgå från att det i praktiken var ganska slumpmässigt i vad mån lagföring kom till stånd eller inte. I de fall då åtal väcktes tillämpades å andra sidan en sträng domstolspraxis, enligt vilken tröskeln för att ett förbiseende skulle betraktas som straffbart var mycket låg. Om en oriktig uppgift hade lämnats så förekom det endast i särpräglade fall att åtal ogillades.¹⁸

¹³ Prop. 2002/03:106 s. 106.

¹⁴ SOU 2009:58 s. 502.

¹⁵ Prop. 2002/03:106 s. 107.

¹⁶ Prop. 2002/03:106 s. 108.

¹⁷ Förf. anmärkning.

¹⁸ Prop. 2002/03:106 s. 108.

För att avgöra om oriktig uppgift föreligger måste prövning ske i vilken utsträckning den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Även ska man skilja på oriktig uppgift eller oriktigt yrkande för att avgöra om skattetillägg ska påföras.¹⁹ Under vissa förutsättningar kan skattetillägget beräknas enligt lägre procentsatser än annars.²⁰ När tillgång till kontrollmaterial finns ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomstlagen tjänst eller kapital om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.²¹

3.3 Centrala lagrum

5 kap. 1 § TL *oriktig uppgift* skall prövas enligt objektiva kriterier eftersom EKMR inte kräver subjektivt rekvisit, var den nämnda uppfattningen enligt 2003 års proposition.²² Efter Zolotukhin-målet anser bl.a. Nyquist att mot bakgrund av det sålunda beskrivna ändrade rättsläget vid avgörande av om dubbelbestraffning föreligger saknas anledning att motsätta sig införandet av krav på oaktsamhet eller uppsåt för skattetillägg. Det vill säga att Skatteverket enligt oskuldspresumtionen ska ha bevisbördan för att den skattskyldige i vart fall varit oaktsam. I direktiv med sådan inriktning skulle regeringen kunna leva upp till sina tidigare rättssäkerhetsambitioner vad gäller skattetilläggen.²³ Skattetillägg är konstruerat som en administrativ sanktion med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol.

Beviskravet ”klart framgå” anses på den gängse sannolikhetsskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart – motsvara visat/styrkt

¹⁹ Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 20.

²⁰ Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 360.

²¹ Prop. 2002/03:106 s. 55.

²² Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 22.

²³ SOU 2009:58 s. 757.

(Almgren & Leidhammar: *Skatteförfarandet*, 5:1:25 TL).²⁴ Bevisbördan för att uppgiften är oriktig ligger på Skatteverket.²⁵

Enligt 5 kap. 8 § TL regleras situationer där skattetillägg inte ska tas ut. Befrielse från skattetillägg finns i 5 kap. 14 § TL. Befrielsegrunderna beaktas ex officio av Skatteverket, 5 kap. 15 § TL. Något som är intressant för ämnets del är att sedan 2003 års reform finns tre exempel i 5 kap. 14 § 3 stycket p. 1 TL att det är oskäligt att ta ut skattetillägg genom en proportionalitetsavvägning. p. 2 oskäligt lång handläggningstid, p. 3 skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt SkbrL. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned avgiften till hälften. En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.²⁶ Om innan en brottmålsdom, skattetillägg påförts, ej ska skattetillägget anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Ifall skattetillägg påförts är det upp till den allmänna domstolen att vid straffmätningen beakta skattetillägget.²⁷ Genom de förhållandevis generösa möjligheter för den skattskyldige att bli befriad från skattetillägget, som efter hand har införts i svensk rätt, har dock de båda regelverken (skattebrott, skattetillägg)²⁸ på vissa punkter kommit att närma sig varandra.²⁹

En viktig pusselbit i strävandet att få ett modernt skattetillägg anpassat till EKMR krav på en rättssäker process är möjligheten till anstånd.³⁰ Genom 2003 års reform infördes särskilda anståndsregler för skattetillägg. Bestämmelserna innebär att en skattskyldig som begär omprövning av taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslut har rätt att få anstånd med att betala skattetillägget. På samma sätt ska anstånd med att betala

²⁴ SOU 2009:58 s. 504.

²⁵ Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 360.

²⁶ SOU 2009:58 s. 512.

²⁷ SOU 2009:58 s. 513.

²⁸ Förf. anmärkning.

²⁹ SOU 2009:58 s. 739.

³⁰ Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, mål nr. 34619/97, 36985/97.

skattetillägget medges om den skattskyldige begär det i samband med överklagande till länsrätt. Anstånd får medges längst till tre månader efter det att Skatteverket eller länsrätt fattat omprövningsbeslut respektive meddelat dom. Krav på att ställa säkerhet ska inte gälla i dessa fall.³¹

3.4 Skattetilläggets förenlighet med EKMR

De rättssäkerhetsgarantier som är av särskilt intresse vid skattetillägg och EKMR är oskuldspresumtionen, rätten till effektiv domstolsprövning och rätten till en rättegång inom skälig tid. Ibland har skattetilläggsbeloppets storlek förenlighet med proportionalitetsprincipen diskuterats.³² Det här avsnittet handlar om rättssäkerhetsgarantier. Jag har även lagt till ett avsnitt om passivitetsrätten. Rätten till anstånd med att betala skattetillägget har berörts i avsnitt 3.3.

Oskuldspresumtionen innebär att den som är anklagad för brott skall betraktas som oskyldig tills hans skuld lagligen fastställs enligt artikel 6.2 EKMR. I *Västberga taxi och Vulic mot Sverige, Janosevic mot Sverige*³³, hävdade de skattskyldiga att Sverige brutit mot artikel 6.2 EKMR. Europadomstolen menade att de svenska förvaltningsdomstolarna har rätt att pröva saken både i formellt som materiellt hänseende och att Skatteverket har bevisbördan för skattetillägg samt att domstolarna inte haft förutfattade meningar eller dömt den skattskyldige på förhand. Europadomstolen menar att det svenska systemet om skattetillägg innehåller inga subjektiva element (före 2003 års ändring) och att den skattskyldige presumeras ha lämnat en oriktig uppgift samt presumeras att det inte är oskäligt att ta ut skattetillägg. Den skattskyldige har sedan att motbevisa denna presumtion för att undgå skattetillägg.³⁴ Med hänvisning till målet *Salabiaku mot Frankrike*, (dom den 7 oktober 1988)³⁵ uppfyller skattetillägget kraven i oskuldspresumtionen i och med att presumtionen hålls inom rimliga gränser

³¹ SOU 2009:58 s. 517.

³² Linderl & Leidhammar, *Skattetillägg och rättssäkerheten*, s. 16.

³³ Domar 23 juli 2002, mål nr. 36985/97,34619/97.

³⁴ Prop. 2002/03:106 s. 72.

³⁵ Mål nr. 10519/83.

samt att det svenska systemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder, och att ett effektivt taxeringssystem är viktigt för en stats finanser. När det gäller verkställighet före domstolsprövning menar Europadomstolen att oskuldspresumtionen ej hindrar det dock rimliga gränser så inte den enskildes möjligheter att försvara sig i domstol försämras, och detta särskilt om en straffrättslig presumtion ska motbevisas. Dock försiktighet påkallad när beslut tagits av förvaltningsmyndighet. Oskuldspresumtionen ansågs inte kränkt i något av fallen men att ett system där skattetillägg påförs i förväg innan domstolsprövning är öppet för kritik och bör noggrant granskas.

Europadomstolen anser att en stats finansiella intressen kan rättfärdiga standardiserade bestämmelser och legalpresumtioner beträffande skatter och skattetillägg och omedelbar verkställighet av skatter men anser inte att sådana intressen i sig kan rättfärdiga omedelbar verkställighet av skattetillägg.³⁶

I RÅ 2000 ref. 66 I har RR uttalat vad gäller oskuldspresumtionen, har Europadomstolen funnit att ett straffansvar grundat på rättsliga presumtioner inte behöver stå i strid med artikel 6. Dock ska de vara inom rimliga gränser. Som en allmän förutsättning för att skattetillägg inte ska komma i konflikt med oskuldspresumtionen³⁷ uttalade sig RR [...] att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget. Uttalandet resulterade i 2003 års lagändringar på området.

Angående passivitetsrätten anses den ingå i *fair trial* i artikel 6 EKMR. Passivitetsrätten innebär att den som är misstänkt för brott inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivande eller tillhandahålla belastande material.³⁸ Passivitetsrätten är enligt praxis tillämplig på alla brottsliga anklagelser, dvs. även skattetillägg. Skatteutredning är ingen brottsutredning. Det finns inte något fall från Europadomstolen som anger att domstolen skulle hysa uppfattningen att

³⁶ Prop 2002/03:106 s. 73.

³⁷ Linderl & Leidhammar, Skattetillägg och rättssäkerheten, s. 17.

³⁸ Prop. 2002/03:106 s. 79.

skattskyldiga inte skulle ha en allmängiltig skyldighet att medverka vid skatteutredningar.³⁹ *Fair trial* rekvisitet hindrar inte myndigheter från att ställa frågor eller begära uppgifter. Även kan passivitet användas emot en skattskyldig vid beslut om skattetillägg. I aktuell proposition ansåg regeringen att konventionen inte ställde krav på att skattskyldig ska informeras av Skatteverket om sin rätt att vara passiv innan en anklagelse väl föreligger.⁴⁰

Rätten att tillförsäkras tillgång till en effektiv domstolsprövning enligt Janosevics, Västberga AB:s och Vulics fall. Europadomstolen konstaterar att rätten till tillgång till domstolsprövning får begränsas men att begränsningarna inte får vara utformade på så sätt att syftet med rätten till domstolsprövning inte kan uppfyllas. Det måste också vara proportionalitet mellan begränsningens inskränkande effekt och syftet med begränsningen. Europadomstolen påpekar att ett system med skattemyndigheter som påför skattetillägg, även om tillägget kan utgå med höga belopp, är förenligt med artikel 6, den skattskyldige ska dock kunna få sin sak överprövad av domstol som uppfyller de garantier i artikel 6.1 EKMR. Något som enligt Europadomstolen, förvaltningsdomstolarna uppfyller.⁴¹

När det gäller effektiv domstolsprövning och rättegång inom skälig tid har i Västberga taxi och Vulic mot Sverige⁴², Sverige fällts. Skatteverket hade påfört taxibolaget och dess ägare skattetillägg för oriktig uppgift, summan förföll till betalning och klagandena fick inte anstånd, de gick i konkurs. Allt detta innan prövning av saken i domstol. För bolagets del dröjde det ett år och nio månader innan omprövningsbeslut fattades. I Vulic fall ett och ett halvt år innan omprövningsbeslut av Skatteverket fattades. Först därefter kom målet till Länsrätten. När dom avkunnats i Europadomstolen hade skatteprocessen för bolagets del pågått i sju år och var ännu inte avslutad. I Vulics fall pågick skatteprocessen i sex år och nio månader innan den avslutades i Europadomstolen. Eftersom skattetillägg är en anklagelse för brott blir artikel 6 EKMR tillämplig. Enligt

³⁹ Prop. 2002/03:106 s. 81.

⁴⁰ Prop. 2002/03:106 s. 81.

⁴¹ Prop. 2002/03:106 s. 70.

⁴² Mål nr. 36985/97.

Europadomstolen hade klagandena inte fått effektiv tillgång till domstolsprövning och de hade inte heller fått en rättegång inom skäligen tid. I båda dessa avseenden förelåg brott mot artikel 6.1.⁴³ I Janosevic mot Sverige, (dom 23 juli 2002)⁴⁴ var sakförhållandena i fallen relativt lika. De juridiska frågor Europadomstolen haft att bedöma i de båda fallen är också i princip desamma.⁴⁵ Tre år tog det innan omprövning av Skatteverket, sedan till länsrätten. När dom i Europadomstolen kom hade skatteprocessen pågått i sex år och var inte avslutad. Samma utgång som i Västberga taxi och Vulic.⁴⁶

Vad som sedan är skäligen tid för en process måste enligt domstolen bestämmas utifrån fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen.⁴⁷ Beträffande frågan om processens längd anför Europadomstolen att tiden för processen skall räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde.⁴⁸ I fall av påförande av skattetillägg innebär det då Skatteverket funnit anledning att anta att skattetillägg ska påföras.⁴⁹

Europadomstolen fann varken att målens svårighetsgrad (Västberga taxi och Vulic mot Sverige, Janosevic mot Sverige) eller de skattskyldigas beteende motiverade de långa handläggningstiderna. Dessutom påpekade domstolen att de exekutiva åtgärder som påbörjats mot de skattskyldiga motiverat snabb handläggning av målen. De långa handläggningstiderna kan enligt domstolen bara skyllas på myndigheterna. Därmed fann Europadomstolen att Sverige brutit mot artikel 6.1 med avseende på processens längd.⁵⁰

⁴³ Källa: www.manskligarattigheter.gov.se (regeringens webbplats om mänskliga rättigheter).

⁴⁴ Mål nr. 34619/97.

⁴⁵ Prop. 2002/03:106 s. 68.

⁴⁶ Källa www.manskligarattigheter.gov.se (regeringens webbplats om mänskliga rättigheter).

⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 72.

⁴⁸ Prop. 2002/03:106 s. 72.

⁴⁹ SOU 2009:58 s. 512.

⁵⁰ Prop. 2002/03:106 s. 72.

En viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall beaktas vid tillämpningen av konventionen är den s.k. proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som till sin karaktär är konventionsenliga kan sålunda godtas endast om de också är proportionerliga. Är de oproportionerliga, dvs. mer långtgående än som framstår som rimligt med hänsyn till ändamålet, kan de däremot innefatta ett brott mot konventionen.⁵¹ Konventionen griper inte in på de enskilda staternas områden när det gäller straffmätning och storleken av ekonomiska påföljder.⁵² Även i svensk rätt är proportionalitetsprincipen en hävdvunnen princip. Principen innebär att det ska finnas en rimlig balans eller proportionalitet mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde. Rent praktiskt ska det för Skatteverkets del oavsedd kodifiering i den kommande skatteförfarandelagen som slår ihop och ersätter TL, LSK, SBL beslut om kontroll, tvång och sanktioner m.m. ska föregås av en proportionalitetsavvägning. Noggrannheten i denna avvägning beror på vad beslutet gäller.⁵³ En av fördelarna med proportionalitetsprincipen är just att den inte ska kodifieras i varje enskild kontrollåtgärd utan fungera som en bakomliggande rättsgrundsats.⁵⁴ Den är dock kodifierad i förfarandelagen 3 kap. 16 §.⁵⁵

⁵¹ RÅ 2000 ref. 66 I.

⁵² RÅ 2000 ref. 66 I.

⁵³ Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 193.

⁵⁴ SOU 2009:58 s. 358.

⁵⁵ Förfarandelagen ej ännu i kraft.

4 Europakonventionen & praxis

I och med Sveriges medlemskap i EU, gäller EKMR i Sverige sedan 1995.⁵⁶ Artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen gäller sedan den 1 november 1998 som lag här i landet.⁵⁷

EKMR innehåller skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, samt för aktuellt ämne rätten till en rättssäker domstolsprocess.⁵⁸ Europadomstolens avgöranden är intressanta i och med att 2 kap. 23 § RF innebär att i lag eller annan föreskrift ej får meddelas i strid med EKMR och det är Europadomstolen som autonomt tolkar artiklarna i konventionen eftersom EKMR är avsedd att etablera en europeisk minimistandard, dvs. en skyddsnivå som i princip är enhetlig för alla konventionsstater och inte får underskridas av någon stat.⁵⁹ Den autonoma tolkningens innebörd är att konventionen tolkas så att den får samma materiella innehåll för alla stater.⁶⁰

EKMR är ett så kallat levande instrument som utvecklas med tiden, det är viktigt att ha i åtanke. Nationella domstolar kan ibland ha svårt att tolka autonoma begrepp i synnerhet tillämpningsområdet för varje artikel som enligt Cameron har två förklaringar 1) Europadomstolen använder sig av teleologisk tolkningsmetod som innebär just att EKMR utvecklas med tiden 2) domstolen använder sig ofta av en sammanvägningsteknik. Domstolen räknar upp ett stort antal faktorer som tillmäts betydelse när den fastställer om en konventionskränkning har skett, men den identifierar förhållandevis sällan vilken betydelse varje faktor har.⁶¹

⁵⁶ SFS 1994:1219.

⁵⁷ SFS 1998:712.

⁵⁸ Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 25.

⁵⁹ Danelius, Mänskliga rättigheter i en europeisk praxis, s. 47.

⁶⁰ Danelius, Mänskliga rättigheter i en europeisk praxis, s. 47.

⁶¹ Cameron, Skattetilläggen och Europakonventionen, SvJT 2001 s. 746.

Europadomstolen är inte en överinstans till de nationella domstolarna utan dess funktion är istället att kontrollera att konventionens krav blivit uppfyllda.⁶²

En allmän tolkningsprincip är fördragskonform tolkning dvs. att våra författningar är förenliga med internationella åtaganden.⁶³ I detta examensarbete ställs den frågan på sin spets när det gäller förhållandet skattebrott/ skattetillägg och *ne bis in idem*.

4.1 Ne bis in idem

Uttrycket *ne bis in idem* innebär *inte två gånger (process) om samma sak*.⁶⁴ Principen finns [...] upptagen i bl. a. 1966 års FN-konvention om medborgerliga och politiska rättigheter.⁶⁵ I svensk rätt är principen om domens rättskraft uttryckt i 30 kap. 9 § RB i brottmål. Bestämmelsen finns i artikel 4 p. 1 tilläggsprotokoll 7 EKMR. ”Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.” (artikel 4.1).

2. Bestämmelserna i föregående punkt skall 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 i konventionen.

(Artikel 15 talar om att en stat kan avvika från artikel 4 i en nödsituation såsom krig eller allmänt nödläge).

Att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott mer än en gång (*ne bis in idem*) är en grundläggande rättsstatlig princip. I intern svensk rätt har principen om *ne bis in idem* kommit till uttryck i bestämmelsen i 30 kap. 9 § RB om brottmålsdomens rättskraft. Enligt denna

⁶² Danelius, a. a., s. 48.

⁶³ Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 25.

⁶⁴ Bergström m.fl., Juridikens termer.

⁶⁵ NJA 2000 s. 622.

bestämmelse får sedan tiden för talan mot en dom gått ut, en fråga om en tilltalads ansvar för en gärning som prövats genom domen inte tas upp till prövning. Den tidigare domen utgör ett rättegångshinder som domstol ska beakta självmant. Frågan om domens rättskraft är överlag tämligen komplicerad. Detta gäller särskilt frågan om hur omfattande domens rättskraft är, dvs. var gränsen mellan ”samma sak” och ”annan sak” går.⁶⁶ Ordet *brottmålsrättegång* i artikel 4.1 ska tolkas autonomt. För att artikel 4.1 ska vara tillämplig måste det svenska skattetillägget vara ett brott i den mening som avses i artikel 6 EKMR. Är skattetillägg ett brott blir därmed dubbelbestraffningsförbudet, för ett och samma brott aktuellt i artikel 4.1.

4.2 Är skattetillägg ett brott?

I intern svensk rätt är skattetillägg inte att anse som en straffrättslig påföljd utan en administrativ sanktion.⁶⁷ Vad säger då Europakonventionen och Europadomstolen?

Artikel 6 EKMR

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.
3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,

⁶⁶ Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning ...JT 2004-05 s. 862.

⁶⁷ NJA 2000 s. 626.

- b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
- c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,
- d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
- e) att utan kostnad bistås av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

I artikel 6 EKMR ges olika bestämmelser om rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Artikeln gäller bl. a. anklagelse för brott (any criminal charge). Vid prövning av vad som är en anklagelse för brott utgår Europadomstolen från de s.k. Engel- kriterierna och inte hur förseelsen klassificeras i den nationella rätten. Av Europadomstolens praxis härvidlag framgår att gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets natur samt svårhetsgrad utgör faktorer som haft avgörande betydelse för bedömningen.⁶⁸

Varje förfarande som enligt nationell lagstiftning kategoriseras som straffrättsligt omfattas av artikeln. Uttrycket "criminal charge" tolkas dessutom autonomt varför ett visst förfarande vid tillämpning av konventionen kan anses utgöra "criminal charge" även om det kategoriseras på annat sätt i den nationella rätten. Vid sidan av kategoriseringen enligt nationell rätt är det främst överträdelsens art och hur ingripande påföljd som överträdelsen kan medföra som anses avgörande för om ett visst nationellt förfarande är att uppfatta som innefattande "criminal charge".⁶⁹

Av betydelse för kriteriet gärningens natur är bestämmelsens räckvidd och syfte. Är bestämmelsen generell och riktar sig mot alla medborgare och inte endast till en särskild grupp talar det för att fråga är om brottslig

⁶⁸ NJA 2000 s. 624.

⁶⁹ NJA 2000 s. 627.

gärning i konventionens mening. Om syftet med bestämmelsen är avskräckande och bestraffande snarare än att kompensera för skada, är handlingen till sin natur straffrättslig. Bedömningen av kriteriet påföljdens natur och stränghet görs i förhållande till den påföljd som riskeras till följd av viss gärning och inte i förhållande till den faktiskt utdömda eller ålagda sanktionen.⁷⁰ När en anklagelse klassificeras som brottslig enligt detta resonemang gäller de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 EKMR. Det innebär bl.a. att den enskilde ska underrättas om vilken gärning som läggs honom till last och ges tillfälle att yttra sig över anklagelsen. Den enskilde ska även ha möjlighet att inom rimlig tid få sin sak prövad av domstol.⁷¹

När det gäller just skattetilläggsförfaranden, liknande det svenska systemet, har Europadomstolen bl. a. uttalat att skattetilläggsförfarandena i Frankrike, Nederländerna och Schweiz omfattas av artikel 6 (se t ex Bendenoun mot Frankrike d 24 febr 1994, AP, MP och TP mot Schweiz d 29 aug 1997, EL, RL och JO mot Schweiz d 29 aug 1997 och JJ mot Holland d 27 mars 1998). HD konstaterar att de svenska reglerna om skattetillägg har en generell räckvidd eftersom de omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare. Reglerna har vidare ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion. Det förhåller sig dessutom så att de skattetillägg som påförs kan uppgå till mycket betydande belopp. HD finner mot bakgrund härav att den svenska skattetilläggssanktionen, oaktat dess klassificering enligt svensk rätt som administrativ sanktionsavgift, måste anses utgöra ett straff i den mening som avses i artikel 6 EKMR.⁷²

RÅ 2002 ref. 79; enligt RÅ 2000 ref. 66 är skattetillägg ett brott i den mening som avses i artikel 6 EKMR. Även så enligt Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige, samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige.⁷³ De båda målen handlar om huruvida verkställighet av en skattemyndighets beslut om skatter och skattetillägg och

⁷⁰ Prop. 2007/08:107 s. 15.

⁷¹ Prop. 2007/08:107 s. 15.

⁷² NJA 2000 s. 624.

⁷³ Mål nr. 34619/97, 36985/97.

frågan om klagandena fått en rättvis rättegång i skatteprocessen.⁷⁴ (Även i avsnitt 3.)

Artikel 4.1 är således i och för sig tillämplig på beslut om skattetillägg. Detta torde gälla oavsett om beslutet om skattetillägg har fattats före eller efter brottmålsdomen⁷⁵ (skattebrott).⁷⁶

Efter att det stod klart att skattetillägget utgjorde en anklagelse för brott gjorde lagstiftaren en ändring av de svenska bestämmelserna genom prop. 2002/03:106. En utvärdering av reglerna gjordes i och med direktiv 2007:165 som i detta arbete redovisas som SOU 2009:58.

Träskman menar att tanken med principen är att den varit begränsad till det egentliga brottmålsförfarandet däremot inte att den skulle *också skulle innehålla ett förbud mot dubbelbestraffning mer generellt, t.ex. genom att uppställa en i administrativ väg fastställd sanktionsavgift som ett hinder för straffrättslig lagföring över samma ”gärning”*.⁷⁷

4.3 Rättspraxis angående in idem?

Det största problemet utgörs [...] av att fastställa om ett senare förfarande verkligen avser samma ”brott” som ett tidigare förfarande.⁷⁸

Europadomstolens praxis när det gäller kriterierna för vad som är att anse som samma brott kan knappast sägas följa någon klar och genomgående linje.⁷⁹ Bestämmelsen i EKMR är tämligen oklar och därför besvärlig att tolka och tillämpa.⁸⁰ Bestämmelsen avser just *brott* och inte samma *gärning*.

⁷⁴ Regeringens webbplats om mänskliga rättigheter: www.manskligarattigheter.gov.se

⁷⁵ Europadomstolens dom den 29 maj 2001 i målet Franz Fischer mot Österrike, mål nr. 37950/97.

⁷⁶ Förf. anmärkning.

⁷⁷ Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning ...JT 2004-05 s. 862.

⁷⁸ Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning ...JT 2004-05 s. 864.

⁷⁹ NJA 2004 s. 853.

⁸⁰ Träskman, Förbudet mot dubbelbestraffning ...JT 2004-05 s. 863.

4.3.1 Tidigare rättsläge

Europadomstolens första avgörande i frågan, målet Gradinger mot Österrike, (dom den 23 oktober 1995).⁸¹ Klaganden Gradinger åtalades först vid domstol för att han vid bilkörning varit vållande till annan persons död med den försvårande omständigheten att han kört bilen under påverkan av alkohol. Domstolen fann Gradinger skyldig till vållande till annans död enligt strafflagen, Strafgesetzbuch, men ansåg att påverkan av alkohol inte visats föreligga. Trots detta ålades Gradinger senare genom beslut av förvaltningsmyndighet ett bötesstraff enligt vägtrafiklagen, Strassenverkehrsordnung, för att han kört bilen under påverkan av alkohol. Han gjorde gällande att han på grund härav hade straffats för en gärning för vilken han en gång hade frikänts.⁸² Europadomstolen konstaterade att enligt österrikisk lag påverkan av alkohol skulle - både som försvårande omständighet vid vållande till annans död och som grund för bestraffning enligt vägtrafiklagen - anses föreligga när blodalkoholhalten vid bilkörning uppgick till minst 0,8 gram per liter. I förevarande fall hade domstol inte funnit en sådan blodalkoholhalt styrkt, medan den administrativa myndigheten därefter hade ansett att alkoholen i blodet uppgått till denna nivå.⁸³ Domstolen uttalar att den är medveten att reglerna i fråga skiljer sig i benämning av brotten men nog så viktigt också beträffande sin natur och ändamål. Vägtrafiklagens brott innefattade bara en aspekt av strafflagens relevanta bestämmelse, dock var båda ifrågasatta avgöranden baserade på samma uppförande.⁸⁴ Med beaktande av detta, ansåg Europadomstolen att det i detta hänseende var samma gärning som förelegat till bedömning två gånger och att det därför förelåg brott mot artikel 4.1.⁸⁵

I målet Oliveira mot Schweiz, (dom den 30 juli 1998)⁸⁶, dömdes Oliveira av en polisdomare för att ha tappat kontrollen över sitt fordon då hon inte anpassat hastigheten till vägförhållandena. Händelsen medförde att

⁸¹ Mål nr. 15963/90.

