



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Faria Hassan Nur

Skattebrott och  
skattetillägg i ljuset av  
förbudet mot  
dubbelbestraffning

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Christina Moëll

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin  
VT 2012

## **Innehåll**

<b>SUMMARY</b>	<b>5</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>6</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>7</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>8</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställning	10
1.3 Metod och material	11
1.4 Avgränsning	11
1.5 Disposition	11
<b>2 DUBBLA FÖRFARANDEN</b>	<b>12</b>
2.1 Skattetilläget	12
2.1.1 Förutsättningar för att påföra skattetillägg	13
2.1.2 Oriktig uppgift	14
2.1.3 Undantag från skattetillägg	15
2.1.4 Beferielsegrunder	16
2.1.5 Anstånd med betalning av skattetillägg	18
2.1.6 Skattetilläggets storlek	18
2.1.7 Skattetilläggets användning	19
2.2 Skattebrott	19
2.2.1 Farerekvisitet	20
2.2.2 Subjektivt rekvist	20
2.2.3 Avsaknad av uppsåt (vårdslös skatteuppgift)	21
2.3 Fortsatt utredning	21
<b>3 EUROPAKONVENTIONEN</b>	<b>22</b>
3.1 Historisk tillbakablick	22
3.2 Europakonventionens ställning i den svenska rättsordningen	23

<b>3.3</b>	<b>Europakonventionens tolkningsprinciper</b>	<b>24</b>
3.3.1	Wienkonventionen	25
3.3.2	Principen om autonoma begrepp	25
3.3.3	Proportionalitetsprincipen	25
3.3.4	Principen om diskretionär prövningsrätt	26
<b>3.4</b>	<b>Tolkningsprinciper vid konflikt mellan Europakonventionen och annan inhemsk rätt</b>	<b>26</b>
<b>3.5</b>	<b>Klart stöd</b>	<b>27</b>
<b>4</b>	<b>REGLER OM DUBBELBESTRAFFNINGSFÖRBUD</b>	<b>29</b>
<b>4.1</b>	<b>Ne bis in idem</b>	<b>29</b>
<b>4.2</b>	<b>Artiklar i Europakonventionen av betydelse för skattetillägg och skattebrott</b>	<b>29</b>
4.2.1	Artikel 6 och skattetillägget	29
4.2.2	Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet	32
<b>4.3</b>	<b>Europiska unionens stadga om de grundläggande mänskliga rättigheter</b>	<b>35</b>
4.3.1	EU-stadgans rättsliga ställning	36
4.3.2	Dubbelbestraffningsförbudet i artikel 50 EU-stadgans	37
<b>4.4</b>	<b>Dubbelbestraffningsförbudet i svensk rätt</b>	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>EUROPADOMSTOLENS PRAXIS</b>	<b>39</b>
<b>5.1</b>	<b>Tidigare rättsläge om ne bis in idem</b>	<b>39</b>
5.1.1	Gradinger mot Österrrike	39
5.1.2	Ponsetti och Chesnel mot Frankrike	39
5.1.3	Oliveira mot Schweiz	40
5.1.4	Franz Fischer mot Österrrike	41
5.1.5	Rosenquist mot Sverige	41
5.1.6	Kommentar till Europadomstolens tidigare praxis om ne bis in idem	42
<b>5.2</b>	<b>Senare rättsläge om ne bis in idem</b>	<b>43</b>
5.2.1	Carlberg mot Sverige	43
5.2.2	Zolotukhin mot Ryssland	44
5.2.3	Ruotsalainen mot Finland	45
5.2.4	Maresti mot Kroatien	46
5.2.5	Tsonyo Tsonev mot Bulgarien	46
5.2.6	Kommentarer till Europadomstolens senare praxis om ne bis in idem	47
<b>6</b>	<b>SVENSK PRAXIS RÖRANDE NE BIS IN IDEM</b>	<b>51</b>
<b>6.1</b>	<b>Tidigare svensk praxis om ne bis in idem</b>	<b>51</b>
6.1.1	NJA 2000 s. 622	51
6.1.2	RÅ 2002 ref. 79	52
6.1.3	Kommentarer till tidigare svensk praxis om ne bis in idem	53
<b>6.2</b>	<b>Senare svensk praxis om ne bis in idem</b>	<b>54</b>

6.2.1	NJA 2004 s. 510	54
6.2.2	NJA 2004 s. 840	55
6.2.3	NJA 2005 s. 586	56
6.2.4	NJA 2010 s. 168 I och II	56
6.2.5	RÅ 2009 ref. 94	60
6.2.6	RÅ 2010 ref. 117	61
6.2.7	Kommentarer till senare svensk praxis om ne bis in idem	61
<b>6.3</b>	<b>Domar från underinstanser där praxis inte följs</b>	<b>65</b>
6.3.1	Hovrätten för Västra Sverige, målnummer B 2432-09	65
6.3.2	HD-upproret	69
6.3.3	Haparanda tingsrätt, målnummer B 550-09	70
6.3.4	EU-domstolens yttrande	70
<b>6.4</b>	<b>HD:s praxis utreds</b>	<b>73</b>
<b>6.5</b>	<b>Lagändringar i Norge</b>	<b>73</b>
<b>7</b>	<b>ANALYS</b>	<b>75</b>
7.1	De dubbla sanktionernas syfte	75
7.2	Europakonventionens betydelse och ställning i svensk rätt	76
7.3	Det svenska systemets förenlighet med Europakonventionen	77
7.4	Avslutande kommentarer	83
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>84</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>87</b>

# Summary

*Ne bis in idem* is a principle that means a person cannot be tried or punished for the same criminal offence more than once. The principle of *ne bis in idem* is a prohibition against double punishment under article 4 of the protocol 7 of The European Convention on Human Rights (ECHR) and also in article 50 of the EU charter.

Sweden has two separate procedures for when a taxpayer submits incorrect information as the basis for the assessment of the correct tax. The taxpayer who submitted the incorrect information can be charged with both tax surcharges and be held liable for tax offence regarding the same incorrect information. There are a lot of discussions about whether the Swedish tax surcharge system is in accordance with the prohibition against double punishment of the ECHR.

In 2009, the European Court of Human Rights changed its previous practice of when double punishment is at hand. Through *Zolotukhin v. Russia* case the European Court harmonised its previous practice and established that prohibition against double punishment shall be interpreted as prohibition against prosecution or trial for a second offence, as this is derived from identical facts or facts which are substantially the same.

The Swedish Supreme Administrative Court and the Swedish Supreme Court has considered the European Courts new practices and found that the Swedish system is not in conflict with ECHR:s prohibition against double punishment. The Swedish Supreme Court has in its latest decision NJA 2010 p 168 I and II concluded that European Court in its recent practice established a new approach regarding the interpretation of double punishment prohibition. Despite the European Court's new practice is the Supreme Court's assessment that there is *no clear* support in the European Convention or in the European Court's practice to generally reject the Swedish dual procedures system.

The Supreme Court's decision has been criticized and the court verdict has raised debate. In several cases some lower courts has chosen not to judge according to the Supreme Court's practice of double punishment. Court of Appeals for Western Sweden stated in a case to dismiss a prosecution for tax offence after the person was imposed tax surcharge. The Haparanda District Court has requested a preliminary ruling from the European Court of Justice and to date a proposed judgment submitted by the Advocate-General Pedro Cruz Villalón. My conclusion is that the Swedish system with dual procedures violates the prohibition of double punishment in ECHR. The legal position of the prohibition of double punishment has changed since the European Court has harmonised its previous practice and clarified what is considered the same offence.

# Sammanfattning

*Ne bis in idem* innebär att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott mer än en gång och kallas också dubbelbestraffningsförbudet. Principen finns i Europakonventionen genom artikel 4 i dess sjunde tilläggsprotokoll samt även i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

Sverige har två olika skilda sanktionssystem för när en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift som skall ligga till grund för bedömningen av rätt beskattning. Den skattskyldige som lämnat den oriktiga uppgiften kan både påföras skattetillägg och ställas till ansvar för skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande. Det har sedan länge diskuterats huruvida det svenska skattetilläggsystemet är förenlig med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen.

År 2009 kom det nya avgöranden från Europadomstolen där domstolen ändrar sin tidigare praxis om när dubbelbestraffning föreligger. Genom *Zolotukhin mot Ryssland* avgörandet harmoniserade Europadomstolen sin tidigare praxis och konstaterade att dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen skall tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra brott då detta härrör från identiska fakta eller fakta som i huvudsak är detsamma.

Högsta förvaltningsrätten och Högsta domstolen har tagit ställning till Europadomstolens nya praxis och funnit att den svenska ordningen är förenlig med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud. Högsta domstolen har i sina senaste avgöranden NJA 2010 s. 168 I och II fastslagit att Europadomstolen genom sin senaste praxis etablerat ett nytt synsätt gällande tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet. Trots Europadomstolens nya praxis är Högsta domstolens bedömning att det saknas *klart stöd* i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden.

Högsta domstolens beslut har varit utsatt för kritik och domstolens domslut har väckt debatt. I flera fall har vissa underinstanser valt att inte döma i enlighet med HD:s praxis om dubbelbestraffning. Hovrätten för västra Sverige beslutade i ett mål att avvisa ett åtal för skattebrott efter att personen påfördes skattetillägg. Haparanda TR har begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen och hittills har ett förslag till dom lämnats av generaladvokaten Pedro Cruz Villalón. Min slutsats är att det svenska systemet med dubbla förfaranden strider mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonvention. Rättsläget har förändrats sedan Europadomstolen har harmoniserat sin tidigare praxis och klarlagt vad som anses vara *samma brott*.

# Förord

Jag vill börja med att tacka min familj för deras stöd under mina studieår, ni har alltid funnits där för mig och det är jag tacksam för. Sedan vill jag tacka min handledare Christina Moëll för sitt tålamod och den hjälp jag fått med skrivandet av den här uppsatsen.

# Förkortningar

Art.	Artikel
Bet.	Betänkande
BrB	Brottsbalken (1962:700)
ECJ	European Court of Justice
ECHR	European Convention on Human Rights
EKMR	Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europiska unionen
Europadomstolen	Den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
FN	Förenta nationerna
HD	Högsta domstolen
JT	Juridisk tidskrift
Kap.	Kapitel
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
RÅ	Regeringens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)
Wienkonventionen	Wienkonventionen om traktaträtten



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I svensk rätt har det bedömts att det inte föreligger hinder mot att någon påförs skattetillägg samtidigt som personen ställs till ansvar för skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande. Omvänt har det inte heller ansetts att då den skattskyldige fällts för brott mot SkBrL utgör det ett hinder mot skattetillägg. Detta system har ifrågasatts och en diskussion har förts om huruvida det svenska systemet utgör brott mot principen om *ne bis in idem*.

*Ne bis in idem* innebär att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott, i samma stat, mer än en gång och kallas också dubbelbestraffningsförbudet. Principen finns i Europakonventionen genom artikel 4 i dess sjunde tilläggsprotokoll samt även i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

Sedan Europakonventionen har inkorporerats i svensk rätt år 1995 i samband med Sveriges EU medlemskap har skattetilläggs relation till Europakonventionen diskuterats. Diskussionen har gällt huruvida det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande är förenlig med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

Europadomstolen har tidigare godtagit det svenska systemet med parallella förfaranden i *Rosenquist mot Sverige*<sup>1</sup> och konstaterat att det inte förelåg brott mot dubbelbestraffningsförbudet. Även Högsta domstolen och Högsta förvaltningsrätten<sup>2</sup> har kommit fram till att den svenska ordningen överensstämmer med Europakonventionen i detta avseende.<sup>3</sup>

År 2009 kom det nya avgöranden från Europadomstolen där domstolen utvecklade sin praxis om dubbelbestraffningsförbudet. Återigen väcks debatten i frågan om det svenska systemets förenlighet med Europakonventionen. Genom *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>4</sup> avgörandet harmoniserade Europadomstolen sin tidigare praxis gällande tolkningen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

HD och HFD har tagit ställning till Europadomstolens nya praxis och dess betydelse för det svenska systemet med dubbla förfaranden. Domstolarna har funnit att den svenska ordningen är förenlig med Europakonventionens

---

<sup>1</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>2</sup> Den 1 januari 2011 har Regeringsrätten bytt namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

<sup>3</sup> RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II.

<sup>4</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

dubbelbestraffningsförbud och att Europadomstolens nya praxis inte förändrar tillämpningen av dubbla sanktioner.<sup>5</sup>

Det råder fortfarande stor oenighet kring det svenska systemets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet trots att Sveriges högsta rättsinstanser har klarlagt rättsläget. HD och HFD senaste avgöranden har varit utsatta för massiv kritik och domstolarna domslut har omdebatterats. Flera underinstanser har valt att inte följa HD:s senaste praxis.<sup>6</sup>

Hovrätten för västra Sverige tillämpade inte HD:s praxis när domstolen beslutade i ett mål att avvisa ett åtal för skattebrott efter att personen påfördes skattetillägg.<sup>7</sup> Haparanda TR har gått ännu längre och begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Det har än så länge kommit endast förslag till en dom i målet om Haparanda TR förhandsbesked. Under allt detta har HD stått fast vid sitt ställningstagande om att det inte föreligger hinder mot parallella förfaranden.<sup>8</sup>

Frågan om huruvida det svenska systemet med dubbla förfaranden överensstämmer med *ne bis in idem* principen i Europakonventionen är mer aktuellt än någonsin. Den senaste tidens utveckling har ställt problematiken med de dubbla sanktioner på sin spets vilket får en att undra huruvida det överhuvudtaget är lämpligt att Sverige har ett system som är på gränsen till att bryta mot grundläggande mänskliga rättigheter.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är utreda det svenska systemet där en skattskyldig kan påföras skattetillägg och lagföras i en brottmålsprocess gällande lämnandet av samma oriktiga uppgift. Uppsatsens fokus ligger på regler om skattetillägg och skattebrott. Vidare studeras innebörden av principen *ne bis in idem* med utgångspunkt i svensk rätt och Europakonventionen.

Min frågeställning är huruvida det svenska systemet med dubbla förfaranden är förenlig med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

---

<sup>5</sup> RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II.

<sup>6</sup> Se exempelvis Hovrätten för Västra Sverige, dom 23 juni 2010, målnummer B 2432-09, Solna tingsrätt, slutligt beslut 14 april 2010 mål nr B 8288-09, Göteborgs tingsrätt, dom 23 juni 2010, mål nr B 2432-09 och Värmlands tingsrätt, beslut 11 november 2010, mål nr B 2159-09. Stockholms tingsrätt, dom 14 september 2010, mål nr B 12196-09; Södertörns tingsrätt, dom 24 juni 2010, mål nr B 15249-09 och Varbergs tingsrätt, beslut 26 oktober 2010, mål nr B 2501-09.

<sup>7</sup> Hovrätten för Västra Sverige, dom 23 juni 2010, målnummer B 2432-09.

<sup>8</sup> Högsta domstolens beslut i mål nr B 3553-10.

## 1.3 Metod och material

I uppsatsen har rättsdogmatisk metod använts i syfte att belysa gällande rätt. De rättskällor som har studerats är lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. För att utreda syftet och förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott har både äldre och nya förarbeten studerats. I uppsatsen är även Europakonventionen med dess tilläggsprotokoll och Europadomstolens praxis viktiga rättskällor.

## 1.4 Avgränsning

Uppsatsen är avgränsad till att behandla rättsområdet skattetillägg, skattbrott samt förbudet mot dubbelbestraffning. Regler om skattetillägg vid skönsbeskattning kommer inte att behandlas. Hur skattetillägget beräknas samt de situationer där skattetillägg inte ska utgå kommer inte att behandlas annat än i undantagsfall då de inte är av relevans för framställningen. De artiklar som behandlas är endast artikel 6 i Europakonventionen, artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll samt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Vidare behandlas bevisfrågor endast översiktligt.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen fortsätter i kapitel två med reglerna om skattetillägg och skattebrott. I kapitel tre studeras Europakonventionens ställning i svensk rätt och konventionens tolkningsprinciper. Därefter redogörs i kapitel fyra för förbudet mot dubbelbestraffning utifrån Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. I kapitel fem presenteras den praxis som Europadomstolen utarbetat kring dubbelbestraffningsförbudet. I kapitel sex redogörs det för svenska domstolars avgöranden gällande dubbla förfaranden. I det sista avsnittet, kapitel sju, analyseras de svenska reglerna med fokus på det som är väsentligt för uppsatsens syfte. Här presenteras även egna slutsatser och reflektioner.