⁸² Danelius, Nyheter från Europadomstolen, SvJT 1996 s. 72.

⁸³ A. a., s. 72.

⁸⁴ Punkt 55.

⁸⁵ Danelius, Nyheter från Europadomstolen, SvJT 1996 s. 72.

⁸⁶ Mål nr. 25711/94.

hon kolliderade med en annan bil, vars chaufför fick allvarliga skador. Hon dömdes för att ha tappat kontrollen över sitt fordon genom att inte ha anpassat hastigheten till vägförhållandena till att betala böter enligt en bestämmelse i vägtrafiklagen. Senare dömdes hon till strängare böter enligt bestämmelser i strafflagen för att genom vårdslöshet ha förorsakat fysisk skada hos den mötande bilens chaufför. Europadomstolen fann att det var ett typiskt exempel på att en enda handling i sig kan utgöra olika förseelser; dels hade Oliveira tappat kontrollen över fordonet, dels hade hon genom vårdslöshet förorsakat fysisk skada.⁸⁷

Europadomstolen konstaterade att artikel 4.1 inte hindrar påförandet av två straff för samma brottsliga handling under förutsättning att det är fråga om olika förseelser.⁸⁸ I målet säger Europadomstolen att artikel 4.1 inte utesluter separata brott fast de är del av samma kriminella handling och prövas i olika domstolar speciellt i så som i förevarande fall straffen inte är kumulativa utan det mindre straffet konsumeras av det större.⁸⁹ Målet går att skilja från Gradinger där domstolarna kom till oförenliga slutsatser angående Gradingers blodvärden.⁹⁰

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, (beslut om avvisning 14 september 1999).⁹¹ Bakgrunden var den att Ponsetti och Chesnel under vissa år inte hade lämnat in självdeklarationer respektive momsdeklarationer. Skattemyndigheten gjorde revision, vilket bl.a. resulterade i att man påförde dem skattetillägg för underlåtenheten att lämna in självdeklarationer. Straffrättsliga förfaranden inleddes därefter också mot dem. Såväl Ponsetti som Chesnel åtalades och dömdes i domstol för skattebedrägeri, dvs. för att bedrägligen ha undandragit staten skatt genom att avsiktligt ha underlåtit att lämna in självdeklarationer inom föreskriven tid.⁹²

Europadomstolen ansåg att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för underlåtenhet att

⁸⁷ Cameron, Skattetilläggen och Europakonventionen, SvJT 2001 s. 752.

⁸⁸ Punkt. 26, mål nr. 25711/94.

⁸⁹ Punkt 27.

⁹⁰ Punkt 28.

⁹¹ Mål nr. 36855/97 ; 41731/98.

⁹² Prop. 2002/03:106 s. 93.

avlämna deklARATIONER. Domstolen konstaterade att rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att det måste ha skett med vilja (uppsåt).⁹³ Även de grundläggande elementen skiljde sig mellan brotten. Det var inte fråga om samma överträdelse. Det uppkom då, enligt domstolen, inte någon fråga i förhållande till artikel 4.1.⁹⁴ Man skall inte lägga för mycket vikt vid ett avvisningsbeslut. Domstolen avgör nu över 9 000 "admissibility cases" per år. Det är inte alltid så att alla rättsfrågor blir ordentligt utredda och domskälen kan (av förklarliga skäl) bli mycket kortfattade, och ibland vaga eller tvetydiga [...].⁹⁵

Franz Fischer mot Österrike, (dom 29 maj 2001).⁹⁶ I målet var situationen den att Franz Fischer varit inblandad i en trafikolycka, genom att han krockat med en cyklist, och att han därefter i administrativ väg ålades ett bötesstraff för att han kört bil alkoholpåverkad. Senare dömdes han av en domstol till fängelse för att han vid samma tillfälle orsakat en persons död. Som straffskärpande omständighet angavs att Franz Fischer före den aktuella körningen frivilligt berusat sig med alkohol. Frågan var alltså om Franz Fischer i strid med artikel 4.1 åtalats och dömts för ett brott som han redan tidigare dömts för. Europadomstolen som hänvisade till målen Gradinger mot Österrike och Oliveira mot Schweiz medgav att dessa avgöranden kunde uppfattas som motsägelsefulla.⁹⁷ Europadomstolen anförde att den måste undersöka om de brott som grundas på samma gärning har samma väsentliga rekvisit ("whether or not such offences have the same essential elements"). Europadomstolen fann att Franz Fischer hade åtalats och dömts två gånger för ett och samma brott, eftersom de nödvändiga förutsättningarna för det administrativa brottet rattonykterhet och den speciella straffskärpande omständighet som definierades i strafflagen och som lagts till grund för straffet i brottmålet i väsentliga delar överensstämde med varandra. Europadomstolens slutsats blev därför att dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 inte hade respekterats.⁹⁸

⁹³ Under rubriken: The Court's assessment.

⁹⁴ Under rubriken: The Court's assessment.

⁹⁵ Cameron, Skattetilläggen och Europakonventionen, SvJT 2001 s. 751.

⁹⁶ Mål nr. 37950/97.

⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 94.

⁹⁸ Danelius, SvJT 2001 s. 614.

Domstolen uttalar att det inte strider mot artikel 4.1 det faktum att en enda handling utgör fler än ett brott.⁹⁹ Brotten i Fischers fall skiljde bara blott till namnet. I en del fall när en handling vid första påseende utgör mer än ett brott, men när man ser närmare på saken så ska bara ett brott beivras eftersom den infattar alla olagligheter i det andra brottet. Ett uppenbart exempel att en handling utgör två brott är där de båda innehåller samma element men det ena ytterligare ett rekvisit. När olika brott baserad på samma handling blir åtalade efter varandra efter slutlig dom, måste domstolen undersöka huruvida brotten har samma väsentliga element.¹⁰⁰ Det skedde i Ponsetti och Chesnel målet. Skillnaden mellan Gradinger och Oliveira var att i Gradinger skiljde inte de väsentliga elementen mellan brotten. De grundläggande förutsättningarna för den administrativa förseelsen rattfylleri var desamma som de förutsättningar som kunde innebära försvårande omständigheter vid brottet att under bilkörning vålla någon annans död. I Oliveira fanns inte en sådan tydlig överlappning av de väsentliga elementen för de olika brotten.¹⁰¹

Artikel 4.1 är inte begränsad till att inte straffas dubbelt utan sträcker sig till rätten att inte bli prövad två gånger.¹⁰²

Konventionsstaterna är fria att reglera vilket av de båda brotten som ska åtalas för.¹⁰³

Något ska sammanfattas om dessa avgöranden så jag låter Träskman kommentera detta med en slående kommentar: *Europadomstolen* har numera i ett antal avgöranden tagit ställning till frågan om när det handlar om "samma brott" och när inte. Tyvärr är dessa avgöranden inte särskilt vägledande.¹⁰⁴

NJA 2000 s. 622 Skattskyldig har jämlikt 5 kap. TL påförts skattetillägg. Fråga om han därefter kan ådömas påföljd för skattebedrägeri (skattebrott). HD menar att brotten skiljer sig i de subjektiva rekvisiten och konstaterar vidare att påförande av skattetillägg enligt svenska bestämmelser

⁹⁹ Punkt 25.

¹⁰⁰ Punkt 25.

¹⁰¹ Punkt 27.

¹⁰² Punkt 29.

¹⁰³ Punkt 31.

¹⁰⁴ Träskman, JT 2004-05 s. 864.

varken förutsätter uppsåt eller oaktsamhet men att skattebedrägeri (skattebrott) kräver att någon haft uppsåt. Vid jämförelse med det ovan nämnda målet (Fischer) från Europadomstolen fann HD att det brott som den tilltalade dömts för i det hos HD aktuella fallet inte utgjorde samma överträdelse som den som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Därmed utgjorde EKMR enligt HD inte heller i detta avseende något hinder mot att döma personen till påföljd för skattebedrägeri.

Omständigheten att förhållandena i målet RÅ 2002 ref. 79 var omvända mot förhållandena i NJA 2000 s. 622 inte i sig påverkar bedömningen. RR hänvisar till målet Franz Fischer mot Österrike att den inbördes ordningen mellan två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning. Det avgörande för den enskildes rättssäkerhet är att när han väl fällts eller frikänts för ett brott inte ska kunna åtalas på nytt för samma brott. De faktiska omständigheter som föranlett att S.L. både påförts skattetillägg och ådömts påföljd för skattebedrägeri är desamma, nämligen att han underlåtit att ta upp vissa inkomster i sin självdeklaration. Den avgörande fråga som måste besvaras är därför om detta hans handlande är att bedöma som ett eller flera brott. RR hänvisar till bl.a. Oliviera mot Schweiz, Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, artikel 4.1 avser endast den situationen att bli åtalad två gånger för samma brott och inte en gärning som innefattar två brott. Även hänvisar RR till målet Franz Fischer mot Österrike, där avgörande om två brott föreligger är om brotten har samma väsentliga rekvisit, har brotten det föreligger dubbelbestraffning.

För att sammanfatta RR resonemang om skillnaden mellan skattebrott och skattetillägg är: för att någon skall kunna dömas för skattebedrägeri (skattebrott) fordras således, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att ett ytterligare, väsentligt rekvisit är uppfyllt. Det är alltså i Europakonventionens mening fråga om olika brott och då uppkommer inte *ne bis in idem*.

Uttag av skattetillägg förutsätter som tidigare nämnts varken uppsåt eller oaktsamhet. Befrielse från skattetillägg kan ske bl.a. om en felaktighet framstår som ursäktlig. Ansvar för skattebrott innefattar ett krav på uppsåt

som alltså saknas beträffande skattetillägg. De grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig därmed åt beträffande de subjektiva förutsättningarna i sådan utsträckning att det enligt regeringens bedömning inte kan anses vara samma "brott" i den mening som avses i artikel 4.1.¹⁰⁵ Även har bestämmelserna olika syften. (prop. 1971:10 s.240-241).

4.3.1.1 Kommentarer i propositionen

Regeringen uttalade i propositionen i anslutning till NJA 2000 s. 622 att det är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1 att ha en ordning med ett administrativt skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande vid lämnade av en oriktig uppgift.¹⁰⁶

Kommitténs bedömning och förslag: överensstämmer i stort sett med regeringens. Kommittén ansluter sig i huvudsak till den uppfattning som kom till uttryck i HD:s avgörande i NJA 2000 s. 622.¹⁰⁷

Kritiska remissinstanser vid bedömningen av ne bis in idem när det gäller skattetillägg/skattebrott var bl.a. Sveriges advokatsamfund som ansåg att det inte är förenligt med god rättskipning att kännbara sanktioner kan utdömas i två olika förfaranden när det drabbar samma person och i allt väsentligt avser samma gärning med hänvisning till Fischer målet.

I nämnda proposition ansåg lagrådet att regeringen hade rätt i sin bedömning att skattetillägg och skattebrott skiljer sig åt på ett sådant sätt att någon konflikt med artikel 4.1 inte förelåg.

4.3.2 Senare rättsläge

Efter 2003 års reform¹⁰⁸ har det kommit relevanta avgöranden från såväl Europadomstolen som svenska domstolar.

Rosenquist mot Sverige, (avvisningsbeslut den 14 september 2004)¹⁰⁹ gällde förhållandet mellan grovt skattebedrägeri (numera grovt skattebrott) och skattetillägg. Rosenquist lämnade ingen självdeklaration för

¹⁰⁵ Prop. 2002/03:106 s. 102.

¹⁰⁶ Prop. 2002/03:106 s. 97.

¹⁰⁷ Prop. 2002/03:106 s. 97.

¹⁰⁸ Se kapitel 3.

¹⁰⁹ Mål nr. 60619/00.

beskattningsåret 1991. Han skönstaxerades i avsaknad av deklARATION och påfördes skattetillägg. Efter revision omprövades beslutet och ytterligare inkomster beskattades. Skattetillägg påfördes på höjningen. Länsrätten och kammarrätten avslog Rosenquists överklaganden. Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd.¹¹⁰

Under tiden processen pågick i förvaltningsdomstolarna åtalades och fälldes Rosenquist för grovt skattebedrägeri på grund av att han underlåtit att lämna deklARATION i avsikt att undgå skatt.¹¹¹

Domstolen uttalade att artikel 4.1 förbjuder upprepning av brottmålsprocesser som avslutats genom ett slutligt avgörande.¹¹² För att avgöra om det handlar om en upprepning måste man undersöka om brotten har samma väsentliga element. Innehåller skattebrott och skattetillägg samma väsentliga element? Domstolen hänvisade till Janosevic mot Sverige, Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige att skattetillägg är en anklagelse för brott både i den mening i artikel 6 EKMR och artikel 4.1 TP7.¹¹³ Europadomstolen har fastslagit att vad som innefattas i begreppet "straff" inte kan skifta från en bestämmelse till en annan i konventionen.¹¹⁴

Europadomstolen konstaterade att förutsättningarna som gäller för att påföra skattetillägg inte är tillräckliga för ansvar för skattebedrägeri. För ansvar till skattebrott krävs uppsåt eller grov oaktsamhet.¹¹⁵

Syftet med det straffrättsliga ansvaret var inte bara avskräckande utan också bestraffande. Domstolen hänvisade vidare till NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79 och noterade att syftet med skattebedrägeribrottet skilde sig från syftet med att påföra skattetillägg. Syftet med skattetillägget var att säkerställa det nationella skattesystemets grunder; kontroller och sanktioner var nödvändiga verktyg för att effektivt åstadkomma att miljoner skattskyldiga ska uppfylla sin grundläggande skyldighet att lämna omfattande och korrekt information för taxeringen. Mot den bakgrunden

¹¹⁰ SOU 2009:58 s. 559.