## 2 Dubbla förfaranden

### 2.1 Skattetilläget

Bestämmelserna om skattetillägg infördes den första januari 1972 med anledning av att de schabloniserade skattetilläggen skulle medföra ett effektivare och rättvisare system.<sup>9</sup> Innan år 1972 tillämpades straffrättsliga sanktioner för alla handlingar där skattelagstiftningen åsidosattes, detta oavsett om det handlade om lindrigare brott eller brott av grövre art. I praktiken fungerade detta system mindre väl eftersom förseelser av mindre art undkom påföljd och systemet tillämpades ojämnt och slumpvis mot den skattskyldige. I 1969 års utredning föreslogs ett nytt administrativt system med skattetillägg där det aktualiseras en icke straffrättslig sanktion för de lindrigare förseelserna.<sup>10</sup>

Genom ett administrativt sanktionssystem öppnades möjligheten att undanta bagatellartad skattebrottslighet och förseelser av ordningsmässig natur från handläggning av åklagare och domstolar utan att dessa lagöverträdelser undgick påföljd helt. Det ansågs också som mest rationellt att skattemyndigheten skulle anförtros handläggning av skattetillägget då myndigheten är det organ som både upptäcker brott och förseelser samt undersöker misstänkta skatteärenden. Syftet med det nya sanktionssystemet var att skapa ett jämnare och mer nyanserat förfarande som uppmanar den skattskyldige att iaktta de åligganden som föreskrivs i skattelagstiftningen.<sup>11</sup>

Förfarandet skulle också bli snabbare, enklare och mer kostnadseffektivt än det dåvarande med åtalsanmälan, polisförhör samt handläggning av åklagare och domstol. Det nya förfarandet krävde mindre resurser och det ansågs påverka den skattskyldige positivt. Även de judiciella myndigheterna skulle avlastas från arbete med mindre kvalificerad skattebrottslighet så att de skulle kunna koncentrera sig mot de mer invecklade och grova målen.<sup>12</sup>

Enligt utredningen skulle reglerna om skattetillägg utformas på ett enkelt och schablonmässigt sätt utan krav på subjektiva rekvisit som uppsåt eller oaktsamhet. Skattetillägget var menat att fungera som ett påtryckningsmedel i syfte att få fram korrekta uppgifter i tid från den skattskyldige. För att kunna uppfylla kravet på rättssäkerhet borde handläggningen av skattetillägget omgärdas av tillräckliga garantier för att kunna åstadkomma materiellt riktiga avgöranden. Rent konkret skulle skattetillägget kunna avläsas i en tabell eller liknande. I utredningen föreslogs att det nya sanktionssystemet skulle få ett vitt tillämpningsområde och särskilt i de delar av skatteområdet där antalet skattskyldiga är mycket

---

<sup>9</sup> SOU 2009:58 s. 502.

<sup>10</sup> SOU 1969:42 s. 134.

<sup>11</sup> SOU 1969:42 s. 134 och 140-141.

<sup>12</sup> SOU 1969:42 s. 134 och 140-141.

stort och kontrollintensiteten låg samt där uppgiftsskyldigheten är omfattande.<sup>13</sup>

Bestämmelserna om skattetilläggen har varit föremål för flera reformer sedan de infördes, i de flesta fall i mildrande riktning. Skattetilläggsbestämmelserna har genomgått översyn både år 2003 och 2009. Genom 2003 års reform infördes bl.a. ett nytt kapitel om särskilda avgifter i TL (1990:324). En annan förändring som gjordes år 2003 är att reglerna anpassades till Europakonventionens krav. Regeringens allmänna ståndpunkt här var att systemet med administrativa sanktioner med skattetillägg som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet skulle finnas kvar. Enligt regeringen var det också ytterst viktigt att ett administrativt sanktionssystem tillgodoser Europakonventionens krav. Dessutom var det av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart.<sup>14</sup>

Den senaste reformen av skattetilläggsbestämmelserna skedde år 2009 genom skatteförfarandeutredningen SOU 2009:58. I denna utredning föreslogs att bestämmelserna om skatteförfarandet skulle samlas i en enda lag, skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Denna lag trädde i kraft 1 januari 2012 och täcker i stort sett hela skatteförfarandeområdet och ersätter bl.a. den tidigare taxeringslagen där skattetillägg reglerades (5 kap TL).

## 2.1.1 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

Skattetillägg regleras i 49 kap. 4 § SFL och paragrafen lyder:

*4 § Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen*

*1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller*

*2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.*

*Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.*

Kraven för att skattetillägg ska kunna påföras är enligt paragrafen:

- att den skattskyldiga
- på något annat sätt än muntligen
- under förfarandet
- lämnat oriktigt uppgift
- i ett mål om egen beskattning

---

<sup>13</sup> SOU 1969:42 s. 140-141.

<sup>14</sup> SOU 2009:58 s. 502 ff.

Det är alltså den skattskyldige som måste ha lämnat den oriktiga uppgiften och rekvisitet kan uppfyllas genom att inkomstdeklarationen ska undertecknas av den skattskyldige eller av en behörig ställföreträdare.<sup>15</sup> Till skillnad från tidigare finns det inte längre krav på att uppgiften måste lämnas skriftligen utan även uppgifter som har lämnats elektroniskt omfattas av lagen.<sup>16</sup>

Det har tidigare funnits oklarheter när en uppgift anses lämnad, dock har denna oklarhet förtydligats genom att orden *under förförandet* lades till skattetilläggsriterierna. En uppgift anses lämnad exempelvis i en deklaration, i ett svar på en förfrågan, i samband med en beskattningsrevision eller i ett omprövningsärende. Ett ytterligare rekvisit är att den oriktiga uppgiften måste ha lämnats i ett mål om egen beskattning. Här avses den egna beskattningen och uppgiften ska gälla det aktuella beskattningssåret.<sup>17</sup>

## 2.1.2 Oriktig uppgift

Det mest centrala rekvisitet för att kunna belasta en skattskyldig med skattetillägg är att denna har lämnat en oriktig uppgift. Vad som avses med oriktig uppgift framgår av 49 kap. 5§ SFL som lyder:

*5 § En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att*

*1. en lämnad uppgift är felaktig, eller*

*2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.*

*En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om*

*1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats utgör tillräckligt eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut.*

*2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.*

En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige har lämnat felaktiga uppgifter om de faktiska omständigheterna som skall ligga till grund för bedömningen av rätt beskattning. Även undanhållande eller vilseledande av en omständighet kan betraktas som oriktig uppgift. Den skattskyldige är tvungen att öppet redovisa tveksamma frågor som har betydelse för fastställandet av en riktig beskattning. Om den skattskyldige har öppet redovisat alla sakomständigheter men ändå gör en felaktig bedömning av vad det hela får för rättsliga följder kan skattetillägg inte tas ut.<sup>18</sup>

Enligt 49 kap. 5 § 2 st. SFL har en oriktig uppgift inte lämnats om den tillsammans med andra lämnade uppgifter innehåller tillräckligt med underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas. Det anses inte heller som oriktig uppgift om den skattskyldige gör oriktiga yrkanden och värderingar

---

<sup>15</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006, s. 37.

<sup>16</sup> Almgren, K., & Leidhammar, B., *Skattetillägg och skattebrott*, s. 39.

<sup>17</sup> Almgren, K., & Leidhammar, B., *Skattetillägg och skattebrott*, s. 39-40.

<sup>18</sup> Prop. 2002/03:106 s. 116.

som grundas på dennes subjektiva uppfattning.<sup>19</sup> Uppgifter som visserligen inte är riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt beskattningsbeslut ska kunna fattas anses inte som oriktiga. Dessa uppgifter aktualiserar dock Skatteverkets utredningsskyldighet eftersom de är uppenbart orimliga och måste utredas ytterligare.<sup>20</sup>

Det krävs varken uppsåt eller oaktsamhet för att kunna påföra skattetillägg eftersom det inte finns krav på subjektiva rekvisit som ska uppfyllas vid oriktig uppgift.<sup>21</sup>

Det är Skatteverket som har bevisbördan att en oriktig uppgift har förekommit. Däremot har den skattskyldige som huvudregel bevisbördan i fråga om avdrag som denne yrkar i sin deklaration eller i en begäran om omprovning. Om den skattskyldige inte på ett tillfredställande sätt kan styrka avdraget skall avdraget vägras av Skatteverket. Detta innebär dock inte att skattetillägg kan påföras på grund av det vägrade avdraget. För att skattetillägg skall kunna aktualiseras måste förekomsten av oriktig uppgift påvisas.<sup>22</sup>

Beviset som krävs för påförande av skattetillägg är ”klart framgå” som anses på den gängse sannolikhetskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt, och uppenbart – motsvara visat/styrkt.<sup>23</sup>

### 2.1.3 Undantag från skattetillägg

Enligt 49 kap. 11 § SFL får skattetillägg inte tas under dessa tre omständigheter:

- 1. den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret,*
- 2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller*
- 3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.*

Numera har tillämpningsområdet i första punkten utvidgats till att gälla även annat *normalt tillgängligt kontrollmaterial* än obligatoriska kontrolluppgifter, dvs. uppgifter som inte kräver utredning. Undantaget från

---

<sup>19</sup> Prop. 2002/03:106 s. 116.

<sup>20</sup> Prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>21</sup> Prop. 2002/03:106 s. 136-137.

<sup>22</sup> Prop. 2002/03:106 s. 118 och Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 63.

<sup>23</sup> Prop. 2002/03:106 s. 119.

skattetillägg är endast tillämpligt om det normalt tillgängliga kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information som möjliggör att uppgiften kan rättas utan utredning. I annat fall tas skattetillägg ut enligt 49 kap. 12 § SFL. Kontrollmaterialet skall dessutom ha varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret.<sup>24</sup>

Enligt punkt två får skattetillägg inte tas ut om den skattskyldige *på eget initiativ* har rättat den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen är generösare än tidigare motsvarande regel om frivillig rättelse i TL. Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av Skatteverkets information om generella kontrollaktioner, anses rättelsen gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Om Skatteverket däremot har beslutat om revision eller annan kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, kan en rättelse inte anses gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Detsamma gäller en rättelse som sker efter det att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning har skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet.<sup>25</sup>

I punkt tre finns ytterligare undantag för obetydliga skattebelopp. Den skattskyldige befrias från skattetillägg om skattebeloppet som skulle ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.<sup>26</sup>

## 2.1.4 Befrielsegrunder

Tidigare har det framförts kritik mot att systemet med befrielsegrunder används alltför restriktivt och detta har lett till en lagändring från lagstiftarens sida. Genom lagändringen har befrielsegrunderna förtydligats och kompletterats med ett par nya befrielsegrunder för att kunna åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av reglerna.<sup>27</sup>

Vid införandet av SFL har reglerna om befrielsegrunderna setts över en gång till och mindre justeringar har gjorts för att kunna förstärka rättssäkerheten.<sup>28</sup>

Det sker en prövning i två led vid fastställande av skattetillägg. Först undersöks om de objektiva förutsättningarna som krävs är uppfyllda och därefter undersöks det om det finns skäl för att helt eller delvis befria den skattskyldiga från skattetillägget.<sup>29</sup>

Enligt 51 kap. 1 § 1 st. SFL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om det är *oskäligt* att ta ut avgiften med fullt belopp. I paragrafens andra stycke uppräknas de fall och situationer då den

---

<sup>24</sup> Prop. 2010/11:165 s. 942-943.

<sup>25</sup> Prop. 2010/11:165 s. 943.

<sup>26</sup> Prop. 2010/11:165 s. 944.

<sup>27</sup> Prop. 2002/03:106 s. 142

<sup>28</sup> SOU 2009:58 s. 544.

<sup>29</sup> Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 128.



skattskyldige kan befrias från skattetillägg, dock är uppräknningen inte uttömmande och det finns ännu fler situationer där befrielse kan komma i fråga.<sup>30</sup>

De nya förändringarna i SFL är att de tidigare fasta nivåerna för delvis befrielse av skattetillägg har tagits bort. Även utrymmet för frivillig rättelse har ökats genom att när Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska en uppgiftsskyldig på eget initiativ kunna rätta en oriktig uppgift utan att drabbas av skattetillägg eller ansvar enligt skattebrottslagen. Likaså har undantaget från skattetillägg utvidgats till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial vilket tidigare var begränsat till endast obligatoriska kontrolluppgifter. Allmänt har reglerna i SFL blivit tydligare och onödiga begrepp har tagits bort och ett modernare språk används. Med endast en lag som gäller på hela skatteförfarande blir regelverket lättare att överblicka och tillämpa.<sup>31</sup>

### 2.1.4.1 Oskälighet på grund av ansvar för brott

Den mest relevanta befrielsegrunden för denna uppsats är den som stadgas i 51 kap. 1 § 2 st. 4 p. SFL. Denna bestämmelse infördes vid 2003 års skattetilläggsreform. Den innebär att det kan vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten som lett till att skattetillägg påförts även inneburit att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt SkBrL (1971:69). Om den skattskyldige tidigare har dömts till böter eller fängelse, på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten bör det bli aktuellt med att helt eller delvis befria denne från skattetillägget. Syftet med reglerna är att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung.<sup>32</sup>

I förarbetena påpekas att det är endast vid ytterst kännbara straff som hel befrielse från skattetillägget kan komma i fråga med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör avgiften sättas ned till hälften. En dom enligt SkBrL behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägg ska kunna ges. I de fall där ett skattetillägg redan påförts innan en prövning enligt SkbrL har skett ska det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Följaktligen bör det inte vara möjligt att den skattskyldige genom att begära omprövning få nedsättning av avgiften. Om en prövning i den allmänna domstolen sker efter att skattetillägget påförts är det upp till domstolen att vid straffmätningen beakta skattetillägget.<sup>33</sup>

I 51 kap. 1 § 2 st. 2 p. SFL uttrycks proportionalitetsprincipen. En proportionalitetsavvägning ska göras vid bedömningen om huruvida det är oskäligt att ta ut ett fullt skattetillägg. Det skall alltså beaktas om skattetilläggets storlek står i rimlig proportion till den felaktighet eller

---

<sup>30</sup> SOU 2009:58 s. 508.

<sup>31</sup> Prop. 2010/11:165 s. 477-481.

<sup>32</sup> Prop. 2002/03:106 s. 244.

<sup>33</sup> Prop. 2002/03:106 s. 244.

underlåtenhet som den skattskyldige har gjort sig skyldig till.<sup>34</sup> Syftet med bestämmelsen är att befrielse skall kunna ges mer frekvent än tidigare vid skattetillägg som anses vara oskäligt höga i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten. Det kan exempelvis verka oskäligt att ta ut skattetillägg vid de fall där den skattskyldige har fått bifall till sin talan i första eller andra domstolsinstans men förlorar i den tredje instansen. Däremot är det inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om en och samma person sätter i system att göra ”samma fel” vid upprepade gånger.<sup>35</sup>

## 2.1.5 Anstånd med betalning av skattetillägg

Genom 2003 års reform infördes särskilda anståndsregler för skattetillägg. Dessa regler innebär att en skattskyldig som begär omprövning av beskattnings- eller skattetilläggsbeslut har rätt att få anstånd med att betala skattetillägget. På samma sätt ska anstånd med att betala skattetillägget medges om den skattskyldige begär det i samband med överklagande till förvaltningsrätt. Anstånd får beviljas längst till tre månader efter det att Skatteverket eller förvaltningsrätt har fattat omprövningsbeslut respektive meddelat dom. I dessa fall ska inte krav att ställa säkerhet heller gälla.<sup>36</sup>

Dessa nya regler har införts för att kunna tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6 Europakonventionen. Anledning var att det kan uppkomma svårigheter att i det enskilda fallet bedöma vilka omedelbara effekter en verkställighet får för den skattskyldige. De nya reglerna syftade också till att det svenska systemet bättre skall tillerkänna de enskilda en rättssäker process ska skattetillägg i tvistiga fall inte verkställas förrän frågan om skattskyldigheten prövats av domstol.<sup>37</sup>

## 2.1.6 Skattetilläggets storlek

Vid oriktig uppgifts lämnande utgår skattetillägg med 40 procent av den undandragna skatten enligt 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägg ska beräknas efter tio procent i de fall där den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för myndigheten inom ett år från utgången av beskattningsåret, 49 kap. 12 § SFL. Dessutom krävs det att finns kausalitet mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften inte hade upptäcktes. Det krävs däremot inte att den oriktiga uppgiften leder till några beloppsmässiga ändringar av beskattningen.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 136.