¹¹¹ SOU 2009:58 s. 559.

¹¹² Sidan 9 i avvisningsbeslut.

¹¹³ Sidan 9 i avvisningsbeslut.

¹¹⁴ Europadomstolens dom den 2 juli 2002 i målet Göktaan mot Frankrike, mål nr. 33402/96.

¹¹⁵ Sidan 10 i avvisningsbeslut.

fann domstolen att det var fråga om två helt skilda brott som i sina väsentliga element skiljde sig från varandra.¹¹⁶ Något brott mot artikel 4.1 hade alltså inte begåtts. Europadomstolen prövade därför inte målet i sak (inadmissible).

Artikel 4.1 ansågs således inte hindra att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning både i ett förfarande angående skattetillägg och i ett rent straffrättsligt förfarande.¹¹⁷

NJA 2004 s. 840 målet gällde förhållandet slutligt beslut om miljöstraffavgift och senare åtal för samma handling. HD hänvisar till Rosenquist likheter med skattetillägg – straffavgift 1) avsaknad av subjektiv täckning 2) straffens ändamål. Skattebrott – miljöbalksbrott kräver subjektiv täckning. Målet klargjorde att det bör finnas klart stöd i konventionen eller i Europadomstolens praxis för att underkänna svensk intern rätt med hänvisning till NJA 2000 s. 622.

NJA 2005 s. 856 av domen framgår att HD anser att det inte finns något klart stöd i Europadomstolens praxis för att lagkraftvunnet beslut om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar för vårdslös skatteuppgift.¹¹⁸

Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att Rosenquist-målet och senare avgöranden i svenska domstolar talar för slutsatsen att skattetillägget skiljer sig från såväl det uppsåtliga som det oaktsamma skattebrottet i tillräckligt hög grad för att det med största sannolikhet inte uppkommer någon konflikt med dubbelbestraffningsförbudet.¹¹⁹

4.3.2.1 Doktrin

Träskman har kritiserat Rosenquist-målet, han menar att det strider mot hela tanken med *ne bis in idem* att i samma fall fastställa en straffavgift och döma till straff för ett brott. Om Europadomstolens nuvarande linje består i och med Rosenquist och artikel 4.1 kan man tänka sig en ändrad lagstiftning för att uppnå ett mer rationellt och rättssäkert system.¹²⁰ Rent rättspolitiskt

¹¹⁶ Sidan 11 i avvisningsbeslut.

¹¹⁷ NJA 2004 s. 840 refererar till Rosenquist, mål nr. 60619/00.

¹¹⁸ SOU 2009:58 s. 561.

¹¹⁹ SOU 2009:58 s. 564.

¹²⁰ Träskman, JT 2004-05 s. 872.

sett kan man också ifrågasätta om det faktiskt finns ett behov av möjligheten att i samma fall både fastställa en sanktionsavgift och döma till straff för ett brott.

Det skiljekriterium som numera har angetts vara det avgörande – handlar det om två skilda ”brott” på grund av att deras väsentliga element inte är identiska eller är det fråga om ”ett och samma brott” på grund av att dessa element är identiska – är mycket otydligt. Man kan t.ex. med fullt fog ifrågasätta om två brott med samma objektiva element men med olika krav då det gäller uppsåt och oaktsamhet verkligen väsentligen skiljer sig från varandra. Det finns en stor risk – som Europadomstolens egen praxis visar – att avgörandena inte blir så rättssäkra som man med allt skäl kan förutsätta då fråga i grunden är om en mänsklig rättighet.¹²¹ Osäkerheten bottnar i att artikel 4.1 använder ordet *brott* och inte *brottslig gärning*. Ifall regeln utgått från den *brottsliga gärningen* hade förbudet mot dubbelbestraffning varit enklare att tillämpa med tanke på rättssäkerheten än där man bara jämför de väsentliga elementen i två brott med varandra.

4.3.3 Nuvarande rättsläge

Rättsläget har tagit en vändning när det gäller dubbelbestraffningspraxis och vad som ska anses som samma sak.

I *Carlberg mot Sverige*, (avvisningsbeslut den 27 januari 2009)¹²² gällde förhållandet mellan bokföringsbrott och skattetillägg. Utan att det fick betydelse för beslutet uttalar sig domstolen om betydelsen av att bokföringsbrottet till skillnad från skattetillägget innehåller ett subjektivt rekvisit. Enligt domstolen utgör de subjektiva rekvisiten ingen grund för att skilja två brott åt i den mening som avses i artikel 4.1. Här förelåg inte *ne bis in idem* eftersom även om den sökande inte hade fullgjort lagens krav på bokföring, kunde han ha fullgjort skyldigheten att lämna korrekt information till grund för beskattningen. Så det subjektiva rekvisitet hade ingen betydelse för att skilja två brott.

¹²¹ Träskman, JT 2004-05 s. 872.

¹²² Mål nr. 9631/04.

Målet Zolotukhin mot Ryssland, (dom den 10 februari 2009).¹²³

Domen gäller inte sanktioner på skatteområdet, utan administrativa och straffrättsliga sanktioner för störande av ordningen.¹²⁴

Zolotukhin tog med sig sin flickvän in på militärt område utan tillstånd. Han blev arresterad och fördes till en polisstation. Han var berusad, uppträdde oförskämt och hotade en tjänsteman med våld. Samma dag dömdes han enligt en lag om administrativa förseelser för att han uppträtt oförskämt. Domen kunde inte överklagas. Härefter inleddes det straffrättsliga förfarandet som också innefattade nämnda oförskämndhet.¹²⁵

Det är en dom som är intressant av bland annat den anledningen att domstolen är sammansatt i stor kammare enligt artikel 43 EKMR. I sådana fall rör det sig om en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen.¹²⁶ I doktrin anförs angående artikel 43 att syftet med regeln är att säkerställa kvaliteten och enhetligheten i Europadomstolens praxis genom att belysa tidigare viktiga fall i frågan. Stor kammare bör även avgöra mål när det är av betydelse för Europadomstolens framtida praxis.¹²⁷

Domstolen gör generella uttalanden om innebörden av *ne bis in idem* (artikel 4.1). Domstolen går igenom sin egen praxis och förklarar att flera metoder använts för att bedöma om det är fråga om ett eller flera brott. Det kan skapa rättsosäkerhet något som domstolen vill avhjälpa. Domstolen finner skäl att ge en harmoniserad tolkning av begreppet "same offence" i artikel 4.1. Domstolen anser att artikeln ska tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott i den mån det grundas på samma fakta ("identical facts") eller fakta som i allt väsentligt är desamma ("facts which are substantially the same") som de som ligger till grund för det första brottet. Domstolens undersökning ska fokusera på de fakta som utgör ett antal konkreta faktiska omständigheter, gäller samma person och hänger samman i tid och rum. Det handlar om de fakta som måste visas för

¹²³ Mål nr. 14939/03.

¹²⁴ SOU 2009:58 s. 562.

¹²⁵ SOU 2009:58 s. 562.

¹²⁶ Norberg & Nyquist, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009 s. 718.

¹²⁷ Lindkvist, Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge? SN nr. 5 2009 s. 300.

att säkerställa en fällande dom eller för att inleda ett straffrättsligt förfarande.

Enligt aktuellt avgörande bestäms rättskraften med avseende på om den andra av två processer innehåller "identical or facts which are substantially the same" (p. 97). En fråga som uppstår är vad som avses med begreppet "facts"?¹²⁸

Det engelska ordet fact betyder ungefär faktum, omständighet, sakförhållande. Det bör därför kunna hållas för visst att domstolen med begreppet "fact" avser rättsfakta. En relevant följdfråga som uppstår är om domstolen avser så kallade abstrakta eller konkreta rättsfakta?¹²⁹

Med abstrakta rättsfakta avses rekvisit enligt en regel. De är abstrakta därför att de på verklighetsplanet inte inträffat utan endast stipulerar vad som behöver inträffa för att en viss regel ska vara uppfylld. Konkreta rättsfakta är å sin sida omständigheter som på verklighetsplanet de facto inträffat (sakomständigheter).¹³⁰

I tidigare avgöranden har domstolen jämfört 2 § SkbrL med 5 kap. 1 § TL eftersom det tidigare lagrummet innehåller ett subjektivt rekvisit har dubbelbestraffning inte ansetts föreligga. Domstolen har alltså bara tittat på abstrakta rättsfakta.¹³¹

I det aktuella fallet fann domstolen att förhållandena i de båda förfarandena skiljde sig åt endast på en punkt, nämligen hotet om att använda våld mot en polis, och att de därför skulle anses som väsentligen desamma. En kränkning av artikel 4.1 förelåg.¹³²

Ruotsalainen mot Finland, (dom den 16 juni 2009).¹³³ Europadomstolen prövade om ett strafföreläggande om böter och en förvaltningsrättslig dom om tredubblad bränsleavgift innebar dubbelbestraffning enligt artikel 4.1.¹³⁴

¹²⁸ Lindkvist, Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge? SN nr. 5 2009 s. 300.

¹²⁹ A. a., s. 300.

¹³⁰ A. a., s. 300.

¹³¹ A. a., s. 300.

¹³² SOU 2009:58 s. 562.

¹³³ Mål nr. 13079/03.

¹³⁴ Norberg & Nyquist, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009 s. 718.

Målet handlade om att Ruotsalainen i januari 2001 stoppades av polisen vid en trafikkontroll och det upptäcktes att han körde med lägre beskattat drivmedel än dieselolja i tanken på sin lastbil. Ett strafföreläggande utfärdades och Ruotsalainen erkände att han tankat bilen själv och han ansågs därmed ha haft uppsåt. Ruotsalainen invände inte mot strafföreläggandet - böter på 720 FIM motsvarande 121 euro. Strafföreläggandet vann laga kraft i mars 2001.¹³⁵

I september 2001 inleddes även ett förvaltningsmål mot Ruotsalainen. Han påfördes den skattemässiga skillnaden mellan dieselolja och det drivmedel som använts. Eftersom han under 2001 kört sin lastbil med lägre beskattat drivmedel än dieselolja och då han inte före användandet hade underrättat Fordonsförvaltningscentralen eller tullen tredubblades den normala bränsleavgiften till 90 000 FIM, motsvarande 15 137 euro.¹³⁶ Ruotsalainen överklagade skattestyrelsens beslut utan framgång och slutligen nekade högsta förvaltningsdomstolen prövningstillstånd i februari 2003. Ruotsalainen vände sig till Europadomstolen och hävdade att han utsatts för dubbelbestraffning enligt artikel 4.1.¹³⁷

I domen gör Europadomstolen en genomgång av det straffrättsliga förfarandet och det administrativa förfarandet och konstaterar att både straffet och bränsleavgiften utgör straff i EKMR mening. Vad så gäller frågan om dubbelbestraffning fann domstolen att omständigheterna i de båda förfarandena knappast skiljer sig åt, låt vara att det fanns ett krav på uppsåt i det första förfarandet. Domstolen fann därför att det skett en kränkning av artikel 4.1.¹³⁸

Maresti mot Kroatien, (dom den 25 juni 2009).¹³⁹ Målet Maresti handlar om att sökanden under påverkan av alkohol verbalt hotat, slagit och antastat en annan person på en bussterminal. Sökanden befanns skyldig till ett aggressivt beteende på en allmän plats och att följaktligen orsakat ordningsbrott. Maresti dömdes till ett lindrigare brott för brott mot allmän

¹³⁵ A. a., s. 718.

¹³⁶ A. a., s. 718.

¹³⁷ A. a., s. 718.

¹³⁸ A. a., s. 718.

¹³⁹ Mål nr. 55759/07.

ordning och fick ett fyrtiodagars fängelsestraff.¹⁴⁰ Senare blev Maresti åtalad för misshandel mot samma person, på samma plats och tidpunkt. För samma händelse, i den senare processen, i en annan domstol blev han dömd till ett års fängelse. Maresti fick räkna av tiden han redan suttit fängslad i den tidigare domen. Han blev ålagd att genomgå behandling för sitt alkoholmissbruk under tiden i fängelse. Maresti fick sedan på annan grund än *ne bis in idem* av högre rätt, sitt straff reducerat till sju månaders fängelse.¹⁴¹

I punkten 56 säger domstolen att den juridiska klassificeringen av processen inte kan ensamt vara avgörande för tillämpningen av artikel 4.1. Annars skulle tillämpningen av artikel 4.1 vara avgörande av medlemsstaternas godtycke vilket skulle kunna strida emot konventionens ändamål och syfte.

Ordet brottmålsrättegång i artikel 4.1 måste tolkas mot bakgrund av hur orden brottsanklagelse och straff i artiklarna 6 och 7 EKMR används. För att bestämma det används Engel kriterierna a) klassificering i den nationella rätten b) gärningens art och straffets natur c) svårhetsgrad. Det andra och tredje kriteriet är alternativa och inte nödvändigtvis kumulativa. Dock skulle en kumulativ tolkning ske ifall kriterierna var för sig inte räcker för att nå en slutsats huruvida en brottsanklagelse föreligger. Trots klassificeringen i den interna rätten att det lindrigare brottet inte innebär en brottsanklagelse menar Europadomstolen att vissa lagöverträdelser har en kriminell koppling (dvs. de är brottsanklagelser).¹⁴² Enligt Engel-kriterierna har brottets allvarlighet ingen betydelse huruvida brottsanklagelse föreligger.

Det intressanta med målet är hur Europadomstolen bedömer huruvida det är två gånger samma sak? I punkt 62 i domen hänvisar domstolen tillbaka till sin tidigare praxis i *Zolotukhin mot Ryssland* punkterna 78- 84. I punkten 78 säger domstolen att en harmonisering av *samma sak* syftar till att uppnå rättssäkerhet, förutsebarhet, likhet som domstolen inte kan avvika från utan goda skäl från tidigare prejudikat. I punkten gör domstolen en

¹⁴⁰ P. 5.