<sup>35</sup> Prop. 2002/03:106 s. 244.

<sup>36</sup> SOU 2009:58 s. 517.

<sup>37</sup> Prop. 2002/03:106 s 184-185.

<sup>38</sup> Prop. 2002/03:106 s 51-52.

## 2.1.7 Skattetilläggets användning

Systemet med skattetillägg har till en början använts ganska sparsamt och försiktigt efter det att det infördes. Dock har systemet med tiden fått alltmer frekvent tillämpning. Antalet skattetillägg inom den direkta beskattningen har ökat kraftigt under en följd av år fram t.o.m. år 1996 och den sammanlagda summan av de skattetillägg som togs ut under denna tid översteg två miljarder kronor. Därefter har antalet skattetillägg minskat p.g.a. den ökade tillgången på kontrolluppgifter.<sup>39</sup>

Årligen fattas det ett stort antal beslut om skattetillägg och under 2009 fattades 171 473 beslut om skattetillägg. Sammanlagt påfördes skattetillägg med 1 119 107 miljoner kronor under 2009. Denna siffra avser nettobeloppet dvs. påförda belopp efter avdrag för skattetillägg som har undanröjts eller satts ned.<sup>40</sup>

## 2.2 Skattebrott

Reglerna om skattebrott genomgick en reform 1996 och omstrukturerades. Innan 1996 års reform rubricerades skattebrottet som skattebedrägeri och var konstruerat som effektbrott. Det finns både aktivt och passivt skattebrott. Skattebrottet regleras i 2 § SkBrL och rekvisiten för det aktiva skattebrottet är följande:

Den som

- på annat sätt än muntligen
- uppsåtligen
- lämnar oriktig uppgift
- till myndighet
- och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms till för skattebrott till fängelse i högst två år.

Rekvisiten för det passiva skattebrottet är detsamma som det aktiva dock med ett undantag, lämnandet av oriktig uppgift ersätts med underlåtenhet att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Därmed likställs aktivt handlande med passivitet.<sup>41</sup>

Skattebrottet är med hänsyn till sin grovhet indelat i tre grader dvs. det ringa brottet skatteförseelse (3 §), det normala skattebrottet (2 §) och det allvarigare brottet grovt skattebrott (4 §).<sup>42</sup> Vid bedömningen av brottets svårighetsgrad görs en helhetsbedömning som tar sikte på bl.a. beloppets storlek, om det rör sig om upprepad brottslighet eller om falsk bokföring har

---

<sup>39</sup> Prop. 2002/03:106 s. 106-107.

<sup>40</sup> Prop. 2010/11:165 s. 437.

<sup>41</sup> Almgren, K., & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 155.

<sup>42</sup> Almgren, K., & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 157-158.

använts. Gränsen mellan skatteförseelse och skattebrott har satts till ett prisbasbelopp per skattedeclaration/inkomstdeklaration. Vid upprepad brottslighet är det den totala effekten som blir avgörande. Gränsen mellan skattebrott och grovt skattebrott är tio prisbasbelopp.<sup>43</sup>

Ansvarsbefrielse från skattebrott finns i 12 § SkBrL i de fall där den skattskyldige frivilligt ser till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp.

Begreppet oriktig uppgift definieras med samma innebörd i SkBrL som i bestämmelserna om skattetillägg. Även här är varje osann uppgift eller förtigande av omständighet som har betydelse för att fatta ett riktigt beskattningsbeslut att anse som en oriktig uppgift.<sup>44</sup>

## 2.2.1 Farerekvisitet

Skattebrott är konstruerat som ett farebrott och omfattar även skatteundandragande i samband med uppbördsförfarandet. Att brottet är utformat som ett farebrott innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt har skett, dvs. att ett beslut om debitering fattats. Det räcker med att 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 finns således inte något krav på förmögenhetsöverföring. Skattebrottet skall anses vara begånget den dag då den felaktiga uppgiften lämnades.<sup>45</sup>

Det skall vara fråga om s.k. konkret fara vid skattebrott. Detta innebär att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det aktuella fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle ha påförts för lågt eller tillgodoräknats för högt. Farebedömningen skall avse förhållandena vid den tidpunkt då handlingen kommit in till myndigheten. För ansvar vid lämnande av oriktig uppgift borde det vara tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid en normal rutinmässigt granskning. En oriktig uppgift som kunnat avslöjas endast vid genomgång av räkenskaperna ska så gott som alltid anses innebära fara enligt lagrummets mening.<sup>46</sup>

## 2.2.2 Subjektivt rekvist

Det krävs uppsåt för att kunna dömas till skattebrott. Uppsåtet skall täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. såväl lämnandet eller

---

<sup>43</sup> SkBrL 4§ 2 st. och Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 158-159.

<sup>44</sup> Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 159.

<sup>45</sup> Karnov, lagkommentarer till 2 § SkBrL, [www.karnovgroup.se](http://www.karnovgroup.se)

<sup>46</sup> Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 161-163.

underlåtenheten att lämna en uppgift, uppgiftens oriktighet samt själva skatteundandragandet av skatt. Även om faran för skatteundandragandet skall vara täckt av uppsåt krävs det inte att gärningsmannen har en exakt uppfattning om det belopp som riskerar att undandras. Gärningsmannen behöver inte heller ha fullt klart för sig vilka skatter eller avgifter som kan påverkas av handlandet. Underlåtenhet att lämna deklaration eller andra föreskrivna uppgifter kan begås också med indirekt eller eventuellt uppsåt.<sup>47</sup>

### **2.2.3 Avsaknad av uppsåt (vårdslös skatteuppgift)**

Om det inte föreligger uppsåt utan istället grov oaktsamhet aktualiseras brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBrL. Detta brott är den culpösa motsvarigheten till aktivt skattebrott. I likhet med vad som gäller för skattebrott inträder ansvar för vårdslös skatteuppgift oavsett om den oriktiga uppgiften avser uppgiftslämnarens egen eller annans skatt. Brottet vårdslös skatteuppgift är fullbordat så snart fara uppstår för att skatte- eller avgiftsförlust skall inträda för det allmänna. Den som genom grov oaktsamhet ej lämnar in inkomstdeklaration kan ej dömas till vårdslös skatteuppgift (eventuellt kan skattetillägg vid skönsbeskattning aktualiseras). Det passiva skattebrottet har ingen motsvarighet i vårdslös skatteuppgift.<sup>48</sup>

## **2.3 Fortsatt utredning**

Senaste utredningen där en översyn av det svenska systemet med dubbla förfaranden skedde var genom SOU 2009:58. I utredningen konstaterades att osäkerhet rådde kring hur de senaste avgörandena från Europadomstolen (Zolotukhin-målet och Carlberg-målet) skulle tolkas och hur dessa avgöranden påverkade det svenska systemets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet. Det konstaterades också i utredningen att behovet av lagändringar skulle analyseras vidare. Att utforma ett nytt sanktionssystem ansågs kräva en betydande arbetsinsats vilket det inte fanns tid för och det tycktes inte rymmas inom utredningens direktiv.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Prop. 1995/96:170 s. 159.

<sup>48</sup> Almgren, K, & Leidhammar, B, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 167.

<sup>49</sup> SOU 2009:58 s. 565-566.

# 3 Europakonventionen

## 3.1 Historisk tillbakablick

Efter andra världskriget påbörjades ett arbete inom FN som syftade till att stärka skyddet för de mänskliga rättigheterna. I Europa fanns det också en längtan att knyta staterna närmre och skapa gemensamma institutioner.<sup>50</sup> Parallellt med FN:s arbete med att stärka de mänskliga rättigheterna påbörjades ett motsvarande arbete i Europa som resulterade i Europarådets bildande 1949. Rådet utarbetade Europakonventionen<sup>51</sup> som undertecknades 4 november 1950 och trädde i kraft 1953 efter att 10 medlemstater ratificerat den. Sverige ratificerade konventionen 1952 och konventionen förkortas EKMR på svenska.<sup>52</sup>

Syftet med Europakonventionen är att uppnå enhetlig stabilitet mellan medlemsstaterna och ett sätt att nå detta syfte är att vidmakthålla och utveckla de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Konventionen innehåller medborgerliga och politiska rättigheter och genom åren har konventionen utökats med flera tilläggsprotokoll. I konventionen finns det även bestämmelser om konstitutionellt kontrollsystem. De organ som ursprungligen kontrollerade efterlevandet av konventionen var nämligen Europakommissionen och Europadomstolen.<sup>53</sup> Genom det elfte tilläggsprotokollet har de båda organen sedan 1998 ersatts permanent av Europadomstolen. Dock ska Europadomstolen inte förväxlas med EU-domstolen.

Konventionens innehåll är inte fastlagt en gång för alla utan det pågår ständigt en utveckling av tolkningen av artiklarna genom Europadomstolens avgöranden. Anledningen till detta är att en del av konventionens regler är vaga och opreciserade.<sup>54</sup>

Europakonventionen skiljer sig från andra konventioner om mänskliga rättigheter eftersom konventionens tillämpning bygger på en explicit juridisk grund med prövning i domstol där enskilda har klagorätt.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Prop. 1993/94:117 s. 9.

<sup>51</sup> Europakonventionen, heter formellt Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

<sup>52</sup> SOU 1993:40 s. 7-10.

<sup>53</sup> Prop. 1993/94:117 s. 11.

<sup>54</sup> SOU 1993:40 s. 126.

<sup>55</sup> Prop. 1993/94:117 s. 34.

## 3.2 Europakonventionens ställning i den svenska rättsordningen

När det kommer till Europakonventionens ställning i svensk rätt är Sverige sedan ratificeringen folkrättsligt förpliktigt att uppfylla de åtaganden som anges i konventionen. I början var konventionen inte en del av svensk rätt men den fick ändå stor betydelse internrättsligt. Lagstiftaren tog hänsyn till konventionen när ny lagstiftning skulle komma till stånd och ändrade även en del befintliga lagregler, detta efter avgöranden från Europadomstolen där Sverige fällts för att kränka konventionsbestämmelser. Även rättstillämparen tog hänsyn till Europakonventionen genom den allmänna tolkningsprincipen *fördragskonform lagtolkning*. Denna princip innebär att svensk lag så långt som möjligt bör tolkas så att den överensstämmer med Sveriges internationella åtaganden och den praxis som har utvecklats av konventionsorgan.<sup>56</sup>

Europakonventionen har inkorporerats i svensk rätt år 1995 genom att LEKMR trädde i kraft i samband med Sveriges EU medlemskap. Skälen till inkorporeringen av konventionen var bl.a. att markera konventionens status i Sverige och dess betydelse inom svensk rätt. Genom en inkorporering skapas det också ett direkt lagstöd och konventionen kan tillämpas i de svenska domstolarna. Införlivandet ledde till att den enskilda medborgaren fick ett starkare skydd för de medborgerliga fri- och rättigheter som regleras i konventionen.<sup>57</sup>

Det är viktigt att poängtera i sammanhanget den skillnad som föreligger mellan gemenskapsrätten och Europakonventionen. Gemenskapsrätten har direkt tillämplighet och direkt effekt i medlemsstaterna vilket innebär företräde framför svensk rätt. Europakonventionen är däremot endast implementerad såsom vanlig lag. Detta medför att Europakonventionen blir aktuell i svensk rätt på två olika sätt, dels som inkorporerad svensk lag, dels som en integrerad del av rättighetsskyddet i EU-rätten.<sup>58</sup>

De grundläggande mänskliga rättigheter som garanteras i Europakonventionen återfinns också i EU:s rättighetsstadga och har i princip samma utformning som i Europakonventionen. EU:s rättighetsstadga har tillskillnad från Europakonventionen samma rättsliga ställning som EU:s grundläggande fördrag. Detta medför att rättigheterna i EU-stadgan har direkt effekt vilket innebär att enskilda kan åberopa rättigheterna inför nationella myndigheter och domstolar. Utöver detta är rättighetsskyddet i EU-stadgan hierarkisk överordnad nationell lagstiftning inom de kompetensområden som överlåtits till EU.<sup>59</sup> Dock är

---

<sup>56</sup> Prop. 1993/94:117 s. 11-12.

<sup>57</sup> SOU 1993:40 s. 123.

<sup>58</sup> Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002, s. 148.

<sup>59</sup> SOU 2008:43 s. 43.

Europakonventionens företrädesrätt på grund av gemenskapsrätten begränsad till de områden som faller inom kompetensen för EU-rätten.<sup>60</sup>

Ansvar att kontrollera och övervaka att rättigheterna i Europakonventionen respekteras ligger på medlemsstaterna. Europadomstolen är subsidiärt kontrollorgan i förhållande till den nationella tillämpningen. Om konventionssystemet ska fungera tillfredställande är det viktigt att staterna, när en fråga om tolkning har avgjorts av Europadomstolen, anpassar sin lagstiftning eller vidtar andra åtgärder som leder till att likartade fall inte uppkommer eller klaras av utan att fallet hänvisas till Europadomstolen. Annars kan Europadomstolen dränkas med mål som gäller samma fråga vilket överbelastar domstolens verksamhet.<sup>61</sup>

### 3.3 Europakonventionens tolkningsprinciper

Bestämmelserna i Europakonventionen är allmänt formulerade och måste ofta tolkas för att kunna tillämpas. Det finns även traditionella och språkliga skillnader mellan konventionsstaterna, vilket riskerar att påverka bedömningen av konventionsreglernas innebörd. Därför är det viktigt att klargöra vilka principer som skall vara vägledande vid tolkning av konventionen.<sup>62</sup>

När det kommer till Europakonventionen är det viktigt att se konventionen som en helhet. När en bestämmelse i konventionen skall tolkas måste det ske på ett sätt så att det inte uppstår en konflikt med någon annan bestämmelse i konventionen. I övrigt har Europadomstolen ofta konstaterat att konventionen bör tolkas dynamisk, dvs. i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar kring rättsuppfattningar i konventionsstaterna. Detta innebär att den tolkning av en konventionsbestämmelse som var den korrekta vid konventionens tillkomst kan förändras med tiden. Detta är också en orsak till varför konventions förarbeten inte studeras ingående vid tolkning av konventionens innebörd. I Europadomstolens praxis är det ovanligt med hänvisningar till förarbeten trots att de finns tillgängliga och är publicerade. Europadomstolen har i stället själv utvecklat tolkningsprinciper genom sin praxis och det är genom denna praxis som bestämmelserna i konventionen får sitt konkreta innehåll.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Bernitz, U, *Sverige och europarätten*, s. 148.

<sup>61</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 3 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007, s. 33.

<sup>62</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 46.

<sup>63</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 47.



### 3.3.1 Wienkonventionen

I Wienkonventionen finns det allmänna principer för tolkning av internationella traktater i artiklarna 31 och 32.<sup>64</sup> I artikel 31 framgår det att ett traktat skall tolkas enligt ordalydelsen. Traktatens ordalydelse ska dock läsas i sitt sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsernas syfte och ändamål. Med sammanhang menas att förutom själva traktattexten även bilagor och andra dokument som har upprättats i samband med traktatets ingående. När en tolkning enligt artikel 31 inte undanröjer oklarheter kan sekundära rättskällor som förarbeten användas för att få klarhet i vad som har framkommit genom en tolkning av artikel 31.<sup>65</sup>

### 3.3.2 Principen om autonoma begrepp

Europakonventionen är ämnad att skapa en europeisk minimistandard, dvs. en skyddsnivå som är homogen för alla konventionsstater. Ingen konventionsstat får bryta mot den gemensamma minimistandarden. Självklart är det inget problem om det förekommer skillnader, genom att vissa stater inför en ökad skyddsnivå. Om minimistandard skall kunna garanteras krävs det att konventionen tolkas så att den får samma materiella innehåll för alla stater. Av denna orsak måste de olika begrepp som finns i konventionen ges en ”autonom” tolkning som är oberoende av den innebörd som begreppen ges i de nationella rättsordningarna.<sup>66</sup>

### 3.3.3 Proportionalitetsprincipen

En annan viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall genomsyra Europakonventionen är proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som är konventionsenliga kan godtas endast om de är proportionerliga, dvs. om de står i rimlig relation till det intresse de är avsedda att tillgodose. Åtgärder som är mer långtgående än vad som framstår som rimligt för ändamålet kan innefatta brott mot konventionen.<sup>67</sup>

Även i svensk rätt är proportionalitetsprincipen väl etablerad princip. Som redan har nämnts i avsnitt 2.1.4.1 TL uttrycks proportionalitetsprincipen i 51:1 st. 2 p. 2 SFL och även i 2:5 SFL finns en allmän bestämmelse om principen.

I svensk rätt har det inte bedömts att det föreligger hinder mot att någon påförs skattetillägg samtidigt som personen ställs till ansvar för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift för samma oriktiga

---

<sup>64</sup> Wienkonventionen om traktaträtten antagen 23 maj 1969 (Wienkonventionen).

<sup>65</sup> Artikel 32. Wienkonventionen.

<sup>66</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 48.

<sup>67</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 47.

uppgiftslämnande. Omvänt har det inte heller ansetts att då den skattskyldige fällt för brott mot SkBrL utgör det ett hinder mot skattetillägg. Detta system har ifrågasatts och en diskussion har förts om huruvida det svenska systemet utgör brott mot principen om *ne bis in idem*. Såvida systemet med parallella förfarandena strider mot denna princip är sannolikheten att systemet även strider mot proportionalitetsprincipen.<sup>68</sup>

### 3.3.4 Principen om diskretionär prövningsrätt

Europadomstolens uppgift är att kontrollera huruvida konventionens krav är uppfyllda eller inte. Däremot har domstolen inte till uppgift att överpröva ett nationellt avgörande i hela dess vidd och på så sätt utgöra en fjärde instans. Uppenbarligen har de nationella domstolarna ofta bättre underlag än europisk domstol för att kunna göra vissa bedömningar. Europadomstolen saknar behörighet att överpröva frågor som bevisvärdering och tillämpning av nationell rätt.<sup>69</sup>

Nationella domstolar anses utifrån sin kännedom om lokala vanor och tankesätt bättre lämpade att avgöra frågor som rör nationella intressen av särskild betydelse. Därför väljer Europadomstolen ofta att vara återhållsam i sin överprövning av dessa ärenden. Europadomstolen förlitar sig i många frågor på den nationella prövningen och även om denna prövning framstår som felaktig har domstolen avstått från att ingripa. Genom detta synsätt har Europadomstolen utvecklat principen ”*margin of appreciation*” som ger de nationella domstolarna en viss *diskretionär prövningsrätt*. Denna princip innebär att hänsyn skall kunna tas till en konventionsstats eget skön och statens särprägel/nationella identitet kan tillåta staten att begränsa en rättighet i konventionen. Den nationella domstolens avgörande skall alltså godtas utom när speciella skäl föreligger.<sup>70</sup>

## 3.4 Tolkningsprinciper vid konflikt mellan Europakonventionen och annan inhemsk rätt

Europakonventionen har genom inkorporeringen givits status som vanlig svensk lag. I utredningen SOU 1993:40 fördes det diskussioner om hur eventuella normkonflikter mellan Europakonventionen och annan nationell lag skulle lösas. Först och främst ska rättstillämparen konstatera om det

---

<sup>68</sup> Christina, Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003, s. 261.

<sup>69</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 47.

<sup>70</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 48-49.

verkligen föreligger en normkonflikt. Därefter kan rättstillämparen använda *lex posterior* principen om det föreligger en konflikt mellan Europakonventionen och lag stiftad före inkorporeringen av konventionen. *Lex posterior* principen innebär att den senare lagen ges företräde framför den tidigare lagen. Rättstillämparen kan också överväga att tillämpa *lex specialis* principen som innebär att speciallag går före generell lag oavsett reglernas inbördes ålder.<sup>71</sup> Högsta domstolens ledamöter har i remissyttrande pekat på en tredje tolkningsprincip. Den principen innebär att en konvention om mänskliga rättigheter kan, på grund av sin *speciella karaktär* och trots att den formellt inte tillerkänts högre rang än vanlig lag, ges särskild vikt vid konflikt med inhemsk lag.<sup>72</sup>

För att kunna ytterligare garantera att Europakonventionen skall ha företräde gentemot senare stiftad lag fick konventionen en särskild särställning. Detta skedde genom att det infördes en ny paragraf i RF (2:23 RF) där det tydliggörs att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Europakonventionen. Denna bestämmelse riktar sig i första hand till lagstiftaren som har det primära ansvaret för att den inhemska rätten inte strider mot konventionen. Detta hindrar dock inte svenska domstolar och myndigheter från att underlåta att tillämpa en föreskrift på den grunden att föreskriften inte är förenlig med Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen. Det är möjligt för svenska domstolar och myndigheter att underlåta tillämpning av vissa svenska lagregler med stöd av 2:23 RF och genom att tillämpa lagprövningsregeln i 11:14 RF.<sup>73</sup>

I övrigt bör svensk lag så långt som möjligt tolkas fördragskonformt så att den överensstämmer med Sveriges internationella åtaganden. Genom en sådan allmän tolkningsprincip kan det nås ett resultat som tillgodoser Europakonventionen krav.<sup>74</sup>

### 3.5 Klart stöd

HD har i sin praxis utvecklat en doktrin som ger domstolen möjligheten att besvara frågor som rör rättstillämpning.<sup>75</sup> Klart stöd- doktrinen är en metaregel som HD flera gånger lutat sig mot och byggt avgöranden på när det gäller mer allmänna bedömningar som i praktiken gäller svensk lagstiftnings förenlighet med Europakonventionen. Klart stöd- doktrinen kan endast tillämpas på allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen.<sup>76</sup>

Enligt HD är det lagstiftarens uppgift att se till att den svenska rätten överensstämmer med Europakonventionens bestämmelser, vilket framgår av

---

<sup>71</sup> SOU 1993:40 s. 127-128.

<sup>72</sup> Prop. 1993/94:117 s. 37-38.

<sup>73</sup> 2:23 RF och SOU 1993:40 s. 127-128.

<sup>74</sup> Prop. 1993/94:117 s. 37.

<sup>75</sup> NJA 2010 s. 168 I och II p. 32.

<sup>76</sup> Asp, Petter, *Inte bis in idem?* Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 105,109.

2:23 RF. Men i de fall det uppkommer frågor om intern svensk rätts förenlighet med Europakonventionen för rättstillämpningen, då aktualiseras *klart stöd* doktrinen. För att en ordning som gäller enligt intern svensk rätt ska underkännas med hänvisning till Europakonventionen krävs *klart stöd* för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.<sup>77</sup>

*Klart stöd* kan ses också som ett annat uttryck för det som uttrycks genom uppenbarhetsrekvisitet i RF 11:14. Det finns olika tolkningar på vad som menas med *klart stöd* och dess krav har skiftat i olika avgöranden.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> NJA 2010 s. 168 I och II p. 32.

<sup>78</sup> Jfr. NJA 2010 s. 168 I och II, NJA 2000 s. 622 och NJA 2005 s. 805

# 4 Regler om dubbelbestraffningsförbud

## 4.1 Ne bis in idem

Principen *ne bis in idem* betyder icke två gånger i samma sak. Den innebär att en person inte får lagföras för samma brott mer än en gång och kallas också dubbelbestraffningsförbudet. Principen finns i flera internationella instrument som bl.a. i 1966 års FN-konvention om medborgerliga och politiska rättigheter, artikel 50 i EU-stadgan samt i Europakonventionen genom artikel 4 i dess sjunde tilläggsprotokoll.<sup>79</sup>

I intern svensk rätt har principen kommit till uttryck i bestämmelsen 30:9 RB om brottmålsdomens rättskraft (*res judicata*).

## 4.2 Artiklar i Europakonventionen av betydelse för skattetillägg och skattebrott

### 4.2.1 Artikel 6 och skattetillägget

Artikeln har i den svenska översättningen följande lydelse:

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 skälig och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till den allmänna, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner 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,
- 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 betalning ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,

---

<sup>79</sup> NJA 2000 s. 622.

- 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.

Artikel 6 tillförsäkrar enskilda rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Syftet med artikeln är att garantera den enskilde en opartisk prövning av rättslig karaktär. Artikel 6 är en mångfacetterad artikel och kring artikeln har det vuxit fram en rik och nyanserad rättspraxis. Ingen annan artikel i konventionen har åberopats lika ofta som artikel 6 vilket gör artikeln till den mest tolkade och tillämpade artikeln i hela Europakonventionen.<sup>80</sup>

Rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 aktualiseras bland annat vid anklagelse för brott (any criminal charge). Det intressanta för uppsatsen är hur begreppen *brott* (brottslig gärning) och *anklagelse för brott* skall tolkas samt om skattetillägg som sanktion omfattas av brottsbegreppet i artikeln.

#### 4.2.1.1 Tolkning av artikel 6

Begreppen *brott och anklagelse för brott* är autonoma begrepp vilket innebär att de skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Europadomstolen har tagit ställning till huruvida disciplinära förfaranden kan anses vara anklagelse mot brott och faller under artikel 6. Hur ett förfarande klassificeras i den interna rätten har viss betydelse men inte en avgörande betydelse för fastställandet av straffrättsliga karaktären hos ett förfarande.<sup>81</sup>

Europadomstolen utgår ifrån de tre s.k. Engel-kriterierna i sin bedömning av vad som är anklagelse för brott. Kriterierna tar hänsyn till *hur gärningen är klassificerad* i det interna rättssystemet, *gärningens art* samt *påföljdens natur och stränghet*.<sup>82</sup> Bedömningskriterierna gällande arten och påföljden är alternativa vilket innebär att det räcker med att ett av kriterierna uppfylls för att brottslig anklagelse skall föreligga. En kumulativ metod kan dock användas när kriterierna var för sig inte leder till en säker slutsats.<sup>83</sup>

Enligt Europadomstolen är det två olika faktorer som är av betydelse för kriteriet gärningens art. Det första är bestämmelsens räckvidd, dvs. om den är av generell karaktär och riktar sig mot alla medborgare eller riktar den sig endast mot särskild grupp. Generella bestämmelser som riktar sig till alla är också brottsliga gärningar i konventionens mening. Den andra faktorn är syftet med bestämmelsen. Om syftet är avskräckande och bestraffande

---

<sup>80</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 135.

<sup>81</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 152.

<sup>82</sup> Se Engel m.fl. mot Nederländerna, no. 5100/71, 5101/71, 5354/72 och 5370/72, den 8 juni 1976.

<sup>83</sup> Prop. 2002/03:106 s. 64.

snarare än att kompensera för skada är handlingen till sin natur straffrättslig.<sup>84</sup>

Med kriteriet påföljdens natur och stränghet avses den påföljd som riskeras till följd av en viss gärning och ej den faktiskt utdömda eller den ålagda sanktionen. Påföljdens natur tar sikte på vad påföljden består i, såsom om den går ut på frihetsberövande eller innebär en ekonomisk sanktion eller annan sanktion. Frihetsberövande påföljder talar i allmänhet för att gärningen faller under artikel 6 medan typiska disciplinstraff som suspension och varning talar i motsatt riktning.<sup>85</sup> Vidare har Europadomstolen fastslagit i praxis att det inte har någon betydelse för kriteriet påföljdens natur och stränghet om ekonomisk sanktion kan omvandlas till fängelse eller inte.<sup>86</sup>

#### 4.2.1.2 Skattetillägg och artikel 6

Som tidigare har nämnts anses inte skattetillägg vara en straffrättslig påföljd i Sverige och det har tidigare varit osäkert huruvida artikel 6 omfattar skattetillägg. Europadomstolen har dock konstaterat att det svenska förfarandet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott trots att skattetillägget inte klassificeras som ett straff utan som en administrativ sanktion enligt svensk rätt. I vissa avseenden kan skattetillägg jämföras med straff eftersom skattetilläggsbestämmelserna är generella och omfattar alla skattskyldiga.<sup>87</sup>

Om gärningens natur anför Europadomstolen att avsaknaden av subjektiva rekvisit i sig inte innebär att det inte kan vara fråga om brottslig anklagelse i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Vidare påpekar Europadomstolen att det finns i flera stater brottsliga gärningar med endast objektiva rekvisit. Europadomstolen lägger också vikt vid att skattetilläggsystemet har ersatt ett tidigare straffrättsligt system och detta främst av effektivitetsskäl. Dessutom konstaterar domstolen att syftet med sanktionen inte är kostnadsersättning utan det huvudsakliga syftet är att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser. Därmed är skattetilläggs syfte både straffande och avskräckande.<sup>88</sup>

Om påföljdens natur och stränghet anför Europadomstolen att skattetillägg inte har någon övre gräns och kan uppgå till mycket höga belopp. Den omständigheten att de inte kan omvandlas till fängelse har enligt domstolen ingen avgörande betydelse för bedömningen. Eftersom skattetilläggen är

---

<sup>84</sup> Prop. 2002/03:106 s. 63.

<sup>85</sup> Prop. 2002/03:106 s. 63.

<sup>86</sup> Se Janosevic mot Sverige, no. 34619/97, den 23 juli 2002 och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 36985/97, den 23 juli 2002.

<sup>87</sup> Se Janosevic mot Sverige, no. 34619/97, den 23 juli 2002 och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 36985/97, den 23 juli 2002.

<sup>88</sup> Prop. 2002/03:106 s. 70.

generella och har både bestraffande och avskräckande syfte omfattas de av artikel 6 i Europakonventionen.<sup>89</sup>

Även HD och HFD har fastslagit att artikel 6 är tillämplig på förfarande gällande skattetillägg.<sup>90</sup>

## 4.2.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Artikeln har i den svenska översättningen följande lydelse:

1. 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.
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.

Det har tidigare diskuterats om artikel 6 i Europakonventionen innefattar ett skydd mot att den som en gång har blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott skall vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak. Dock anses inte artikel 6 innefatta ett generellt förbud mot lagföring två gånger i samma sak. Det har emellertid genom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet införts ett principiellt förbud mot dubbel lagföring.<sup>91</sup> Sedan 1 november 1998 gäller Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll som lag i Sverige och genom tilläggsprotokollet har Europakonventionens rättighetsskydd utvidgats för de enskilda.<sup>92</sup>

Europadomstolen har dessutom konstaterat tydligt att principen om *ne bis in idem* endast omfattas av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet samt att konventionens övriga bestämmelser varken direkt eller indirekt garanterar principen.<sup>93</sup>

En viktig begränsning i dubbelbestraffningsförbudet är att det endast gäller lagföring inom en och samma stat. Enligt artikeln kan en dom i en stat inte hindra att samma person lagförs för samma sak i en annan stat. En sådan rättskraft över de nationella gränserna regleras ej i artikel 4. Det krävs också att en dom är en slutlig dom som vunnit laga kraft om denna tidigare dom skall hindra ny lagföring. Om en sådan dom finns utgör ny lagföring ett

---

<sup>89</sup> Prop. 2002/03:106 s. 70.

<sup>90</sup> Se NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref. 66 I och II.

<sup>91</sup> Europakonventionen artikel 4.2 sjunde tilläggsprotokollet.

<sup>92</sup> Prop. 2002/03:106 s 92.