¹⁴¹ P. 10.

¹⁴² P. 58.

komparativ analys av rättsläget, bl.a. i UN Covenant on Civil and Political Rights och Article 50 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, American Convention on Human Rights om principen *ne bis in idem*. I de två senare sägs att man ska använda ett sätt som innebär att man bortser från den juridiska klassificeringen och tittar på den faktiska handlingen som avgör om gärningsmannen när han väl är dömd och avtjänat sitt straff är han skyddad på nytt för åtal för samma *handling* (förf. kursivering).

I punkt 80 säger domstolen att ordet *brott* i artikel 4.1 inte kan tolkas i en mer restriktiv syn (man kan inte exkludera en massa handlingar utanför begreppet). Det eftersom konventionen måste tolkas så att den blir praktisk och effektiv, inte teoretisk och illusorisk i och med att konventionen är ett levande instrument som måste tolkas i dagens förhållanden. Konventionen måste tolkas mot dess ändamål och syfte samt effektivitetsprincipen. I punkt 81 säger domstolen om man bara betonar den juridiska klassificeringen av brotten blir rätten för individen för inskränkt.

I punkt 82 säger domstolen att såsom den uppfattat artikel 4.1 hindrar den åtal, rättegång, för brott en andra gång om sakomständigheterna är densamma eller i allt väsentligt densamma.

I punkt 83 menar domstolen att domskälen från den första rättegången är en lämplig startpunkt för att avgöra saken om sakomständigheterna är densamma eller i allt väsentligt densamma. Domstolen framhåller att det inte har någon betydelse om de nyare anklagelserna i den senare rättegången är upprätthållna eller blir avfärdade eftersom artikel 4.1 ska uppfattas så den omöjliggör en andra prövning snarare än att bli fälld en andra gång.

För att återgå till målet *Maresti*, sägs i punkt 63 att både det lindrigare brottet och misshandeln bygger på samma beteende, samma försvarare, samma tidsram. Den första domen med det lindrigare brottet ingick inte rekvisitet kroppsskada något som konstituerar det andra, grövre brottet, dock förklaras sökanden skyldig till kroppsskada i den första domen. Den ingick som ett element i den domen.

I punkt 64 drar domstolen sin slutsats att de sakförhållanden i det lindrigare brottet som sökanden dömts för var i allt väsentligt detsamma

såsom det sakförhållanden som konstituerade misshandeln som Maresti också dömdes för.

Att Maresti fick räkna av straffet från den första domen, i den andra domen förtar inte det faktum att Maresti bestraffas två gånger för samma brott.¹⁴³

I punkt 66 säger domstolen angående *bis* rekvisitet, om dubbla processer, att artikel 4.1 inte omfattar alla rättsliga åtgärder om samma brott.¹⁴⁴ Bara processer där man känner till att svaranden prövats omfattas av artikel 4.1. Detta om sökanden inte kan bevisa att någon skada skett. I det här fallet kände domstolen nummer två till process nummer ett.¹⁴⁵ Även har sökanden klagat att dubbelbestraffningsförbudet kränkts.¹⁴⁶ Europadomstolen fann att sökanden blev åtalad en andra gång för ett brott han redan dömts för och som han avtjänat straff inför. Ett brott emot artikel 4.1 förelåg.¹⁴⁷

I det senaste avgörandet från RR¹⁴⁸ handlade det om en person som av allmän domstol dömts till skatteförseelse enligt 3 § SkbrL till 75 dagsböter à 100 kr för att han underlåtit att i sin självdeklaration ta upp vissa ersättningar för utfört arbete. Skatteverket har därefter påfört honom skattetillägg avseende samma oredovisade ersättningar. RR prövar det förfarandets förenlighet med artikel 4.1 ex officio och noterar Europadomstolens delvis nya tolkning av artikel 4.1 i Zolotukhin mot Ryssland, dom den 10 februari 2009, och Ruotsalainen mot Finland, dom den 16 juni 2009. Regeringsrätten noterar ytterligare, att Skatteförfarandeutredningen i betänkandet SOU 2009:58 tagit upp "frågan" och också analyserat avgörandet i Zolotukhin-målet, att utredningens uppfattning är "att rättsläget är osäkert och att osäkerheten ökat med nämnda avgörande" samt att "behovet av lagändringar bör utredas".

I målet tar RR upp en mängd faktorer i svensk rätt som bygger på effektivitet och rättssäkerhet. Allmänna principen att kriminalisering som

¹⁴³ P. 65.

¹⁴⁴ Se Falkner mot Österrike, 30 september 2004, mål nr. 6072/02.

¹⁴⁵ P. 67.

¹⁴⁶ P. 68.

¹⁴⁷ P. 69.

¹⁴⁸ RR 17 september 2009, mål nr. 8133-08.

metod att hindra lagöverträdelser bör användas med återhållsamhet. Lagstiftningens normerande och informerande syfte bör i många fall kunna tillgodoses även utan kriminalisering och att detta också avser sanktionsavgifter. 1972 infördes ett administrativt påföljdssystem. Åklagarna och de allmänna domstolarna skulle avlastas av bagatellärenden. Man skulle vinna den fördelen att skatte- och avgiftstilläggen bedömdes av de myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar som i sin dagliga gärning har att tillämpa de materiella bestämmelserna. De ansågs besitta den bästa sakkunskapen för att avgöra frågor om "ursäktlighet" vid oriktiga uppgifter från skattskyldiga eller andra uppgiftslämnare. Departementschefen framhöll i sammanhanget särskilt följande. "Jag vill alltså göra gällande att en god kännedom om de materiella reglerna måste ge god rättssäkerhet i fråga om avgiftspåföring". Tydliga gränser med avgiftspåföljd eller ej skulle finnas. Ett kännetecken för det systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är vidare reglerna för samordning av påföljder. Enligt 5 kap. 14 § 1 st. TL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. I 5 kap. 14 § 3 st. TL anges att, vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, det ska särskilt beaktas, i enlighet med punkten 3, bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Enligt den till regeln bakomliggande propositionen¹⁴⁹ är syftet med regeln att säkerställa att den sammanlagda påföljden genom en proportionalitetsavvägning står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Även nämns att tanken är att befrielse av skattetillägg bör utgå ifall skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff. Det finns också i 29 kap. 5 § 1 st. 8 p. BrB en regel om samordning av påföljder för bl. a. skattetillägg.

¹⁴⁹ Prop. 2002/03:106 s. 154.

Praxis är att sådant alltid beaktas vid påföljdsbestämningen. RR menar även att 4.1 måste tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats med avseende på att i Sverige finns både allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar och den kompetens och sakkunskap här byggts upp i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet måste beaktas.

En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.

Ett förfarande där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende en och samma oriktiga uppgift vid taxeringen har också tidigare godtagits av Europadomstolen (Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, Rosenquist mot Sverige, beslut den 14 september 2004 och Synnelius mot Sverige, beslut den 17 juni 2008¹⁵⁰, som dock inte avsåg skattebrott utan bokföringsbrott). Både Högsta domstolen och Regeringsrätten har i vägledande avgöranden funnit att svensk rätt inte strider mot konventionen (se t.ex. NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79).

Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 tyder på en utveckling av domstolens praxis. De avser emellertid inte det svenska rättssystemet, som innehåller bl.a. de särdrag som redovisats ovan. RR drar slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med EKMR.¹⁵¹

I en dom från Svea hovrätt 2009-10-26¹⁵² gällde det huruvida en person som genom ett lagakraftvunnet beslut påförts skattetillägg, senare kunde dömas för skattebrott.

Hovrätten finner inte skäl att frångå den bedömning som RR i dom den 17 september 2009 i mål 8133-09 (gällande Zolotukhin mot Ryssland) har gjort. Stadgandet i artikel 4.1 utgör därför inte hinder mot att döma personen för skattebrott enligt åtalet.

¹⁵⁰ Mål nr. 44298/02.

¹⁵¹ RR 17 september 2009, mål nr. 8133-08.

¹⁵² HovR B 5421-08.

I en dom från Hovrätten för Västra Sverige 2009-10-29¹⁵³ har en person påförts skattetillägg och sedan blivit åtalad för grovt skattebrott enligt 4 § SkbrL. Beslutet om skattetillägg var slutligt. De oriktiga uppgifterna som legat till grund för skattetillägg är desamma som åklagaren åberopar till grund för åtalet för grovt skattebrott. Det innebär att ne bis in idem i artikel 4.1 aktualiseras. Hovrätten gör en utförlig redogörelse för tidigare praxis från Europadomstolen i saken samt det som efter Zolotukhin och Ruotsalainen målen måste anses vara gällande rätt. Hovrätten säger att klart stöd i Europadomstolens praxis bör finnas för att underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering, NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840 I och II. Efter Zolotukhin och Ruotsalainen kan det ifrågasättas hur länge de svenska reglerna står sig. Dock har lagstiftaren inte tagit initiativ till en ändring av de svenska reglerna. Till det skall ses att så sent som 2004 stod sig de svenska reglerna om skattetillägg enligt Europadomstolen i Rosenquistmålet. Hovrätten menar att Europadomstolens senaste praxis inte på ett entydigt och klart sätt underkänner den ordning som gäller enligt intern svensk lagstiftning. Dvs. hovrätten gör samma bedömning som RR i dom den 17 september 2009 i mål 8133-09 (gällande Zolotukhin mot Ryssland) har gjort.

Ett hovrättsråd var just på denna punkt oenig med majoriteten. Europadomstolens yttranden i Zolotukhin och Ruotsalainen kan inte förstås på annat sätt än att artikel 4.1 hindrar prövningen av ett åtal för skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter som tidigare legat till grund för ett slutligt beslut om skattetillägg. Europadomstolen har sedan Rosenquist målet slagit in på en ny väg och NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840 I II, NJA 2005 s. 856 är överspelade. De faktiska omständigheterna som ligger till grund för grovt skattebrott är väsentligen desamma som tidigare legat till grund för slutligt beslut om skattetillägg. Artikel 4.1 hindrar att saken prövas. Att det först nu, och inte redan när åtalet väcktes, finns ett slutligt beslut om skattetillägg, utgör inte skäl att se annorlunda på saken. Åtalet för grovt skattebrott ska avvisas.

¹⁵³ HovR B 1823-09.

Utan påverkan av RR senaste avgörande i frågan har Göta hovrätt 2009-10-30¹⁵⁴ avgjort ett mål om grovt skattebrott enligt 4 § SkbrL. Personen hade påförts skattetillägg med anledning av att ha lämnat oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration angående uppgifter om kapitalförluster om totalt 2 miljoner kronor för vilka han yrkat avdrag. Domen har vunnit laga kraft. Sedan blev personen åtalad för skattebrott. Han blev sedan också dömd av tingsrätten till grovt skattebrott. Sedan har han överklagat tingsrättens dom. I hovrättens domskäl hänvisas till senare praxis (avsnitt 4.3.2) och sedan till det som måste anses vara gällande rätt. Hovrätten konstaterar att Carlberg¹⁵⁵ målet anför att det subjektiva rekvisitet inte utgör någon grund att för att skilja två brott i den mening som avses i artikel 4.1. Hovrätten gör bedömningen att Zolotukhin-målet innebär en ändrad och mer enhetlig praxis, avgörande är om de faktiska omständigheterna som ligger till grund för de skilda överträdelserna är identiska eller i det närmaste identiska.

Varken skillnader i syftet mellan bestämmelser eller om skillnad i kravet på uppsåt mellan bestämmelser ska ha betydelse för om det är fråga om två olika brott enligt artikel 4.1. Hovrätten hänvisar till Ruotsalainen målet och att den innebär att Europadomstolen inte enligt sin nya praxis skulle godta det svenska förfarandet. Klart stöd finns således att underkänna svensk rättsordning i aktuellt hänseende. Jfr NJA 2000 s. 622, 2005 s. 856. Hovrättens dom *in fine*:

[...] ett beslut om skattetillägg, med hänsyn till reglerna om *ne bis in idem* och *res judicata*, utgör rättegångshinder för prövning av ett åtal för skattebrott. Med hänvisning härtill och då de omständigheter som låg till grund för beslutet om skattetillägg är väsentligen desamma som de omständigheter som ligger till grund för åtalet mot personen för grovt skattebrott avvisar hovrätten åtalet med stöd av 30 kap. 9 § RB rättegångsbalken och artikel 4.1.

¹⁵⁴ HovR B 6-09.

¹⁵⁵ Avvisningsbeslut den 27 januari 2009, mål nr. 9631/04.

Hovrätten för Västra Sverige, 2009-11-02.¹⁵⁶ Person hade påförts skattetillägg, fråga huruvida han kan dömas för skattebrott för samma handling. Om det säger hovrätten:

RR har i dom den 17 september 2009, mål nr. 8133-08, efter att ha tagit hänsyn till (Zolotukhin och Ruotsalainen) från Europadomstolen, dragit slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering, när det gäller skattetillägg och skattebrott, är förenlig med EKMR. Hovrätten gör ingen annan bedömning i detta mål.

4.3.4 Utvärdering av rättsläget

I ena vågskålen ligger Rosenquistavgörandet som specifikt avser skattetillägg och skattebrott där Europadomstolen ansåg att något konventionsbrott mot artikel 4.1 inte förelåg.¹⁵⁷ I andra vågskålen anger Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet att nya utgångspunkter ska gälla för tillämpningen av artikel 4.1.