<sup>93</sup> Ponsetti och Chesnel mot frankrike, no. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999.



brott mot artikel 4 oavsett om den nya lagföringen leder till en ny dom eller inte.<sup>94</sup>

Det finns ett viktigt undantag från huvudregeln i punk 2 artikel 4. Hinder mot ny lagföring föreligger alltså inte när det har framkommit nya omständigheter som påverkar utgången av målet eller det i den tidigare rättegången skett ett grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt. De förfaranden som åsyftas är resning eller undanröjande av en dom p.g.a. domvilla om dessa förfaranden är möjliga enligt den nationella rätten.<sup>95</sup>

Det bör påpekas att artikel 4, liksom övriga bestämmelser om mänskliga rättigheter, är avsedd att ge den enskilde rättigheter. Det betyder att ett nytt förfarande som bara kan leda till förmånligare resultat för den dömda knappast kan anses strida mot artikeln 4 och dess syfte.<sup>96</sup>

#### **4.2.2.1 Skattetillägg och tolkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet**

För att tillämpa artikel 4 krävs det att brottet är av straffrättslig karaktär. Skyddet i artikeln är begränsat till straffrättsliga förfaranden mot en person (criminal proceedings). Artikel 4 utgör nämligen inget hinder mot att den som blivit dömd för brott även blir föremål för ett förfarande av annan karaktär, t.ex. ett disciplinärt förfarande.<sup>97</sup>

Enligt förarbetena skall begreppet ”brottmålsrättegång” i artikel 4 tolkas autonomt och ges en allmängiltig tolkning. Det saknar alltså betydelse för tillämpningen av artikel 4 om konventionsstaterna i sina nationella rättsordningar tolkar ett förfarande som en brottmålsrättegång eller inte. Vad som innefattas i begreppet brottmålsrättegång skall avgöras utifrån kriterierna i artikel 6 i Europakonventionen. Den dåvarande regeringens ståndpunkt vid 2003 års reform är det möjligt att varje förfarande som resulterar i ett ingripande som anses vara ett straff enligt artikel 6 i Europakonventionen skulle kunna vara en brottmålsrättegång. Dock är regeringen tveksam till att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet ska tolkas på detta sätt. En sådan tolkning skulle enligt regeringen ha betydande konsekvenser för flera konventionsstater. Eftersom flera av staterna har rättssystem med dubbla förfaranden som möjliggör såväl administrativa som straffrättsliga åtgärder för en och samma förseelse. Regeringens bedömning är att om ett förfarande ansetts omfattas av artikel 6 i Europakonventionen utgör detta endast en omständighet som skall beaktas vid bedömningen om

---

<sup>94</sup> Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, s. 516.

<sup>95</sup> Prop. 2002/03:106 s. 92.

<sup>96</sup> Prop. 2002/03:106 s. 93.

<sup>97</sup> Prop. 2002/03:106 s. 99.

samma förfarande omfattas av begreppet brottmålsrättegång i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.<sup>98</sup>

Den tidigare regeringen bedömer vidare i förarbeten att det inte kan uteslutas att Europadomstolen vid en prövning skulle anse att skattetilläggsförfarandet omfattas av uttrycket brottmålsrättegång i artikel 4. Detta trots att det är osäkert att avgöra vad som krävs för att ett förfarande skall anses vara en brottmålsrättegång enligt artikel 4.<sup>99</sup>

Vidare uttrycks det i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet ett principiellt förbud mot att någon får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i det berörda landet.

Enligt den dåvarande regeringen skall uttrycket *slutligt frikänd eller dömd* inte tolkas autonomt eftersom hänvisning görs till att det skall vara i enlighet med *lagen och rättegångsordningen i staten*. En sådan tolkning tillåter enligt regeringen dubbla förfaranden när det första förfarandet är straffrättsligt och det andra är administrativt men inte tvärtom. Dock är regeringen tveksam till att artikel 4 skall tolkas på detta sätt. Regeringen drar slutsatsen att även administrativa förfaranden kan omfattas av artikel 4 med tanke på Europadomstolens uttalande i praxis. I vilken ordning förfaranden sker saknar alltså betydelse för frågan om konventionsbrott av artikel 4 har skett.<sup>100</sup>

Den tidigare regeringen är av den uppfattningen att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet bör tolkas på det sättet att dess syfte är att förhindra ett förfarande där ett åtal för ett skattebrott, varigenom både den subjektiva och den objektiva sidan av saken prövas, följs av en skattetilläggsprocess, där bara den objektiva sidan av saken prövas. I denna situation blir konsekvensen att den första prövningen konsumerar den andra prövningen. En omvänd ordning med en skattetilläggsprocess först skulle inte vid denna tolkning leda till samma problem gentemot artikel 4 eftersom hela saken inte har prövats genom skattetilläggsprocessen. Regeringen finner dock inte stöd för att artikel 4 har tolkats på detta sätt utifrån befintlig praxis.<sup>101</sup>

Utifrån 2003 års reform och förarbeten är den svenska ordningen med dubbla sanktionssystem med största sannolikhet är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Detta förutsatt att rekvisiten för skattebrott skiljer sig från de rekvisit som finns i reglerna om skattetillägg. Dessutom skiljer sig de grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg när det kommer till de subjektiva förutsättningarna i stor utsträckning så att det inte kan anses vara

---

<sup>98</sup> Prop. 2002/03:106 s. 100.

<sup>99</sup> Prop. 2002/03:106 s. 100.

<sup>100</sup> Franz Fischer mot Österrike, no.37950/97, den 29 maj 2001. Och Prop. 2002/03:106 s.

100.

<sup>101</sup> Prop. 2002/03:106 s. 103.

samma ”brott” i den mening som åsyftas i artikel 4. Eftersom skattetillägg och skattebrott tillhör två olika sanktionssystem med helt olika syften, kan denna omständighet få betydelse vid eventuell prövning i Europadomstolen.<sup>102</sup>

Den nuvarande regeringens ställning är att frågan om skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet bör utredas vidare. Enligt den nuvarande regering finns det skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system.<sup>103</sup>

Huruvida dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 förhindrar en ny rättegång i en viss situation beror på om det är fråga om samma brott. Artikel 4 utgör inte något uttryckligt hinder mot att dubbla sanktioner påförs i samma process eller i parallella förföranden. Problem uppstår när det är samma brott som prövas i båda processerna och för att avgöra om det förekommer ett brott mot artikel 4 måste det avgöras om förfarandena gäller samma brott. Europadomstolens praxis gällande kriterierna för hur begreppet samma brott ska tolkas enligt artikel 4 kommer behandlas längre fram i uppsatsen.<sup>104</sup>

## **4.3 Europiska unionens stadga om de grundläggande mänskliga rättigheter**

Det har diskuterats länge huruvida EU skall ha en egen rättighetsstadga eller tillträda Europakonventionen. År 1996 fastslogs det att EU inte har någon kompetens att tillträda Europakonventionen eftersom det skulle krävas fördragsändring för att unionen skall kunna ansluta sig till konventionen. Utöver fördragsändringen behövdes även justering av Europakonventionen så att internationella organisationer som EU skulle kunna ansluta sig till konventionen.<sup>105</sup>

Det togs år 1999 ett politiskt och diplomatiskt initiativ till EU-stadgan som skulle fungera som en egen rättighetskatalog för unionen. I slutet av år 2000 godtogs stadgan politiskt av EU:s medlemstater utan att stadgan blev rättsligt bindande. Syftet med Stadgan var att konsolidera och förtydliga EU:s redan existerande skyldighet att respektera grundläggande rättigheter och inte skapa nya rättigheter. Genom att Lissabonfördraget ratificerades år 2009 har EU-stadgan blivit rättsligt bindande och även fått samma rättsliga ställning som EU:s grundläggande fördrag.<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup> Prop. 2002/03:106 s. 102.

<sup>103</sup> Prop. 2010/11:165 s. 474-475.

<sup>104</sup> SOU 2010:63 s 74-75.

<sup>105</sup> SOU 2008:43 s. 13.

<sup>106</sup> SOU 2008:43 s. 13-15 och artikel 6.1 EUF- fördraget.

### 4.3.1 EU-stadgans rättsliga ställning

EU-stadgans rättsliga ställning fastslås uttryckligen i artikel 6 i EUF-fördraget. Där anges det att rättighetsstadgan har samma rättsliga värde som själva EU: fördraget. Som redan har konstaterats i avsnitt 3.2 har rättigheterna i EU-stadgan direkt effekt vilket medför att enskilda kan åberopa rättigheterna inför nationella myndigheter och domstolar. Vid normkonflikter ges EU-stadgan rättshierarkiskt företräde framför nationell rätt. Detta innebär att vid eventuella konflikter mellan nationell svensk rätt och EU: rättsliga regler skall den nationella regeln inte tillämpas. Dock är denna företrädesrätt på grund av gemenskapsrätten begränsad till de områden där lagstiftningskompetensen har överlåtits till EU.<sup>107</sup>

EU-stadgans fördragsställning innebär att svenska domstolar i högre grad än tidigare måste begära EG-domstolens vägledning vid tolkning av EU: rätten. Nationella domstolar har möjlighet att enligt artikel 267 i EUF-fördraget begära förhandsavgöranden från EG-domstolen. Artikel 267 har till funktion att åstadkomma en samverkan mellan nationella domstolar och EG-domstolen i syfte att främja en enhetlig tillämpning av EU-rätten i alla medlemsstater.<sup>108</sup>

Enligt artikel 267 i EUF-fördraget är EG-domstolen behörig att meddela förhandsavgörande gällande bl.a. tolkningen av fördraget samt andra rättsakter som har beslutats av gemenskapens institutioner. Nationella domstolar får begära förhandsavgörande om det anses nödvändigt för att kunna döma i ett mål. Däremot är nationella domstolar som dömer i högsta instans skyldiga att begära förhandsavgörande om det behövs för målets avgörande.<sup>109</sup>

När det rör sig om förhållandet mellan EU-stadgan och Europakonventionen får stadgans bestämmelser inte tolkas på ett sätt som inskränker skyddet för de mänskliga rättigheter som finns i Europakonventionen.<sup>110</sup> Enligt artikel 52.3 EU-stadgan skall de rättigheter i EU-stadgan som också återfinns i Europakonventionen ha samma innebörd och räckvidd som de i konventionen.<sup>111</sup> EU-stadgans skyddsnivå får ej aldrig vara lägre än det skydd som Europakonventionen garanterar, detta hindrar dock inte att unionsrätten tillförsäkrar ett mer långtgående skydd för sina medborgare. Syftet med artikel 52.3 är att se till att rättigheterna i Europakonventionen inte urholkas samt att undvika att Europadomstolen och EG-domstolen tolkar rättigheter på olika sätt.<sup>112</sup>

---

<sup>107</sup> SOU 2008:43 s. 43.

<sup>108</sup> SOU 2008:43 s. 47.

<sup>109</sup> Artikel 267 EUF-fördraget.

<sup>110</sup> Artikel 53 EU-stadgan.

<sup>111</sup> Artikel 52.3 EU-stadgan.

<sup>112</sup> SOU 2008:43 s. 34 och 37.

### 4.3.2 Dubbelbestraffningsförbudet i artikel 50 EU-stadgans

I EU:s rättighetsstadga uttrycks principen om *ne bis in idem* i artikel 50. Artikeln fastställer rätten att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott. Motsvarande rättighet om förbud mot dubbelbestraffning återfinns i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Tillskillnad från artikel 4 är dubbelbestraffningsförbudet i artikel 50 inte begränsad till gälla en och samma stats behörighet utan gäller även flera staters behörigheter. Artikel 50 förbjuder dubbel lagföring inom hela unionen och en dom i en stat hindrar att samma person lagförs för samma sak i en annan stat. När det är fråga om tillämpning av *ne bis in idem* inom en och samma stat skall rättigheten i artikel 50 anses ha samma innebörd och räckvidd som artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.<sup>113</sup>

Principen om *ne bis in idem* tillämpades långt innan EU:s rättighetsstadga blev rättsligt bindande. Sedan 1960-talet har EG-domstolen tillämpat förbud mot dubbelbestraffning.<sup>114</sup>

Haparanda tingsrätt har begärt förhandsavgörande från EU-domstolen gällande tolkning av artikel 50 i EU-stadgan och huruvida det svenska dubbla systemet med skattetillägg och skattebrott för samma gärning strider mot EU:s rättighetsstadga.<sup>115</sup> Detta mål kommer att behandlas mer ingående senare i avsnitt 6.3.4.

### 4.4 Dubbelbestraffningsförbudet i svensk rätt

En av de reformer som genomfördes under den franska revolutionen var att domstolarna inte fick återuppta dömda brottmål till ny handläggning. Sedan dess har den straffprocessuella maximen *ne bis in idem* betraktats som en grundläggande rättsstatlig princip. I svensk rätt uttrycks principen i 30:9 RB<sup>116</sup> 1 st. för brottmålsdomens rättskraft. Enligt denna bestämmelse får ett nytt åtal för samma gärning inte upptas till prövning sedan frågan en gång slutgiltigt prövats inför rätta. Den tidigare domen utgör ett processhinder som ska beaktas *ex officio*. Syftet med principen är att säkerställa medborgarnas personliga trygghet.<sup>117</sup>

Domens rättskraft har i allmänhet två funktioner. Det ena är rättskraftens funktion som processhinder och det andra är rättskraftens prejudiciella betydelse. Rättskraftens funktion som processhinder är domens negativa

---

<sup>113</sup> SOU 2008:43 s. 32.

<sup>114</sup> SOU 2008:43 s. 32.

<sup>115</sup> Haparanda tingsrätt, Målnummer B 550-09. Protokoll från 23 december 2010.

<sup>116</sup> Rättegångsbalken (1942:740).

<sup>117</sup> Ekelöf, Per Olof, Bylund, Torleif, Edelstam, Henrik, *Rättegång – tredje häftet*, 6 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 154.

rättskraft eller domens *res judicata*-verkningar. Det är enbart lagakraftvunna domar som utgör *res judicata*. Rättskraftens prejudiciella funktion, innebär dess bindande betydelse i en annan rättegång och är domens positiva rättskraft.<sup>118</sup>

Bestämmelsen i 30:9 RB om brottmålsdomens rättskraft förhindrar alltså senare åtal för samma gärning som prövats genom domen och omfattar i stort sett alla straffrättsliga påföljder för den aktuella gärningen. Däremot utesluter rättskraften ej, att samma gärning blir sanktionerad med annan rättsföljd som är av icke-straffrättslig natur (som exempelvis skadeståndstalan). Det är många gånger svårt att avgöra hur omfattande domens rättskraft är, dvs. var gränsen mellan ”samma sak” och ”annan sak” går.<sup>119</sup>

Domens rättskraft enligt 30: 9 RB är knuten endast till den omständigheten att det rör sig om samma gärning. Regeln hindrar att nytt åtal väcks gällande samma gärning. Om det är fråga om samma gärning eller inte avgörs av gärningens identitet. När en brottmålsdom vunnit laga kraft, skall samma persons ansvar för samma gärning inte prövas igen, utan talan ska avvisas av domstolen pga. *res judicata*. Den lagakraftvunna domen utgör då ett processhinder för en ny talan. För att det ska vara fråga om en annan gärning krävs det att ett nytt moment gärningsmoment åberopas. Med gärningsmoment menas de objektiva rekvisit som varken utgör handling eller effekt. Ett rättskraftigt brottmåls dom kan dock under viss förutsättning angripas genom bestämmelserna om resning och domvilla.<sup>120</sup>

Rättskraftsregeln avser endast svenska domar och rättegångar och den sträcker sig enbart inom straffprocessuella förfarandet. Med brottmålsdom jämställs då godkända strafförelägganden och godkända förelägganden om ordningsbot.<sup>121</sup> Avgöranden från förvaltningsdomstol utgör därför inte processhinder för en fråga som prövas av en allmän domstol i ett brottmål, eftersom det avgörandet faller utanför den allmänna domstolens behörighet.<sup>122</sup> Däremot är de förvaltningsrättsliga beslutens och domarnas rättskraft i förhållande till ett brottmål oreglerad i RB.

---

<sup>118</sup> Ekelöf, Per Olof, Bylund, Torleif, Edelstam, Henrik, *Rättegång – tredje häftet*, s. 157ff.

<sup>119</sup> Träskman, Per-Ole, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, Juridisk tidskrift 2004/05, nr 4, s. 862 ff.

<sup>120</sup> Ekelöf, Per Olof, Bylund, Torleif, Edelstam, Henrik, *Rättegång – tredje häftet*, s. 157-158.

<sup>121</sup> 48:3 RB.

<sup>122</sup> Träskman, Per-Ole, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, Juridisk tidskrift, 2004/05, nr 4, s. 863.