Zolotukhin-målet gäller ett helt annat rättsområde. Domstolen vill skapa en gemensam metod för bedömningen av vad som är samma brott. Av domen framgår att det avgörande är om det är fråga om samma eller i huvudsak samma fakta. Domstolen anger dock inte om det endast är konkreta rättsfakta som avses eller om även abstrakta rättsfakta omfattas. I domen sägs inte heller någonting om vilken effekt det nya angreppssättet har för tidigare ställningstaganden om skattetillägg och liknande sanktioner. En slutsats som kan dras är dock att hänsyn i fortsättningen sannolikt inte kommer att tas till skillnader i fråga om syftena med olika sanktioner. Det handlar ju inte om fakta som läggs till grund för ett åtal och ryms inte i domstolens skrivningar.¹⁵⁸

I Zolotukhin-målet gör domstolen en noggrann undersökning av rättsläget och går igenom sina tidigare avgöranden för att därefter "starta på nytt" och formulera vad som nu ska gälla beträffande begreppet "samma

¹⁵⁶ HovR B 2356-09.

¹⁵⁷ SOU 2009:58 s. 563.

¹⁵⁸ SOU 2009:58 s. 565.

brott". Tidigare rättsfall, som exempelvis målet Rosenquist mot Sverige, är således överspelade och har nu ersatts av Zolotukhin-målet.¹⁵⁹

Av punkt 81 framgår att "the legal characterisation" är för restriktiv för att tillgodose den enskildes rättssäkerhetsgaranti. Tanken bakom detta är att olika länder karakteriserar brott olika och att rätten till skydd enligt protokollet skulle kunna undergrävas genom att subjektiva rekvisit inte används för en handling (skattetillägg) samtidigt som det finns ett brott med subjektivt rekvisit för samma handling (skattebrott). Det går därför inte längre, enligt vår uppfattning, att hävda att det förhållandet att skattebrott till skillnad från skattetillägg fordrar subjektiv täckning innebär att det inte är fråga om "samma brott".¹⁶⁰

I punkt 82 säger domstolen att man utgår från samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Det är klart att det endast är det konkreta yttre händelseförloppet som ska jämföras när man ska bedöma vad som är "samma brott". Mot bakgrund av innebörden i "the legal characterisation" i punkt 81, där domstolen bortser från kravet på uppsåt och vårdslöshet, står det klart att vårt dubbla system med skattetillägg och straff för samma gärning strider mot Europadomstolens dubbelbestraffningsförbud.¹⁶¹

I och med Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet går det inte längre att hävda att det inte uppkommer dubbelbestraffning vid påförande av skattetillägg och utkrävande av ansvar för skattebrott gällande "samma brott". Det är det konkreta yttre händelseförloppet som är relevant.¹⁶²

Beträffande Ruotsalainen-målet finns i Finland liksom Sverige uppdelningen mellan allmänna domstolar – allmänna förvaltningsdomstolar. I allmän domstol kan åtal för skattebrott ske med ett subjektivt rekvisit och för samma gärning kan tilläggsskatt/bränsleavgift påföras av myndighet med ett objektiva rekvisit, samt överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Europadomstolen klargör att bara den skillnaden mellan brotten att ett subjektivt rekvisit föreligger i det ena men inte i det andra brottet inte räcker

¹⁵⁹ Norberg & Nyquist, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009 s. 718.

¹⁶⁰ A. a., s. 718.

¹⁶¹ A. a., s. 718.

¹⁶² A. a., s. 719.

för att undvika ne bis in idem. Det är inte ett sådant väsentligt element som gör att det inte är fråga om samma brott.¹⁶³

RR avstår¹⁶⁴ enligt författarna¹⁶⁵ att tolka målet bl. a. med hänsyn till att det svenska systemet har en del särdrag såsom uppdelningen mellan allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Särdrag p.g.a. samordning av påföljd (29 kap. 5 § 1 st. 8 p. BrB, 5 kap. 14 § TL) som innebär en proportionell avvägning mellan brott och påföljd.

I de domar som RR anger som exempel på när dubbelbestraffning inte ansetts föreligga har till skillnad mot den nu aktuella domen analys gjorts av rättsläget utifrån de rättsfall som då varit aktuella - såväl Europadomstolens domar som inhemska avgöranden i högsta instanserna.¹⁶⁶

Författarna menar att RR med hänsyn till dessa särdrag sökt stöd för sin slutsats i en skönsmargin *margin of appreciation* som Europadomstolen gett de nationella domstolarna själva befogenhet att göra diskretionär avvägning. Innebörden av *margin of appreciation* är att Europadomstolen inte är en överinstans över de nationella domstolarna. Europadomstolens uppgift är att kontrollera att konventionens krav blivit uppfyllda och frågan hur långtgående dessa krav är i olika hänseenden.¹⁶⁷ Kännedom om lokala eller nationella tänkesätt och vanor eller om nationella intressen har särskild betydelse för ett visst avgörande och att de nationella domstolarna därför är bättre lämpade än Europadomstolen att göra den avvägning som skall ligga till grund för avgörandet. Konventionen griper emellertid inte in på alla områden. Straffmättningsprinciper vid utdömning av ekonomiska påföljder får anses tillhöra de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering, när straffet inte avser något speciellt av konventionen skyddat intresse såsom t.ex. yttrandefriheten.¹⁶⁸

Nationella domstolens prövning skall godtas utom när speciella skäl föreligger.¹⁶⁹ Vid bedömning av om ett ingrepp mot (huvudsakligen artikel

¹⁶³ A. a., s. 719.

¹⁶⁴ RR 17 September 2009, mål nr. 8133-08.

¹⁶⁵ Norberg & Nyquist, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009 s. 719.

¹⁶⁶ Norberg & Nyquist, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009 s. 719.

¹⁶⁷ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 48.

¹⁶⁸ RÅ 2000 ref. 66.

¹⁶⁹ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 48.

8-11 EKMR) är nödvändigt anses de nationella domstolarna åtnjuta en margin of appreciation. Motiv kan vara ett vitalt statsintresse.

De särdrag såsom skulle kunna anses vara margin of appreciation, uppdelning av allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar har inte godtagits av Europadomstolen i Ruotsalainen-målet likaså är samordning av påföljd och proportionalitet inte något svenskt unikt. Proportionalitetsprincipen är ju en grundläggande princip inom EKMR. Ej heller menar författarna kan de svenska skattetilläggen inte heller kan anses handla om de fyra friheterna i EKMR, "den nationella säkerheten" eller moralfråga typ pornografi lär det svenska systemet knappast kunna omfattas av begreppet "margin of appreciation". Vad bygger då RR sitt resonemang på?

Författarna hänvisar till Danelius¹⁷⁰ som menar att de högsta instanserna under senare år verkligen försökt implementera EKMR i svensk praxis och huruvida det senaste avgörandet från RR lever upp till denna bild av tidigare positiva praxis (till EKMR) som Danelius utmålar.

Lindkvist¹⁷¹ tolkar domen i Zolotukhin-målet som att Europadomstolen förtydligat rättsläget och skapat ett nytt rättsläge. Lindkvist förklarar ifall domstolen med *fact* menar konkreta rättsfakta (sakomständigheter) har ett nytt rättsläge uppkommit. Men han reserverar sig ifall målet bara skulle tolkas som ett förtydligande av tidigare praxis saknas isåfall stöd för hans argumentation om att med *facts* avses konkreta rättsfakta.¹⁷²

Stöd finner Lindkvist i punkt 79 där domstolen hänvisar till andra rättsakter där rättskraftens bestämning tillmäter *identity of the material acts* betydelse.

Punkten 80 säger att konventionen måste tolkas så att rättigheterna som följer av konventionen blir praktiska och effektiva och inte teoretiska och illusoriska, vilket Lindkvist rimligen bör tolkas så att det är konkreta rättsfakta som tillmäts betydelse.

¹⁷⁰ Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 37.

¹⁷¹ Lindkvist, Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge? SN nr. 5 2009 s. 301.

¹⁷² A. a., s. 302.

Vidare uttalas i punkten 84 ”The Court's inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of *concrete* (Lindkvist kursivering) factual circumstances involving the same defendant.”

Slutligen menar Lindkvist i punkterna 85-97 att domstolen med *fact* i artikel 4.1 menar konkreta rättsfakta eftersom domstolen uppehåller sig enbart vid vad som faktiskt förekommit och domstolen resonerar inte om de aktuella reglernas (artikel 158 och 213 i rysk lagstiftning) eventuella likheter eller skillnader med avseende på abstrakta rättsfakta (reglernas rekvisit). Om domstolen istället hade uppehållit sig vid att enligt artikel 158 så fordras endast ”breach of public order” jämfört med ”*serious* (Lindkvist kursivering) breach of public order” enligt artikel 213 så hade detta talat för de abstrakta rättsfaktas betydelse. Domstolen hade också kunnat undersöka i vilken mån de olika reglerna fordrar olika subjektiv täckning. Domstolen resonerade emellertid inte på det sättet utan tycks istället tillmätt de faktiska omständigheterna betydelse. Detta kommer särskilt till uttryck i punkten 97 där domstolen jämför de faktiska omständigheter som legat till grund för de olika processerna.

Betydelsen av domen överfört på skattetillägg/ skattebrott när det gäller rättskraftens bestämning. Om konkreta rättsfakta tillmäts betydelse vid bestämning av rättskraften medför det enligt Lindkvists bedömning att dubbelbestraffning enligt artikel 4.1 i vissa fall kan föreligga. Det avgörande för om dubbelbestraffning föreligger är i sådant fall vilka faktiska omständigheter som föreligger i de olika processerna. Domstolen i process nummer två bör titta vilka konkreta rättsfakta som förekommit i process nummer ett och jämföra vilka konkreta rättsfakta som prövas i den andra processen. Ifall sakomständigheterna är densamma eller i allt väsentligt densamma i process nummer två föreligger res judicata/ processhinder p.g.a. ne bis in idem.

Det som Lindkvist menar talar emot hans tolkning av domen är sammanfattningsvis i strikt juridisk mening saknar det [...] relevans om uppsåt föreligger på verklighetsplanet vid prövning av om skattetillägg kan påföras eftersom det inte fordras uppsåt för påförande av skattetillägg. Det konkreta rättsfaktumet uppsåt prövas således inte mot det abstrakta

rättsfaktumet (rekvisitet) vid påförande av skattetillägg eftersom det inte fordras uppsåt för påförande av skattetillägg. Den faktiska omständigheten uppsåt är därför rättsligt överflödigt i detta avseende. Man kan därför hävda att en skattetilläggsprocess inte ”innehåller” det konkreta rättsfaktumet uppsåt därför att det inte prövats i processen. Dock skulle en sådan tolkning strida mot att konventionens rättigheter blir effektiva och praktiska (punkten 80 i domen).

Zolotukhin mot Ryssland får anses innebära ett klargörande eller till och med en ändring av tidigare praxis, som fått avgörande betydelse för svensk rätt.¹⁷³ Det gäller frågan om hur innebörden i uttrycket ”samma brott” i artikel 4.1 skall tolkas. Domstolen har tydligt förklarat att härmed skall avses samma fakta och samtidigt framhållit faran i att tillmäta den rättsliga klassificeringen av de två brotten en alltför stor betydelse.¹⁷⁴ Frågan om de grundläggande förutsättningarna för brottet inkluderar ett subjektivt rekvisit eller ej berörs inte uttryckligen i Zolotukhin-domen. Såsom nämns i utredningens betänkande har domstolen dock i målet Carlberg mot Sverige (ansökan nr. 9631/04) kommit till slutsatsen att de subjektiva rekvisiten inte utgör grund för att skilja två brott åt i den mening som avses i artikel 4.1.¹⁷⁵

Zolotukhin-målet avser ett annat rättsområde men att avvakta på en ny dom från Europadomstolen vore otillfredsställande. Man bör tillsätta en ny utredning för att hitta en lösning som är förenlig med EKMR krav. Moëll delar utredningens bedömning om ytterligare utredning, den utredningen bör ges hög prioritet, svensk lagstiftning bör inte balansera på gränsen till grundläggande mänskliga rättigheter.¹⁷⁶

Nyquist uttalar sig i SOU:n på samma sätt som i artikeln i SN men även att: rättsläget har [...] ändrats och Skatteverket måste välja om man ska påföra skattetillägg eller välja att överlämna ärendet till åklagare för

¹⁷³ Moëll, SOU 2009:58 s. 739.

¹⁷⁴ A.a., s. 740.

¹⁷⁵ A.a., s. 740.

¹⁷⁶ A. a., s. 740.

åtal. En tidigare lagakraftvunnen dom avseende samma brott utgör hinder för ny lagföring och talan ska avvisas.¹⁷⁷

I SvSkT uttalar sig Nyquist att innehållet i RR:s dom¹⁷⁸ har föranlett att svensk rätts förhållande till dubbelbestraffningsförbudet ter sig än mer oklart än vad utredningen kom fram till och förstärker kraftigt kravet på vidare utredning.¹⁷⁹

Leidhammar kommenterar det senaste avgörandet om *ne bis in idem* i RR som i sin tur kommenterar rättsläget efter Europadomstolens domar om Zolotukhin mot Ryssland, Ruotsalainen mot Finland.¹⁸⁰ Leidhammar tolkar RR dom så att det svenska rättssystemet inte strider mot *ne bis in idem* eftersom samordning finns i 29 kap. 5 § 1 st. 8 p. BrB, 5 kap. 14 § TL.