# 5 Europadomstolens praxis

## 5.1 Tidigare rättsläge om *ne bis in idem*

### 5.1.1 Gradinger mot Österrike

Europadomstolen prövade för första gången begreppet samma brott i rättsfallet *Gradinger mot Österrike*.<sup>123</sup> Den klagande Gradinger åtalades först för att han under bilkörning vållat någon annans död. Som försvårande omständighet åberopades det också att han kört bilen under påverkan av alkohol. Domstolen fann Gradinger skyldig till vållande till annans död och han dömdes för detta brott enligt en bestämmelse i den österrikiska strafflagen. Den försvårande omständigheten dvs. påverkan av alkohol prövades av domstolen men kunde inte styrkas. Trots detta ålades Gradinger senare av förvaltningsmyndighet ett bötesstraff enligt österrikiska vägtrafiklagen för att han kört bil under alkoholpåverkan vid samma tidpunkt som dödsvållandet ägt rum.

Gradinger gjorde gällande att han hade straffats för en gärning som han tidigare frikänts från. Europadomstolen konstaterade att trots att det rörde sig om två olika förfaranden att det var samma gärning som bedömts två gånger. Domstolen fann att det var samma uppförande och samma gärning (same conduct) som har varit föremål för prövning i de båda förfarandena vilket utgjorde en kränkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Enligt domstolen spelade inte den nationella klassificeringen av brotten, bestämmelsernas natur och dess ändamål någon avgörande betydelse. Tolkningen av brottsbegreppet grundas på att det är samma brott när det är samma gärning som ligger till grund för de båda förfarandena.

### 5.1.2 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike

*Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*<sup>124</sup> handlar om två franska medborgare som hade underlåtit att avge mervärdeskattdeklarationer och inkomstdeklarationer för åren 1988-1990 samt 1989-1992. Skattemyndigheten i Frankrike gjorde revision som ledde till att de båda skattskyldiga påfördes skattetillägg för underlåtenhet att lämna inkomstdeklaration i enlighet med den franska skattelagstiftningen.

Ponsetti hade underlåtit att redovisa en summa om 95 823 FRF för första redovisningsåret, 206 388 FRF andra redovisningsåret samt 286 957 FRF tredje året. För all undandragen skatt påfördes Ponsetti ett skattetillägg som

---

<sup>123</sup> Gradinger mot Österrike, no. 15963/90, den 23 oktober 1995.

<sup>124</sup> Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, no. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999.

totalt uppgick till 336 405 FRF. Chesnel hade undgått att redovisa en summa på totalt 1 212 599 FRF och påfördes för sin underlåtenhet ett skattetillägg på 1 021 894 FRF. Efter kort tid påbörjades straffrättsliga förfaranden mot de båda skattskyldiga där de åtalades och dömdes för skattebedrägeri. Chesnel blev dömd till tolv månaders fängelse samt böter på 10 000 FRF. Ponsetti dömdes till tre månaders fängelse och böter på 10 000 FRF. Dock, efter det att Ponsetti överklagat till högre instans skärptes hans straff till sex månaders fängelse och böter på 20 000 FRF.

Europadomstolen prövade frågan huruvida den administrativa sanktionen skattetillägg och den straffrättsliga sanktionen skattebedrägeri utgjorde straff för samma brott. De skattskyldiga hävdade att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hade kränkts eftersom bestämmelserna i den franska lagstiftningen om skattetillägg och skattebedrägeri var desamma och de hade straffats för samma sak två gånger. Ponsetti och Chesnel hänvisade också till rättsfallet *Gradinger mot Österrike*. Europadomstolen konstaterade att för att kunna dömas för brottet skattebedrägeri krävs det att den skattskyldige uppsåtligen underlåtet att lämna in deklarationen inom föreskriven tid. Enligt domstolen är det däremot tillräckligt för påförande av skattetillägg att den skattskyldige inte lämnar in deklarationen inom den föreskrivna tiden. Domstolen fann att med hänsyn till att de grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig väsentligt från rekvisiten för påförande av skattetillägg att det inte var fråga om samma brott. Därmed var artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte heller tillämplig. Europadomstolen fann att klagomålen var ogrundade och beviljade därför inte prövningstillstånd. Tolkningen av brottsbegreppet grundas på skillnader i de subjektiva rekvisiten i de olika förfarandena trots att det är samma gärning som prövas.

### 5.1.3 Oliveira mot Schweiz

I *Oliveira mot Schweiz*<sup>125</sup> dömdes Oliveira först för hastighetsförseelse av en polisdomare i ett förfarande. Oliveira hade tappat kontrollen över sin bil eftersom hon inte hade anpassat sin hastighet till rådande vägförhållanden. Därefter dömdes hon i ett senare förfarande till vållande till kroppsskada för att genom vårdslöshet orsakat fysisk skada hos den mötande bilens förare. Europadomstolen konstaterade att det andra förfarandet inte stred mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet eftersom det var fråga om två separata brott som hade begåtts genom en och samma handling. Detta var nämligen ett typiskt exempel på att en och samma gärning kunde utgöra olika överträdelser mot flera normer och brotten kunde prövas i olika förfaranden.

I målet säger Europadomstolen att just den omständigheten att straffen i de olika förfarandena inte var kumulativa utan det mildare straffet konsumeras av det strängare straffet gör att samma gärning kan lagföras i två separata

---

<sup>125</sup> Oliveira mot Schweiz, no. 25711/94, den 30 juli 1998.



processer.<sup>126</sup> Det fanns inget hinder mot att olika brott som vållats av samma gärning blev föremål för separat lagföring. Enligt Europadomstolen förbjuder artikel 4 flera prövningar av *samma brott*. Detta mål skiljer sig från det första rättsfallet *Gradinger mot Österrike* där domstolen kom fram till den motsatta slutsatsen.

### 5.1.4 Franz Fischer mot Österrike

Europadomstolen medgav i *Franz Fischer mot Österrike*<sup>127</sup> att domstolens tidigare praxis i rättsfallen *Gradinger mot Österrike* och *Oliveira mot Schweiz* kunde anses motsägelsefulla. I detta rättsfall hade Franz Fischer kört bil under påverkan av alkohol och ålades först i ett administrativt förfarande ett bötesstraff för gärningen. Senare dömdes han för vållande till annans död av en domstol till fängelse för att han vid samma tillfälle orsakat en persons död. Det faktum att han före bilkörningen berusat sig bedömdes som en straffskärpande omständighet. Frågan var om Franz Fischer i strid med artikel 4 åtalats och dömts för ett brott som han redan tidigare dömts för. Europadomstolen fann att han dömts två gånger för ett och *samma brott* och att artikel 4 hade kränkts. Domstolen menade att de element som konstituerade det administrativa brottet och den straffskärpande omständigheten som lades till grund för straffet i brottsmålet överensstämde med varandra d.v.s. de innehöll samma väsentliga element.

Enligt domstolen kan en och samma gärning visserligen innefatta flera brott och när en person åtalas för flera brott som härstammar från samma gärning är det nödvändigt att undersöka om brotten innehåller samma väsentliga element. Endast när brotten har samma väsentliga element ("whether or not such offences have the same essential elements") föreligger det en konventionskränkning. Däremot föreligger det inte någon kränkning av artikel 4 om två brott endast marginellt överlappar varandra. Denna tolkning av brottsbegreppet som *väsentligen samma element* tillämpades också i *W.F. mot Östrike* och *Sailer mot Östrike*.<sup>128</sup> I båda dessa rättsfall konstaterades det vidare att om väsentliga element i två olika brott är desamma, då är det fråga om samma brott.

### 5.1.5 Rosenquist mot Sverige

Bland Europadomstolens tidigare praxis kan fallet *Rosenquist mot Sverige*<sup>129</sup> framhållas som specifikt. Fallet gällde förhållandet mellan skattetillegg och skattebedrägeri (numera skattebrott). Rosenquist hade underlåtit att deklarerera för beskattningsåret 1991 och Skatteverket

---

<sup>126</sup> Punkt 27.

<sup>127</sup> Franz Fischer mot Österrike, no.37950/97, den 29 maj 2001.

<sup>128</sup> W. F. mot Österrike, no. 38275/97, den 30 maj 2002. Sailer mot Österrike, no. 38237/97, den 6 juni 2002.

<sup>129</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

sköntaxerades honom på grund av avsaknad av deklaration. Han påfördes även skattetillägg av myndigheten. Efter revision omprövades Skatteverkets beslut och ytterligare inkomster beskattades och skattetillägg påfördes höjningen. Rosenquist överklagade och både Länsrätten och Kammarrätten avslag hans överklagan. Därefter begärde han prövningstillstånd hos Regeringsrätten som inte meddelade något prövningstillstånd. Under tiden processen pågick i förvaltningsdomstolarna inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Rosenquist. Han åtalades och fälldes för grovt skattebedrägeri för sin underlåtenhet att lämna deklaration i avsikt att undgå skatt. Tingsrätten dömde Rosenquist till ett års fängelse och hovrätten skärpte straffet till två års fängelse. Därefter överklagades domen till HD som avvisade överklagan. Rosenquist överklagade sedan till Europadomstolen då han ansåg att han hade dömts två gånger för samma brott vilket stred mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Europadomstolen konstaterade först att artikel 4 var tillämplig eftersom en process gällande skattetillägg anses som en brottmålsrättegång om en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonvention.

Domstolen anförde därefter att förutsättningarna för påförandet av skattetillägg inte var tillräckliga för ansvar för skattebedrägeri. För straffrättsligt ansvar krävdes det uppsåt eller grov oaktsamhet vilket inte var en förutsättning för skattetillägg. Subjektiva rekvisit som uppsåt och grov oaktsamhet var ett väsentligt element för brottet skattebedrägeri men så var ej fallet för skattetilläggsförfarandet. Därmed skiljde skattetillägget och skattebedrägeriget sig åt i sina väsentliga element.

Europadomstolen hänvisade till de svenska avgörandena NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79 och påpekade att syftet med skattebedrägeribrottet skiljde sig från syftet med att påföra skattetillägg. Syftet med det straffrättsliga ansvaret var inte bara avskräckande utan också bestraffande. Däremot var syftet med skattetillägget att säkerställa grunden för det nationella skattesystemet. Kontroll och sanktioner var nödvändiga verktyg för att effektivt åstadkomma att miljoner skattskyldiga ska uppfyllde sina grundläggande skyldigheter att lämna den information som krävs för beskattning. Mot den bakgrunden fann domstolen att det var fråga om två skilda brott som i sina väsentliga element skiljer sig från varandra. Något brott mot artikel 4 hade inte begåtts och Rosenquist kunde dömas för skattebedrägeri trots att han tidigare påförts skattetillägg. Domstolen prövade därför inte målet i sak.

### **5.1.6 Kommentar till Europadomstolens tidigare praxis om *ne bis in idem***

Johan Munck anser att det hade varit orimligt om Europadomstolen hade kommit fram till någon annan slutsats i fallet *Rosenquist mot Sverige*. Enligt honom hade det varit absurt om det svenska systemet skulle strida mot grundläggande mänskliga rättigheter. Europadomstolens motivering

gällande de parallella sanktionernas ändamål, var tillsynes svår att logiskt försvara och stämde inte med domstolens tidigare praxis. Då avgörandet *Rosenquist mot Sverige* var ingen dom utan endast ett avvisningsbeslut där klagomålet förklarades ”inadmissible” anser Munck att prejudikatvärdet av målet är begränsat.<sup>130</sup>

Även Per Ole Träskman har kritiskt uttalat sig om *Rosenquist mot Sverige* avgörandet. Träskman anser att rättsfallet strider mot hela tanken bakom *ne bis in idem* att i samma fall fastställa en sanktionsavgift och samtidigt döma till straff för brott. Han ställer sig frågande om det i själva verket är befogad att göra åtskillnad mellan sådana påföljder för brott som endast används i avskräckande syfte och sådana som används både i ett avskräckande syfte och bestraffande syfte. Träskman tvivlar på om det verkligen är rätt att skattetilläggsinstitutet har börjat användas endast som ett medel att tvinga den skattskyldige att uppfylla sin upplysningsplikt. Vidare hänvisar han till NJA 2000 s. 622 där HD har fastslagit att skattetillägget har ett repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion. Om Europadomstolens hållning i *Rosenquist mot Sverige* består kan en lagändring bli aktuell för att uppnå ett mer rationellt och rättssäkert system.<sup>131</sup>

I regeringens senaste utredning SOU 2009:58 konstaterades att Rosenquist-målet 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.<sup>132</sup>

## 5.2 Senare rättsläge om *ne bis in idem*

Det har skett en utveckling av Europadomstolens praxis på området dubbelbestraffning. Rättsläget har förändrats och tagit en annan riktning när det gäller praxis om vad som anses utgöra samma sak. Europadomstolen har uttalat att skillnad i krav på subjektiva rekvisit inte kan vara en grund för att skilja två brott åt. Uttalandet gjordes av Europadomstolen i *Carlberg mot Sverige*. Dock saknade uttalandet betydelse för beslutet. Just målet *Carlberg mot Sverige* samt annan efterföljande praxis på området redogörs för nedan.

### 5.2.1 Carlberg mot Sverige

Fallet *Carlberg mot Sverige*<sup>133</sup> gällde förhållandet mellan bokföringsbrott och skattetillägg. Europadomstolen har avvisat målet. Orsaken till att

---

<sup>130</sup> Munck, Johan, *Recension av Karin Almgren & Börje Leidhammars Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik 2006, Juridisk tidskrift 2006-07 s. 465-466.

<sup>131</sup> Träskman, Per-Ole, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, Juridisk tidskrift, 2004/05, nr 4, s. 869-872.

<sup>132</sup> SOU 2009:58 s. 564.

<sup>133</sup> *Carlberg mot Sverige*, no. 9631/04, den 27 januari 2009.

dubbelbestraffning inte ansågs föreligga var att den sökandes bokföringsskyldighet var en separat skyldighet som inte var beroende av att bokföringen används för att bestämma skattskyldighet. Även om den sökande inte hade fullgjort lagens krav på bokföringen, kunde han ha uppfyllt skyldigheten att lämna korrekt information till grund för beskattning. Utan att det fick betydelse för beslutet uttalade sig domstolen om betydelsen av att bokföringsbrott till skillnad från skattetillägget innehåller ett subjektivt rekvisit. Enligt domstolen utgör de subjektiva rekvisiten ingen grund för att skilja två brott i den mening som åsyftas i artikel 4.1

## 5.2.2 Zolotukhin mot Ryssland

Målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>134</sup> gäller inte sanktioner på skatteområdet utan administrativa och straffrättsliga för störande av ordningen. Rättsfallet är ändå av intresse eftersom Europadomstolen generellt uttalar sig om innebörden av förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4. Målet avgjordes dessutom i storkammare efter att detta begärts av Ryssland i enlighet med artikel 43 i Europakonventionen.<sup>135</sup> En parts begäran om att ett mål ska avgöras i stor sammansättning skall beviljas om målet ger upphov till en allvarig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av Europakonventionen eller protokollen till denna eller rör en allvarig fråga av stor allmän betydelse.<sup>136</sup>

Zolotukhin tog med sig sin flickvän in på militärt område utan tillstånd och arresterades av polisen. Vid tillfället var han berusad, uppträdde oförskämt, hotade en tjänsteman med våld samt försökte fly. Samma dag dömdes han i ett administrativt förfarande för oförskämt uppträdande. Domen kunde inte överklagas och verkställdes omedelbart genom tre dagars frihetsberövande. Därefter inleddes ett straffrättsligt förfarande som också innefattade nämnda oförskämthet. Zolotukhin klagade till Europadomstolen och hävdade att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hade kränkts då han prövats för samma brott.

I sin prövning gör Europadomstolen en utförlig genomgång av hur principen *ne bis in idem* uttrycks i andra internationella regelverk. Därefter gör domstolen en komparativ analys av olika lydelse av *ne bis in idem* som förekommer och konstaterar att både begreppen samma brott ("same offence") och samma gärning ("same act") förekommer.<sup>137</sup> Europadomstolen inleder sin prövning med att först utreda om det första förfarandet som Zolotukhin dömts för är av straffrättslig natur. Inom intern rysk rätt klassificerades det första förfarandet som administrativt men Europadomstolen kommer fram till motsatt slutsats. Med hjälp av de tre Engel-kriterierna fastställer domstolen att det första förfarandet har

<sup>134</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>135</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009, p 7.