Leidhammar ifrågasätter det och menar att dubbelbestraffningsförbudet inte är ett förbud mot dubbla straff/sanktioner, utan en rättskraftsregel/res *juridicata*. Det är således en regel om förbud mot två på varandra följande processer om samma sak och det är i juridisk mening därför irrelevant om en samordning av sanktionerna sker. RR tittade inte heller om *samma sak* i de båda processerna förelåg. Vidare menar Leidhammar i sin kommentar att RR tolkar Ruotsalainen målet att de finska reglerna inte liknar de svenska. I Ruotsalainen ålades den enskilde först skattebrott sedan en tilläggsskatt som gjorde att dubbelbestraffning förelåg. Leidhammar framhåller att samordning visst finns i det finska systemet (för mindre skattetillägg) det har RR inte alls tagit ställning till. RR ansåg ju i sitt senaste avgörande¹⁸¹ att en förändring av rättsläget gällande dubbelbestraffning skett i och med Europadomstolens domar i Zolotukhin mot Ryssland, Ruotsalainen mot Finland, som dock inte avser det svenska rättssystemet.

Mot bakgrund av det senare målet där Europadomstolen faktiskt underkände de finska reglerna som också innehåller samordning av sanktioner i likhet med det svenska systemet kan RR:s slutsats ifrågasättas.

¹⁷⁷ Nyquist, särskilt yttrande, SOU 2009:58 s. 757.

¹⁷⁸ RR 17 September 2009, mål nr. 8133-08.

¹⁷⁹ SvSkT 2009:10 s. 1072.

¹⁸⁰ Leidhammar, FAR SRS INFO nr. 10 2009, s. 183.

¹⁸¹ RR dom 17 september 2009 mål nr. 8133-08.

Svaret fås när/ om Europadomstolen tar upp frågan dit målet är överklagat.¹⁸²

¹⁸² Leidhammar, FAR SRS INFO nr. 10 2009 s. 183.

5 Analys

Europadomstolen och dess praxis omkring artiklarna 4.1 i tilläggsprotokoll 7 och artikel 6 EKMR har genomgått en utveckling. Dynamisk tolkning som Europadomstolen använder sig av. EKMR är ju ett levande instrument. Det är en positiv utveckling om man ser till den enskilde individens perspektiv hur Europadomstolens praxis utvecklats på rättsområdet. Det är också bra för Europadomstolen själv som ständigt kan aktualisera sin auktoritet och det är inget fel i det eftersom ändamålen helgar medlen i sammanhanget.

För att artikel 4.1 ska kunna tillämpas krävs att ett brott föreligger. När det gäller det svenska skattetillägget har det tolkats så i de första målen från de svenska högsta instanserna, NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref. 66. Jag anser det är en riktig bedömning att skattetillägg är en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Annars skulle ju en del förfaranden falla utanför tillämpningen av artikel 4.1 och då skulle ju nationell rätt enligt punkten 56 i Maresti-målet avgöra vad som är en anklagelse för brott. Att skattetillägg kan uppgå till stora belopp och till sin karaktär är repressivt är sådant som före det specifika prejudikatet Rosenquist i frågan (visserligen avvisningsbeslut) tidigare praxis stött som skäl till att bedöma skattetillägg såsom en anklagelse för brott.

Det innebär att de rättssäkerhetsgarantier i artikel 6 EKMR kan aktualiseras. Det som varit bekymmersamt är vad som ska anses som samma sak, in idem.

Här har Europadomstolens praxis haft flera angreppsmetoder för att lösa frågan. De tidigare domarna från Europadomstolen är nu överspelade. Jag måste mot bakgrund av Camerons åsikt hålla med honom att domstolen inte alltid identifierar vilken betydelse varje faktor har.

Angående 2003 års reform av skattetillägget kan konstateras med facit i hand att ändringarna var otillräckliga i och med att regeringen menade att dubbelbestraffningsförbudet inte kränks i och med skillnaden i subjektivt rekvisit mellan skattetillägg och skattebrott. I andra avseenden var ändringarna lyckade. Förändringarna har medfört att skattetillägg och

skattebrott närmats varandra vilket medfört att det skulle handla om två olika brott är nu än mer avlägsen. Det jag avser här är de subjektiva befrielsegrunder i 5 kap. 14 § TL som införts. Anledningen till dessa 2003 års ändringar var bl.a. att få skattetillägget att överensstämma med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 EKMR. RR har uttalat att domstolarna i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar föreligger för något av undantagen som medför att skattetillägget sätts ned så uppkommer inte någon konflikt med oskuldspresumtionen.

Att skattetillägg trots avsaknaden av subjektivt rekvisit inte strider mot oskuldspresumtionen har slagits fast av Europadomstolen. Det finns dock uttalanden av Europadomstolen som godtar skattetillägg jämfört med 6.2 EKMR, men där man ger syftet med skattetillägget en innebörd, här är min åsikt enligt den senaste praxisen i Zolotukhin-målet, att så skulle man inte svara idag. Angående skattetillägg och krav på uppsåt eller oaktsamhet håller jag med Nyquist att nu saknas skäl att motsätta sig införandet av krav på oaktsamhet eller uppsåt för skattetillägg. Skäl till denna förändring kan sägas att det förbättrar rättssäkerheten för den skattskyldige och närmande av utgångspunkten i den s.k. oskuldspresumtionen. Oskuldspresumtionen som är en viktig hörnsten i artikel 6.2 EKMR. En sådan lagändring skulle medföra ett framsteg för rättssäkerheten. Införandet av krav på oaktsamhet eller uppsåt för skattetillägg skulle innebära en fortsättning av den reform som skett i och med 2003 års ändringar och hålla Sverige väl i tiden för kommande prövningar i Europadomstolen. Det är bättre att en nation är progressivt och framåtblickande i sitt rättstänkande än att släpa efter i sådant som anses som minimirättigheter.

Angående passivitetsrätten har jag i min undersökning funnit att Sverige inte bryter emot något i Europadomstolens praxis angående Europakonventionen. Som skattskyldig finns en allmängiltig skyldighet att medverka i skatteutredningar. Det är inte något som *fair trial* (rättvis rättegång) rekvisitet i artikel 6 EKMR ställer hinder emot. Naturligtvis kan passivitet användas emot en skattskyldig i en taxeringsprocess enligt principen om fri bevisprövning. Jag tycker inte att det är något

anmärkningsvärt med det och föreslår inga ändringar. Sverige balanserar inte på gränsen till minimistandard på området.

Rätten till anstånd ska kort beröras. Efter domarna Västberga taxi och Vulic mot Sverige, då bolaget gick i konkurs efter de påförts skattetillägg och inte kunde ställa säkerhet för beloppen innan process införde lagstiftaren rätten till anstånd. Janosevic mot Sverige gick sökanden samma öde till mötes. Anståndet är numera generöst utformat och någon kontradiktion till konventionen kan jag inte se.

Europakonventionen och Europadomstolen griper inte in i straffmättningsprinciper och medlemstaterna har här en margin of appreciation. Det gäller skattetillägg. De nationella domstolarna har själva befogenhet att göra en avvägning. Nu finns även en proportionalitetsavvägning med i 5 kap. 14 § TL och i och med den nya förfarandelagen som kort berörts får proportionalitetsprincipen en högre status. Proportionalitetsprincipen ska fungera som en bakomliggande rättsgrundsats och gå att jämföra med 36 § Avtalslagen.

Det som är positivt med proportionalitetsprincipen är att den (förhoppningsvis) kan rätta till baksidorna med skattetillägget som en del säger slår hårt och blint. Nu finns denna ventil som är ämnat åt rättstillämparen att se till så inte blir fallet. Skattetillägget får dock inte bli ett tandlöst sanktionsmedel som gör att den skattskyldige ”chansar” med sin taxering eller slarvar.

Något ska sägas om Västberga taxi och Vulic mot Sverige, Janosevic mot Sverige, som föranlett lagstiftaren införa 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. TL. Det handlar om oskäligt lång tid förflutit efter att Skatteverket funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg, att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Efter de i målen oacceptabelt långa handläggningstiderna är det på sin plats med en sådan regel. Det är till fördel för den skattskyldige. Eftersom denna uppsats har rättssäkerhet som tema är en annan sak, att många andra länder också står med långa handläggningstider och vad eller vem som är normen är svårt att svara på. Det måste dock anses att om ett ärende inte handläggs inom rimlig tid och

så att säga faller mellan stolarna beroende på omständigheter utanför den skattskyldiges kontroll inte han ska läggas till last för det.

I Rosenquist mot Sverige gällde det förhållandet skattebrott och skattetillägg och artikel 4.1. Europadomstolen sa att förutsättningarna för skattetillägg inte är tillräckliga för skattebrott eftersom skillnader i subjektivt rekvisit samt syftena med reglerna. Här håller jag med Träskmans progressiva tänkande kring dubbelbestraffning. Träskman menar att det strider mot hela tanken med förbudet mot dubbelbestraffning att både skattetillägg och åtal för skattebrott kan utgå i samma fall. Jag anser det borde gå att samordna sanktionerna på ett bättre sätt med tydliga gränsvärden mellan skattetillägg och skattebrott.

Det domstolen i Rosenquist har gjort är en utläggning angående syftena med att påföra skattetillägg och t. ex. miljoner skattskyldiga får en ekonomisk sanktionshot om de inte fullgör sin deklarations skyldighet. Det finns inget stöd i artikel 4.1 för att skilja på brott bara genom deras syften och att deras "väsentliga element" skiljer sig åt. Jag kan inte förstå ett sådant resonemang, det är bra att Europadomstolen inte längre tar sådana hänsyn.

Cameron menar att Europadomstolen använder ett stort antal sammanvägningsmetoder utan att förklara hur man kommit till sin slutsats. Det är inte bra för en prejudicerande instans. RR hänvisar i sitt senaste avgörande och även andra avgöranden (jfr NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840 att *klart stöd* inte finns för att underkänna det svenska systemet gällande dubbelbestraffning för skattetillägg och skattebrott. Det kan man göra eftersom tidigare praxis från Europadomstolen är så luddiga eller med varierande synsätt på artikel 4.1.

RR börjar i sitt avgörande att Zolotukhin och Ruotsalainen innebär en delvis ny tolkning av dubbelbestraffningsförbudet, sedan har RR enligt mig och enligt doktrin som redovisats i detta arbete inte alls analyserat Zolotukhin-målet utan rabblar upp gamla uttalanden i propositioner som stöd för sitt ställningstagande. Sedan talar man om de befrielsegrunder som finns i 5 kap. 14 § TL och dess motsvarighet i 29 kap. 5 § 1 st. 8 p. BrB. Sedan menar RR att förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1 bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. RR

menar att Zolotukhin och Ruotsalainen innebär en utveckling av Europadomstolens praxis, de avser dock inte det svenska rättssystemet med de särdrag som redovisats. Här måste jag hålla med Leidhammar som menar att samordning av påföljder finns i det finska systemet, vilket skulle innebära att RR invändning saknar relevans. Eftersom ytterligare två mål på samma linje uppkommit hos Europadomstolen synes den nya linjen vara väl förankrad. Det är också så att Zolotukhin-målet togs i stor kammare, som Europadomstolen använder i prejudicerade fall. Det måste också vägas in i bedömningen huruvida ett prejudicerade mål uppkommit.

Kan en gärning innebära två brott vars enda skillnad är ett subjektivt rekvisit? Träskman anser att rättssäkerheten är inte är garanterad om man bara skiljer på sanktioner och straff genom ett subjektivt rekvisit. Även Advokatsamfundet var kritisk till att två sanktioner kan drabba en person för det som i allt väsentligt är samma handling.

Träskman anser att om praxis från Europadomstolen består kan man tänka sig ändra den svenska lagstiftningen. Nu har det ju inte blivit så och tiden har hunnit ikapp. RR senaste avgörande kan sägas spjärna emot det faktum att den svenska regleringen inte håller måttet, och här handlar det om en minimistandard som Europakonventionen innebär. RR måste leva upp till fördragskonform tolkning av svensk rätt.

Enligt Träskman beror en del i rättsosäkerheten av att ordalydelsen i artikel 4.1 utgår från *brott* och inte brottslig *gärning*.

Enligt lagens ordalydelse i artikel 4.1 gäller ett förbud mot dubbelbestraffning samma brott och inte samma gärning. Det är intressant utifrån den kommande överläggningen eftersom Europadomstolen tolkar ordet på nytt sätt i sin senaste praxis, i Zolotukhin-målet om man får tro flera källor i doktrinen. Dock kan det ha att göra med ett olyckligt ordval när regeln konstruerades eftersom *ne bis in idem* är en rättskraftsregel. Europadomstolen har lyft blicken från ordalydelse i sitt senaste avgörande *Maresti mot Kroatien*¹⁸³ och funnit rättsgrundsatsen i bl. a. en FN konvention och Förenta staternas HD praxis, med ett delvis annat innehåll. Jag anser att det i Europadomstolens senaste praxis gällande

¹⁸³ Med hänvisning till Zolotukhin-målet.

dubbelbestraffning har skett en förskjutning från *brott* till *gärning* för vad som ska ses som samma sak, *in idem*.

Enligt det senaste målet från Europadomstolen gällande *ne bis in idem*, (Maresti mot Kroatien där domstolen bekräftar sin praxis i Zolotukhin-målet), har ett nytt rättsläge uppkommit. Göta hovrätt har efter målen Zolotukhin och Ruotsalainen och det senaste avgörandet från RR¹⁸⁴ följt Europadomstolens praxis. Två mål har i skrivande stund (december 2009) gällande grovt skattebrott/ skattetillegg och *ne bis in idem* fått prövningstillstånd hos HD. Dom kommer under våren.

Norberg & Nyquist anser att RR i sitt senaste avgörande¹⁸⁵ använt sig av en skönsmargin, margin of appreciation för att söka stöd för sin slutsats.

Författarnas uppfattning är att det inte är troligt att någon margin of appreciation skulle godtas av Europadomstolen med hänsyn till de svenska särförhållandena. Jag håller det inte heller för troligt. Det skulle vara för lätt att komma undan dubbelbestraffningsförbudet.

Kanske vill RR värna om skattebasen. Sverige är ett land med en av världens högsta skattetryck och flest skatteavtal. Staten skulle lida mer av minskade sanktionsmöjligheter än många andra länder med en mindre utvecklad offentlig sektor. Visst skulle det vara fantastiskt om motiv för margin of appreciation skulle kunna vara värnande av skattebasen sett ur fiskal synpunkt, dock väger rättssäkerheten tyngre.

Grundläggande för konventionen är att den måste tolkas mot bakgrund av konventionens ändamål och syfte och effektivitetsprincipen. Det är ju grundläggande mänskliga rättigheter som är ändamål och syfte. Att inte behöva genomgå två processer som i princip handlar om samma sak, *ne bis in idem*.

En klassificering av en process är ej beroende av nationell benämning, det är något som annars skulle strida mot ändamål och syfte med konventionen. Eftersom konventionen skall få lika genomslag hos alla fördragsslutande stater är detta närmast en självklarhet tycker jag.

¹⁸⁴ RR 17 september 2009, mål nr. 8133-08.

¹⁸⁵ RR 17 september 2009, mål nr. 8133-08.

I Maresti hänvisar domstolen tillbaka till punkten 78 i Zolotukhin-målet, att relevanta principer gällande dubbelbestraffning är uppnå rättssäkerhet, förutsebarhet, likhet, för att harmonisera den tidigare splittrade praxisen.

Domstolen säger att man inte kan snärja ordet *brott* i den meningen att många gärningar annars skulle hamna utanför tillämpningen av dubbelbestraffning gällande samma brott. Jag anser att Europadomstolen vill ge begreppet *brott* en så generell status som möjligt, bort från exempelvis att administrativa förfaranden skulle falla utanför. Dubbelbestraffningsförbudet ska ha en generell tillämpning. Effektivitet är en ledsjärna. Ett system där bara två brott klassificeras olika skulle underminera den garanti som artikel 4.1 ger.

Utgångspunkten är enligt domstolen att avgöra saken om sakomständigheterna är desamma eller i allt väsentligt desamma är domskälen i den första processen. Det spelar ingen roll säger domstolen vem av parterna som stödjer eller avfärdar det föregående förfarandet eftersom artikel 4.1 är en garanti så att den omöjliggör en andra prövning snarare än ett förbud att bli fälld eller friad en andra gång. Min kommentar till det är att domstolen nu träffat rätt när det gäller tolkning av *in idem*. Jag uttalar mig förstås med utgångspunkt för vad som med stor sannolikhet skulle gälla för ett förfarande som gäller skattetillägg och åtal för skattebrott och vice versa. På andra rättsområden kan andra förutsättningar gälla. Förutsättningen är att det handlar om en anklagelse för brott i konventionens mening.

I punkten 82 kan man säga att Europadomstolen tittar på de i målet förekommande konkreta omständigheterna i stället för de abstrakta såsom exempelvis skillnaden mellan skattebrott och skattetillägg är att skattebrott förutsätter att ett subjektivt rekvisit är uppfyllt medan skattetillägg påförs med utgångspunkt i endast objektiva rekvisit. Det ska man inte längre ta hänsyn till när man bedömer huruvida det är samma "brott" i den mening som avses i artikel 4.1. I stället ska man titta på konkreta rättsfakta dvs. man jämför om sakomständigheterna är desamma eller i allt väsentligt desamma i process nummer två, är det det ska res judicata föreligga. I målet blev

Maresti åtalad för misshandel mot samma person, på samma plats och tidpunkt. För samma händelse, som han tidigare fällts för i ett lindrigare brott. Maresti förklaras i domskälen i det lindrigare brottet skyldig till kroppsskada.

Konkreta rättsfakta istället för abstrakta ska läggas till grund för vad som ska anses som samma brott. Att jämföra huruvida brotten grundar sig på samma väsentliga element har inte längre någon betydelse. Norberg & Nyquist menar att det är det konkreta yttre händelseförloppet som är relevant. Domstolen startar på nytt med Zolotukhin-målet. Moëll är inne på samma linje och menar att en utredning måste tillsättas för att svensk rätt skall vara förenlig med EKMR. Lindkvist förklarar ifall domstolen med *fact* menar konkreta rättsfakta (sakomständigheter) har ett nytt rättsläge uppkommit. (Lindkvist reserverar sig också men det scenario anser jag föroligt) Leidhammar kritiserar RR:s senaste avgörande men är något försiktigare och stannar vid att ifrågasätta det och avvakta besked från Europadomstolen dit RR aktuella avgörande är överklagat.

Jag menar att samtliga bedömare i stort är enliga om det nya rättsläge som har uppkommit, i princip även RR. Europadomstolen har i Zolotukhin-målet också övergivit sitt resonemang om syftena med olika bestämmelser. Och det är ett positivt framsteg. Jag kan inte se någon *ne bis in idem* relevans med sådana jämförelser. Att på denna grund påstå att reglerna i sina väsentliga element skiljer sig från varandra är ett slags nonsensresonemang. Det ger definitivt inte det skydd den utsatta skattskyldige ska ha enligt ett modernt rättssäkerhetstänkande.

Skillnader i fråga om syftena med olika sanktioner finns enligt SOU:n inte heller med i domskälen i den första rättegången som utgör grund för *res judicata* och *ne bis in idem*.

Lösningen på problematiken med att dubbelbestraffning föreligger avseende påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott i samma fall.

Att gå tillbaka till den ordning som gällde före 1971 verkar inte vara någon bra lösning om man får tro uttalanden i propositionen och RR:s senaste dom, i vilka rättssäkerhetsgarantierna var än lägre än dagens system.

Jag anser inte såsom nämns i proposition att skattetilläggssystemet bör skrotas.¹⁸⁶

Lösningen för problemet med överlappande lagrum såsom skattetillägg och skattebrott skulle kunna vara gränsvärden såsom regleringen idag mellan skattebrott och grovt skattebrott. Den skattskyldige skulle i de fall större belopp skattetillägg skulle påföras i stället endast åtalas/dömas till skattebrott/ grovt skattebrott, möjligtvis förenad med böter. I prop. 2002/03:106 s. 152 säger Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, vore lämpligt att i skattebrottslagen införa en uttrycklig bestämmelse om att påfört skattetillägg skall beaktas vid bestämmande av påföljd för skattebrott. I och med 2003 års reform finns en regel 5 kap. 14 § 3 st. 3 p. TL som säger att om fullt skattetillägg ska tas ut måste beaktas om den skattskyldige fällts för skattebrott. I och med Zolotukhin-målet krävs det dock en klar skiljelinje, dubbla sanktioner accepteras icke. 5 kap. 14 § 3 st. TL måste ändras från idag: *vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om* (läses med 3 p. 1 mom.) *felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen*. Det måste ändras till att hel befrielse av skattetillägg ska utgå om den skattskyldige fällts för skattebrott.

En bestämmelse i skattebrottslagen måste införas som säger att åtal inte får ske om den skattskyldige påförts skattetillägg i saken/ ärendet.

För att sammanfatta:

- Svensk rätt och rättspraxis måste leva upp till fördragskonform tolkning dvs. att Sverige uppfyller sina internationella åtaganden. När det gäller artikel 4.1 och dubbelbestraffningsförbudet följde Sverige länge sina åtaganden. Sedan Europadomstolens avgöranden i Zolotukhin, Ruotsalainen och Maresti målen som alla meddelats under 2009 har ett nytt rättsläge uppkommit.

Europadomstolen tolkar EKMR autonomt och EKMR är ett levande instrument som utvecklas i takt med samhällsutvecklingen. I och med det

¹⁸⁶ Se även prop. 2002/03:106 s. 108.

och att konventionen är minimirättigheter överträder Sverige dubbelbestraffningsförbudet gällande påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott för samma gärning. Från att tidigare ha gällt att man ska undersöka huruvida de båda brotten grundar sig på samma väsentliga element, till att konkreta rättsfakta istället för abstrakta ska läggas till grund för vad som ska anses som samma brott. Det innebär att skillnad mellan skattebrott och skattetillägg bara genom ett subjektivt rekvisit inte är tillräckligt för att undvika dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1.

- Lösningen är att införa ett gränsvärde som exempelvis idag motsvarar en summa pengar som skiljer skattebrott/ grovt skattebrott. Understigande denna summa ska skattetillägg påföras och i de grövre fallen ska åtal för skattebrott ske, eventuellt förenat med böter. Ingen mer dubbelbestraffning får ske. 5 kap. 14 § 3 st. 3 p. TL måste ändras till ett absolut hinder för påförande av skattetillägg. Motsvarande måste en bestämmelse i skattebrottslagen införas som förbjuder åtal om den skattskyldige påförts skattetillägg.

- Angående passivitetsrätten i taxeringsprocessen anser jag inte att Sverige bryter mot Europadomstolens praxis.

- Angående proportionalitetsprincipen i 5 kap. 14 § 3 st. 1 p. TL anser jag att Sverige ligger väl till i jämförelse med Europadomstolens praxis, speciellt när den nya förfarandelagen börjar gälla.

- När det gäller rätten till prövning inom skälig tid anser jag att Sverige uppfyller konventionens krav med tanke på införandet av 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. TL angående skattetilläggets storlek görs beroende om oskäligt lång tid förflutit sedan Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet.

- Anståndsreglerna för skattetillägg är tillräckligt generöst utformat.

- Inför dolus/culpa rekvisit för påförande av skattetillägg.

- Med tanke på att EKMR är minimirättigheter kan rättsläget snabbt förändras och Sverige bör ständigt arbeta för att ligga i framkant när det gäller grundläggande mänskliga rättigheter, så jag föreslår en fortsatt utredning på rättsområdet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1971:10.

Prop. 2002/03:106.

Prop. 2007/08:107.

SOU 2009:58.

Tryckta källor

Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen, upplaga 1:1, Norstedts Juridik, Uppsala, 2002.

Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, upplaga 1:1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Bergström Sture m.fl., Juridikens termer, nionde upplagan, Liber, Uppsala, Lund, 2002.

Danelius Hans, Mänskliga rättigheter i en europeisk praxis, 3 upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2007.

Linderl Annica, Leidhammar Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten, upplaga 1, Liber ekonomi, Malmö, 2005.

Moëll Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget Lund, 2003.

Nowak Karol, Oskyldighetspresumtionen, upplaga 1:1, Norstedts Juridik, Lund, 2003.

Artiklar

Cameron Iain, Skattetilläggen och Europakonventionen, SvJT 2001 s. 745-769.

Danelius Hans, Nyheter från Europadomstolen, SvJT 1996 s.71-81.

Danelius Hans, Europadomstolens domar - andra kvartalet, SvJT 2001 s. 595-626.

Danelius Hans, Europadomstolens domar - tredje kvartalet, SvJT 2002 s. 824-843.

Leidhammar Börje, Inte otillåten dubbelbestraffning med både skattebrott och skattetillägg, FAR SRS INFO nr. 10 2009 s. 183- (Hämtad från Far komplett online)

Lindkvist Gustav, Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge? SN nr. 5 2009 (Hämtad från Far komplett online)

Norberg Claes, Nyquist Kerstin, "In Sweden we have a system ..." SN nr. 11 2009. (Hämtad från Far komplett online)

Nyquist Kerstin, Skatteförfarandet – några kommentarer, SvSkT 2009:10 s.1058-1072.

Träskman Per Ole, Förbudet mot dubbelbestraffning ...JT 2004-05 s. 862-872.

Övriga källor

Thomson Reuters, lagkommentarer: www.westlaw.se

Regeringens webbplats om mänskliga rättigheter: www.manskligarattigheter.gov.se

Europadomstolens hemsida: www.echr.coe.int

Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622.

NJA 2004 s. 510.

NJA 2004 s. 840.

NJA 2005 s. 856.

Regeringsrätten

RÅ 2000 ref. 66.

RÅ 2000 ref. 79.

RegR dom 17 september 2009, mål nr. 8133-08.

Hovrätterna

Svea hovrätt 2009-10-26, HovR B 5421-08.

Hovrätten för Västra Sverige, 2009-10-29, HovR B 1823-09.

Göta hovrätt 2009-10-30, HovR B 6-09.

Hovrätten för Västra Sverige, 2009-11-02, HovR B 2356-09.

Europadomstolen

Salabiaku mot Frankrike, dom den 7 oktober 1988, mål nr. 10519/83.

Gradinger mot Österrike, dom den 23 oktober 1995, mål nr. 15963/90.

Oliveira mot Schweiz, dom den 30 juli 1998, mål nr. 25711/94.

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut om avvisning 14 september 1999, mål nr. 36855/97 ; 41731/98.

Franz Fischer mot Österrike, dom 29 maj 2001, mål nr. 37950/97.

Göktan mot Frankrike, dom den 2 juli 2002, mål nr. 33402/96.

Janosevic mot Sverige, dom 23 juli 2002, mål nr. 34619/97.

Västberga taxi och Vulic mot Sverige, dom 23 juli 2002, mål nr. 36985/97.

Rosenquist mot Sverige, avvisningsbeslut den 14 september 2004, mål nr. 60619/00.

Falkner mot Österrike, 30 september 2004, mål nr. 6072/02.

Synnelius mot Sverige, beslut den 17 juni 2008, mål nr. 44298/02.

Carlberg mot Sverige, avvisningsbeslut den 27 januari 2009, mål nr. 9631/04.

Zolotukhin mot Ryssland, dom den 10 februari 2009, mål nr. 14939/03.

Ruotsalainen mot Finland, dom den 16 juni 2009, mål nr. 13079/03.

Maresti mot Kroatien, dom den 25 juni 2009, mål nr. 55759/07.