<sup>136</sup> Artikel 43. Europakonventionen.

<sup>137</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009, p 79.

straffrätlig natur med hänsyn till gärningens art och påföljdens stränghet. Därmed blir artikel 4 också tillämplig.

Europadomstolen undersöker senare huruvida Zolotukhin har åtalats för samma brott i båda förfaranden. Här gör domstolen generella uttalanden om begreppet *samma brott*. Europadomstolen går igenom sin tidigare praxis vad gäller tillämpningen av artikel 4 och konstaterar att flera olika metoder använts för att bedöma om det rör sig om ett eller flera brott. Domstolen framför att förekomsten av olika metoder skapar rättsosäkerhet vilket domstolen vill avhjälpa. Enligt domstolen finns det skäl att harmonisera tolkningen av begreppet samma brott (same offence). Domstolen anser att artikel 4 skall 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 det första brottet.<sup>138</sup> Fokus för domstolens undersökning är de fakta som utgör konkreta faktiska omständigheter som gäller samma person och som hänger samman i tid och rum. Det handlar alltså om de fakta som måste visas för att säkerställa en fällande dom eller fakta som krävs för att inleda ett straffrätligt förfarande.<sup>139</sup>

När domstolen tillämpade tolkningen på det aktuella fallet fann domstolen att förhållandena i de båda förfarandena skiljde sig åt endast på en punkt, nämligen hotet att använda våld mot en polis, och att de därför skulle anses som väsentligen desamma. Det senare straffrättsliga förförandet som inletts mot Zolotukhin var enligt domstolen samma brott som det han redan blivit dömd för i det administrativa förförandet. Därmed hade Zolotukhin lagförts för samma brott två gånger vilket utgjorde en kränkning av artikel 4.1.

### 5.2.3 Ruotsalainen mot Finland

I målet *Ruotsalainen mot Finland*<sup>140</sup> prövade Europadomstolen om ett strafföreläggande om böter och en förvaltningsrätlig dom om tredubblad bränsleavgift kunde anses vara dubbelbestraffning enligt artikel 4.1.

Ruotsalainen hade stoppats av polisen vid en trafikkontroll där det upptäcktes att han körde med lägre beskattat drivmedel än dieselolja i tanken på sin skåpbil. Han hade inte betalat den tilläggsskatt som utgår på det bränsle som han i själva verket använde och hade i sin tank. För denna gärning dömdes han till böter genom ett strafföreläggande. Ruotsalainen erkände att han själv hade tankat bilen och ansågs därmed haft uppsåt. Någon invändning mot strafföreläggandet gjorde inte Ruotsalainen och föreläggandet vann senare laga kraft. I ett andra förfarande gällande samma gärning påfördes Ruotsalainen en administrativ avgift av skattestyrelsen. Denna avgift påfördes eftersom att han inte hade meddelat berörd

<sup>138</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009, p 80-82.

<sup>139</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009, p 83-84.

<sup>140</sup> Ruotsalainen mot Finland, no. 13079/03, den 16 juni 2009.

myndighet det drivmedel han använde. Ruotsalainen överklagade skattestyrelsens beslut utan framgång och nekades även prövningstillstånd av högsta förvaltningsdomstolen. Därefter drev han sin sak till Europadomstolen och hävdade att han hade utsatts för dubbelbestraffning enligt artikel 4.1 i Europakonventionen.

Europadomstolen börjar sin prövning som i tidigare avgöranden med att konstatera syftet med artikel 4.1. Domstolen gör en genomgång av det straffrättsliga förfarandet och det administrativa förfarandet och konstaterar att både förförandena var av straffrättslig karaktär enligt Europakonventionens mening.

Vad det gäller frågan om det rör sig om dubbelbestraffning undersöker Europadomstolen om det senare förfarandet grundar sig på samma rättsfakta som den första. Här hänvisar domstolen till *Zolotukhin mot Ryssland* målet och den harmoniserade tolkning som uttrycks där. Domstolen finner att de rättsfakta som förekommit i båda förförandena knappast skiljer sig åt trots att det fanns ett krav på uppsåt i det första förfarandet. Därmed förelåg det en kränkning av artikel 4.1 och Ruotsalainen hade blivit lagförd två gånger för samma sak.

## 5.2.4 Maresti mot Kroatien

Målet *Maresti mot Kroatien*<sup>141</sup> handlar om Maresti som under alkoholpåverkan stört den allmänna ordningen på en offentlig plats och misshandlat en person på en bussterminal. För detta dömdes Maresti till 40 dagars fängelse. I ett senare förförande åtalades och dömdes Maresti för att ha tillfogat samma person en allvarig kroppsskada av en annan domstol. Det senare åtalet grundades på samma händelse och saken gällde misshandel dock med krav på ett nytt rekvisit nämligen vållande av kroppsskada. Maresti klagade till Europadomstolen som använde sig av samma kriterier som i *Ruotsalainen mot Finland* för att avgöra om han hade straffats för samma brott två gånger.

Europadomstolen konstaterade att de både domarna grundade sig på samma faktiska händelseförlopp och att Maresti blivit åtalad och dömd en andra gång för ett brott som han redan dömts för. Enligt domstolen hade en kränkning av artikel 4.1 skett.

## 5.2.5 Tsonyo Tsonev mot Bulgarien

I *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien*<sup>142</sup> behandlas frågan om ne bis in idem återigen av Europadomstolen. Tsonyo Tsonev hade botfällts i ett

---

<sup>141</sup> Maresti mot Kroatien, no. 55759/07, den 25 juni 2009.

<sup>142</sup> Tsonev mot Bulgarien, no. 2376/03, den 14 januari 2010.

administrativ förfarande för att ha slagit in en dörr i en lägenhet och slagit en person. Senare åtalades Tsonyo Tsonev för hemfridsbrott samt misshandel och dömdes av en brottsmålsdomstol. Denna dom fastställdes av de högre instanserna och Tsonyo Tsonev klagade till Europadomstolen. Enligt domstolen ska det första administrativa förfarandet betraktas som straffrätligt i Europakonventionens mening. Eftersom brottsmålsdomens dom omfattar samma faktiska händelseförlopp som det administrativa, avsåg det straffrättsliga förfarandet samma "offence" som Tsonyo Tsonev redan dömts för i det första förfarandet. Europadomstolen tog ej hänsyn till den nationella brottsrubriceringen och de både brotten i de skilda förfarandena ansågs vara väsentligen samma brott. Artikel 4.1. hade därmed kränkts.

## 5.2.6 Kommentarer till Europadomstolens senare praxis om *ne bis in idem*

Norberg och Nyqvist anser att det inte längre kan hävdas att det förhållandet att skattebrott tillskillnad från skattetillägg kräver ett subjektivt rekvisit att det är fråga om två olika brott. Författarna menar att eftersom målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>143</sup> avgjordes i storkammare har det varit Europadomstolens avsikt att överge sin tidigare gällande praxis och börja om på nytt samt klargöra hur begreppet "samma brott" skall tolkas. Därmed är exempelvis tidigare rättsfall som *Rosenquist mot Sverige*<sup>144</sup> överspelade och har nu ersatts av *Zolotukhin*- målet. Enligt Norberg och Nyqvist utgår Europadomstolen utifrån samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma och endast konkreta yttre händelseförloppet ska jämföras för att bedöma vad som är "samma brott" Eftersom Europadomstolen inte tar hänsyn till hur ett förfarande klassificeras i den interna rätten och domstolen bortser ifrån krav på uppsåt är det svenska systemet med både skattetillägg och skattebrott för samma gärning ej förenligt med artikel 4.1.<sup>145</sup>

Lindkvist tolkar *Zolotukhin*- målet som att Europadomstolen har förtydligat rättslaget och även skapat ett nytt rättsläge. Han frågar sig vad Europadomstolen menar med begreppet "fact" och konstaterar att domstolen syftar på rättsfakta när den använder begreppet "fact" i *Zolotukhin*- målet. En följdfråga som Lindkvist ställer är om domstolen avser abstrakta eller konkreta rättsfakta. Lindkvist förklarar att abstrakta rättsfakta är något som inte har inträffat i verkligheten utan anger endast förutsättningar för vad som behöver inträffa för att en viss regel skall vara uppfylld. Konkreta rättsfakta är i stället omständigheter som i verkligheten faktiskt har inträffat (sakomständigheter). Lindkvist anser att Europadomstolen antagligen syftar på konkreta rättsfakta när den talar om *facts* och om så är fallet har ett nytt rättsläge uppkommit. Stöd för detta finner Lindkvist i att Europadomstolen

<sup>143</sup> *Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>144</sup> *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>145</sup> Norberg, Claes, Nyquist, Kerstin, "In Sweden we have a system..." – *Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*, Skattenytt 2009 s. 718.

vid tillämpning av artikel 4.1. enbart går igenom vad som faktiskt förekommit och domstolen resonerar inte om de aktuella reglernas eventuella likheter eller skillnader gällande abstrakta rättsfakta (reglernas rekvisit). Europadomstolen hade också möjlighet att undersöka i vilken omfattning de olika reglerna kräver olika subjektiva täckning vilket inte sker i Zolotukhin- målet. Domstolen tillmäter istället de faktiska omständigheterna störst vikt genom att jämföra de faktiska omständigheter som legat till grund för de olika processerna. Lindkvists bedömning är att konkreta rättsfakta bör beaktas vid tillämpningen av artikel 4.1.<sup>146</sup>

Åhman anser i likhet med Lindkvist att Europadomstolens senaste praxis i Ruotsalainen och Zolotukhin- målen har etablerat ett nytt perspektiv som innebär att man ska bedöma den konkreta gärningen (rättsfakta) för att avgöra om det rör sig om samma gärning enligt artikel 4.1. Därmed blir den abstrakta gärningsbeskrivningen inte längre avgörande för bedömningen och betydelsen som uppsåts rekvisitet getts i svenska bedömningar bör inte längre fungera.<sup>147</sup>

Simon Almendal anser att domen i Zolotukhin- målet uttrycker att bedömningen av huruvida dubbelbestrafningen föreligger eller ej, nu har svängt från att vara en normfråga till en faktafråga. Europadomstolens nya synsätt i Zolotukhin- målet har förändrat rättsläget och medfört att det inte längre spelar någon roll om de aktuella bestämmelserna utformas med subjektivt rekvisit eller ej. Även skillnader i de olika sanktionernas syftemål borde i framtiden tillmätas någon betydelse.<sup>148</sup> Vidare menar Almendal att omständigheterna som ligger till grund för skattebrott och skattetillägg oftast är de samma vilket gör det svårt att ha den svenska ordningen med dubbla förfaranden. Idag ska rättstillämpningen fokuseras på enbart gärningen, dvs. om prövningen gäller rättsligt relevant fakta som är identiska eller väsentligen desamma. Enligt Almendal skulle den svenska ordningen stå sig vid en prövning mot artikel 4.1. i sjunde tilläggsprotokollet.<sup>149</sup>

Åhman och även Norberg och Nyqvist anser att Europadomstolens ändrade praxis har bekräftats genom finska Ruotsalainen- målet. Enligt författarna är detta mål dessutom skatterelaterat vilket tyder på det svenska systemet skulle underkännas vid eventuell prövning i Europadomstolen.<sup>150</sup> Norberg och Nyqvist menar att det finns stora likheter mellan det svenska systemet och det finska systemet som prövades i Ruotsalainen- målet. Finland har i

---

<sup>146</sup> Lindkvist, Gustav, *Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?*, Skattenytt 2009 s. 300-302.

<sup>147</sup> Åhman, Karin, *Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning*, Svensk skattetidning 2010 s. 113.

<sup>148</sup> Simon Almendal, Teresa, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 560-561

<sup>149</sup> Simon Almendal, T, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 563, 566.

<sup>150</sup> Norberg, C, Nyquist, K, *"In Sweden we have a system..."*, Skattenytt 2009 s. 719 och Åhman, K, *Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning*, Svensk skattetidning 2010 s. 113.



likhet med Sverige en uppdelning mellan allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Dessutom påförs den finska tilläggs-katten av en myndighet vilket sedan överprövas av allmän förvaltningsdomstol på samma sätt som skattetillägget i Sverige. Vidare kan även den skattskyldige i Finland åtalas i allmän domstol för skattebrott gällande samma gärning.<sup>151</sup>

Munck medger att rättsläget gällande *ne bis in idem* har ändrats i och med Europadomstolens senaste avgöranden. Förbudet mot att lagföras eller straffas på nytt slår till så fort det nya brottet rör förhållanden som är identiska eller i allt väsentligt desamma som de som varit föremål för ett tidigare förfarande. Enligt Munck är det inte sannolikt att den svenska nuvarande ordningen skulle godtas av Europadomstolen. Samtidigt finner han svårt att acceptera att det svenska systemet skulle utgöra ett konventionsbrott trots att systemet är konsekvent, transparent och förutsebart. Dock även om systemets tillämpning kan diskuteras kan den svenska ordningen enligt Munck tillgodose kravet på likhet inför lagen.<sup>152</sup>

I skatteförfarandeutredningen SOU 2009:58 behandlades huruvida rättsläget har förändrats i och med Zolotukhin- målet. Utredningen konstaterade att Zolotukhin- målet gällde ett ärende från ett helt annat rättsområde vilket gör det svårt att applicera på det svenska systemet. Det som är av störst intresse är Europadomstolens generella uttalanden. Enligt skatteförfarandeutredningen är det tydligt att domstolen avser att skapa en gemensam metod för bedömningen av vad som är *samma brott*. Det framgår vidare av domen att det avgörande är vid bedömningen om det är fråga om samma fakta. Enligt utredningen anger inte Europadomstolen om det endast är konkreta rättsfakta som avses eller om även abstrakta rättsfakta omfattas. Det anges inte heller i Zolotukhin domen någonting om vilka konsekvenser det nya angreppssättet för med sig gentemot tidigare ställningstagande om skattetillägg och liknande sanktioner. En slutsats som utredningen drar är dock att hänsyn inte kommer tas till skillnader ifråga om syftena med olika sanktioner. Utredningens bedömning är att osäkerheten har ökat genom Zolotukhin- målet. Även Carlberg-målet bidrar till ökad osäkerhet. Det viktigaste är emellertid hur Europadomstolen kommer följa upp i kommande avgöranden. Utredningens slutliga bedömning blev att behovet av lagändringar skulle analyseras vidare.<sup>153</sup>

Även Moëll uttalar sig om Zolotukhin- målet i ett särskilt yttrande i skatteförfarandeutredningen SOU 2009:58. Enligt Moëll har Europadomstolen avkunnat några principiellt sett mycket viktiga uttalanden som får anses betyda ett klagörande eller t.o.m. en ändring av tidigare praxis som har avgörande betydelse för svensk rätt. Detta gäller hur uttrycket *samma brott* i artikel 4.1 skall tolkas. Vidare konstaterar Moëll att eftersom Zolotukhin- målet inte gällde det skatterättsliga området vore det betydelsefullt om Europadomstolen gjorde en motsvarande prövning av det

---

<sup>151</sup> Norberg, C, Nyquist, K, "In Sweden we have a system...", Skattenytt 2009 s. 719

<sup>152</sup> Munck, Johan, *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, Svensk juristtidning 2010 s. 749.

<sup>153</sup> SOU 2009:58 s. 565.

svenska skattetillägget. Enligt Moëll ska dock Sverige inte endast vänta på ett sådant avgörande utan lagstiftaren bör se över det svenska systemet och undanröja eventuella tveksamheter.<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> SOU 2009:58 s. 739-740.

## 6 Svensk praxis rörande *ne bis in idem*

### 6.1 Tidigare svensk praxis om *ne bis in idem*

I detta avsnitt kommer tidigare svensk praxis gällande dubbelbestraffning att behandlas. I sammanhanget är viktigt att understryka att dessa tidigare svenska avgöranden har avgjorts innan Europadomstolen kom med sin klagande och ändrade praxis genom flera viktiga mål såsom *Zolotukhin mot Ryssland* samt *Ruotsalainen mot Finland*.<sup>155</sup>

#### 6.1.1 NJA 2000 s. 622

I detta rättsfall åtalades I.N. för bokföringsbrott och skattebedrägeri<sup>156</sup> för underlåtenhet att avge mervärdskattedecklarationer för 14 redovisningsperioder under beskattningsåren 1993-1995. I.N. åtalades också för grovt skattebedrägeri för oriktiga inkomstdeklarationer för åren 1993 och 1995. Den tilltalade hade även påförts skattetillägg avseende de oriktiga uppgifter som lämnats. I TR dömdes mannen för samtliga brott vilket han överlagade. I överklagandet hävdade I. N. att han redan straffats för de aktuella gärningarna då skattetillägg utgått redan för lämnandet av oriktiga uppgifter samt att han enligt artikel 4.1. inte kunde straffas för samma gärning två gånger. Hovrätten ansåg att förbud mot dubbelbestraffning regleras i RB och tar endast fasta på förfaranden i allmän domstol. Då straffet för brott utdöms även i administrativ ordning har någon reglering inte skett i RB vilket medför att dubbelbestraffningsförbudet inte kunde tillämpas. Hovrätten fastställde TR dom. Den tilltalade överklagade vidare till HD.

HD prövade frågan om ett beslut om skattetillägg kunde få rättskraftsverkan i förhållande till ett senare åtal. För att kunna besvara denna fråga var det nödvändigt för domstolen att först ta ställning till om förbudet i artikel 4.1. var tillämpligt överhuvudtaget när det första avgörandet gäller ett förfarande som enligt nationell rätt är av administrativ karaktär.

Domstolen konstaterar att den rättsliga principen om *ne bis in idem* är en grundläggande princip som både finns inom intern svensk rätt och även i internationella konventioner. I intern svensk rätt kommer principen till

---

<sup>155</sup> *Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, den 10 februari 2009 och *Ruotsalainen mot Finland*, no. 13079/03, den 16 juni 2009.

<sup>156</sup> Skattebedrägeri rubriceras sedan 1996 års reform som skattebrott (SFS 1996:658).

uttryck genom bestämmelserna om *res judicata* och *lis pendens*.<sup>157</sup> HD konstaterade att det svenska skattetilläggsförfarandet måste falla under konventionens artikel 6 om ett beslut om skattetillägg med stöd av artikel 4.1. skall kunna tillmätas rättskraftsverkan i förhållande till en senare straffprocess. HD tar inte direkt ställning till frågan om artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet, men anger att starka skäl talar för att så fallet.

Vidare framhöll HD att även om det svenska skattetilläggsförfarandet skulle omfattas av artikel 6 innebär det inte att ett skattetilläggsbeslut får rättskraft mot ett senare brottmålsförfarande. För att ett avgörande enligt konventionen skall kunna tillmätas rättskraft krävs det enligt HD att det meddelats i enlighet med lagen och rättsordningen i denna stat "*in accordance with the law and penal procedure of that stat*". HD framhåller att i motsats från artikel 6 så innehåller artikel 4.1. en uttrycklighänvisning till den interna rätten. Skattetillägg är inte en straffrättslig påföljd enligt intern svensk. HD gör bedömningen att ordalydelsen i artikel 4.1. inte lämnar utrymme för en autonom tolkning. Om man ändå skall underkänna den svenska regleringen med hänvisning till Europakonventionen bör det enligt HD finnas *klart stöd* för detta i Europadomstolens praxis. Något sådant stöd fanns inte enligt HD.

Vidare påpekar HD att rättskraften enligt artikel 4.1. avser brott och inte gärning. Detta innebär att konventionen inte hindrar ett nytt åtal för vad som enligt RB 30:9 skulle anses vara "samma gärning" om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats tidigare. HD hänvisar till Europadomstolens beslut i *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*<sup>158</sup> och pekar på att Europadomstolen i fallet konstaterat att rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att det tillkom krav på uppsåt. Det var därmed enligt Europadomstolen inte samma överträdelse.

HD konstaterar vidare att påförandet av skattetillägg enligt svenska regler varken kräver uppsåt eller oaktsamhet men att brottet skattebedrägeri kräver att någon haft uppsåt. HD fann att de brott som den anklagade dömts för var inte samma överträdelser som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Därmed utgjorde Europakonventionen enligt HD inte något hinder mot att döma personen för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

## 6.1.2 RÅ 2002 ref. 79

I detta rättsfall prövade HFD frågan om artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll utgör hinder mot att låta ett påfört skattetillägg bestå när personen genom lagkraftvunnen dom fällts för skattebedrägeri.<sup>159</sup>

---

<sup>157</sup> RB 30:9 och RB 45:1 st. 3

<sup>158</sup> Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, no. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999.

<sup>159</sup> Skattebedrägeri rubriceras sedan 1996 års reform som skattebrott (SFS 1996:658).

HFD konstaterade att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen.

Vidare konstaterade HFD att den inbördes ordningen mellan två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning. Det som är avgörande för den enskildes trygghet är att denne när den väl en gång blivit lagförd och dömd eller frikänts för ett brott, skall denne inte behöva riskera att åter lagföras för samma brott. HFD hänvisade till NJA 2000 s. 622 och fann att förhållandena i detta mål var omvända vilket inte påverkande rättens bedömning i det aktuella fallet. Domstolen fortsätter med att konstatera att de faktiska omständigheter som föranlett att personen i det aktuella målet både påförts skattetillägg och ådömts påföljd för skattebedrägeri är desamma, nämligen underlåtenheten att ta upp vissa inkomster i inkomstdeklarationen. Vidare refererar HFD till *Oliveira mot Schweiz* där Europadomstolen har konstaterat att ett och samma handlande, eller en och samma gärning kan innefatta flera brott.<sup>160</sup> Därefter hänvisar HFD till *Franz Fischer mot Österrike* där Europadomstolen fann att det finns fall där en handling vid första påseendet förefaller innefatta mer än ett brott, medan det vid en närmare granskning framkommer att den skattskyldige ska åtalas för endast ett brott eftersom detta innefattar alla brottsliga förfaranden som ingår i det andra.<sup>161</sup> Därmed är det domstolens uppgift att utröna om brotten har väsentligen samma rekvisit.

HFD fann sammanfattningsvis att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att motverka bl.a. bristande noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och som alltid, när grund för eftergift saknas, tas ut enligt en av två bestämda procentsatser. Det påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet. Däremot för att någon skall kunna dömas för skattebedrägeri krävs det, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att ett ytterligare väsentligt rekvisit är uppfyllt, nämligen uppsåtet. Uppsåtet utgör enligt HFD ett av brottets konstitutiva element vars existens det åligger åklagare att bevisa. Det är alltså enligt Europakonventionens mening fråga om olika brott. HFD finner slutligen att artikel 4.1. inte utgör något hinder mot att låta det påförda skattetillägget bestå.

### **6.1.3 Kommentarer till tidigare svensk praxis om ne bis in idem**

Cameron som har uttalat sig om NJA 2000 s. 622 anser att begreppet ”brottmålsgärning” i artikel 4.1. har en autonom karaktär och att skattetillägg faller inom artikelns tillämpningsområde. Enligt Cameron är

---

<sup>160</sup> *Oliveira mot Schweiz*, no. 25711/94, den 30 juli 1998.

<sup>161</sup> *Franz Fischer mot Österrike*, no.37950/97, den 29 maj 2001.

det brottsidentiteten som är av betydelse. Ett åtal för ett brott som innehåller endast objektiva rekvisit hindrar inte ett senare åtal gällande samma gärning för ett brott som kräver uppsåt. Eventuellt är det också så att den motsatta situationen inte heller är förbjudet av artikel 4.1. Enligt Cameron får ett sådant argument stöd från Europadomstolens avvisningsbeslut i Ponsetti och Chesnel-fallen.<sup>162</sup> Vidare påpekar Cameron ”att det som individen ”vinner” från en generös tolkning av ”brottmålsrättgång” förlorar han eller hon genom att man tolkar artikeln som ett förbud byggt på brottsidentitet snarare än brottsgärning”.<sup>163</sup> Därmed verkar artikel 4.1. ge den enskilde mindre skydd än RB 30:9. Camerons slutsats blir att HD:s dom i NJA 2000 s. 622 följaktligen inte är fel i sak. Däremot är han tveksam till om Europadomstolen kommer att betrakta ett administrativt förfarande och ett straffrättsligt förfarande som följer från en och samma gärning som automatiskt och alltid något som hamnar utanför tillämpningsområdet för artikel 4.1.<sup>164</sup>

Gulliksson har analyserat kravet på *klart stöd* som HD ställer i NJA 2000 s. 622. Han diskuterar vilken grad av osäkerhet som kan accepteras när interna svenska regler ska underkännas med stöd av Europakonventionen. Gulliksson konstaterar att HD:s krav på *klart stöd* i det nämnda avgörandet har tolkats på olika sätt. Vidare menar Gulliksson att kravet i NJA 2000 s. 622 inte var särskilt långtgående eftersom HD krävde *klart stöd* i Europadomstolens praxis för en tolkning i strid med en konventionsbestämmelse.<sup>165</sup>

## 6.2 Senare svensk praxis om *ne bis in idem*

### 6.2.1 NJA 2004 s. 510

Allmän åklagare väckte åtal mot den tilltalade för vårdslös skatteuppgift. Den tilltalade hade i sin inkomstdeklaration lämnat oriktiga uppgifter och därigenom gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna. Den oriktiga uppgiften hade bestått av underlåtenhet att uppta realisationsvinst från försäljning av aktier till ett belopp på 161 959 kr. TR fann att omständigheterna inte var sådana att den tilltalade kunde anses ha gjort sig skyldig till grov oaktsamhet enligt SkBrL mening. Åklagaren överklagade till hovrätten som gjorde samma bedömning och som fastställde TR:s dom. Åklagaren överklagade vidare till HD. HD konstaterade att den tilltalade hade påförts skattetillägg för den gärning som

---

<sup>162</sup> Cameran, Iain, *Skattetilläggen och Europakonventionen*, Svensk juristtidning 2001 s. 751-753.

<sup>163</sup> Cameran, I, *Skattetilläggen och Europakonventionen*, Svensk juristtidning 2001 s. 753.

<sup>164</sup> Cameran, I, *Skattetilläggen och Europakonventionen*, Svensk juristtidning 2001 s. 753.

<sup>165</sup> Gulliksson, Magnus, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 656-658.

åtalet avsåg. Först prövade HD huruvida artikel 4.1. i Europakonventionen utgjorde hinder mot att åtalet prövades då det redan förelåg skattetilläggsbeslut. Domstolen konstaterade att en av förutsättningarna för att en brottmålsdom skall hindra ett nytt åtal är enligt artikel 4.1. att domen är slutlig. Visserligen hade den tilltalade betalat det påförda skattetillägget och han hade förklarat att han inte tänkte överklaga beslutet. Emellertid hade tiden för överklagandet inte gått ut och därmed kunde beslutet om skattetillägget inte anses slutgiltigt. Därför beslutade HD att artikel 4.1. inte hindrade att åtalet prövades. Därefter prövade domstolen om den tilltalade hade förfarit grovt oaktsamt men kom fram till att så inte var fallet. Åtalet ogillades och den tilltalade friades.

## 6.2.2 NJA 2004 s. 840

Detta rättsfall gällde inte skattetillägg utan huruvida ett beslut om miljöstraffavgift utgör hinder för senare prövning av åtal för samma gärning. Den tilltalade hade yrkesmässigt erbjudit allmänheten ljusbehandling i sina lokaler i form av solarier utan att ha gjort en anmälan till kommunen. Den tilltalade yrkade att han redan genom slutgiltigt beslut påförts miljöstraffavgift för den underlåtenhet som det aktuella åtalet avser och att han kan ej straffas två gånger för brott enligt principen om *ne bis in idem*.

HD hänvisade i sina domskäl till *Rosenquist mot Sverige* målet<sup>166</sup> och anförde att miljöstraffavgift i likhet som skattetillägg påförs utan krav på uppsåt eller oaktsamhet. Däremot förutsätter miljöbalksbrott precis som skattebrott krav på subjektiv täckning. Domstolen påpekade att det dock fanns viss skillnad mellan brottet otillåten miljöverksamhet och skattebrott. För ansvar enligt otillåten miljöverksamhet räcker det med enkel oaktsamhet medan ansvar för skattebrott kräver minst grov oaktsamhet. Denna skillnad ansågs inte vara tillräcklig för att motivera en skillnad av tillämpningen av artikel 4.1. HD konstaterade att det fanns stora likheter mellan skattetillägg och miljöstraffavgift när det gäller sanktionernas ändamål. Några andra särskilda omständigheter som skulle kunna medföra att de ställningstaganden som Europadomstolen redan gjort om skattetilläggen inte kan tillämpas på miljöstraffavgifter ansågs inte föreligga.

För att med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk rätt bör det krävas att finns *klart lagstöd* för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Enligt HD kan dubbelbestraffningsförbudet inte anses innebära att ett beslut om miljöstraffavgift utgör hinder mot att senare lägga samma objektiva omständigheter till grund för en talan om straffrättsligt ansvar.

---

<sup>166</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

### 6.2.3 NJA 2005 s. 586

Detta mål gällde åtal för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift mot en skattskyldig som underlåtit att redovisa en realisationsvinst på 2 121 000 kr från inlösen av optioner. Förfarandet hade inneburit att skatt påförts med ett 636 000 kr för lågt belopp. Den tilltalade påfördes även ett skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på realisationsvinsten. TR dömde den tilltalade för vårdslös skatteuppgift med påföljden böter. Hovrätten ändrade TR:s dom endast genom att påföljden bestämdes till tre månaders fängelse. Den tilltalade överklagade hovrättens dom till HD.

Domstolen påpekade först att tiden för att överklaga beslutet om skattetillägg hade gått ut. Därefter prövade HD om det förelåg några hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1 i Europakonventionen. HD fann att Europadomstolens praxis inte gav något stöd för att beslut om skattetillägg skulle innebära ett förbud mot prövning av det aktuella åtalet och på denna grund avvisa talan mot den tilltalade. Inte heller förbudet mot dubbel lagföring i artikel 4.1. kunde läggas till grund för en frikännande dom. HD ändrade hovrättens dom endast på så sätt att påföljden bestämdes till villkorlig dom och dagsböter.

### 6.2.4 NJA 2010 s. 168 I och II

Under våren 2010 avgjorde HD två identiska mål gällande åtal för grovt skattebrott. I NJA 2010 s. 168 I ansåg hovrätten att det svenska förfarandet sannolikt inte numera skulle godtas av Europadomstolen och avvisade åtalet p.g.a. tidigare påfört skattetillägg avseende samma oriktiga uppgift. Däremot i det andra målet NJA 2010 s. 168 II dömde hovrätten den tilltalade för grovt skattebrott trots tidigare påfört skattetillägg gällande samma fall av oriktigt lämnade uppgifter. Frågan i de båda målen var om artikel 4.1. innebar att åtalen skulle avvisas p.g.a. att de lagakraftvunna besluten om skattetillägg utgör hinder mot lagföring av åtalen.

HD började sitt långa utförliga domskäl med att redogöra för de olika utredningarna som gjorts vid införandet av skattetilläggsystemet och debatten i lagstiftningsarbetet bakom skattetillägget för att klargöra förhållandet mellan skattetillägget och Europakonventionen. Vidare konstaterar HD att Europadomstolens praxis gällande kriterierna för vad som anses vara ”samma brott” har varit skiftande vilket har försvårat bedömningen av det svenska systemets förenlighet med Europakonventionen. Domstolen hänvisar till *Rosenquist mot Sverige*<sup>167</sup> där bl.a. Europadomstolen lyfte fram skillnaderna i subjektivt hänseende och konstaterade att skattetillägget och skattebedrägeriget skiljde sig åt i sina väsentliga element. Därefter hänvisas det till *Carlberg mot Sverige*<sup>168</sup> där

<sup>167</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>168</sup> Carlberg mot Sverige, no. 9631/04, den 27 januari 2009.



Europadomstolen kom fram till motsatt bedömning. Enligt HD är den bedömning som Europadomstolen gör i *Carlberg mot Sverige* helt i linje med domstolens senare avgörande i *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>169</sup>

HD fann att det måste anses vara ställt utom varje tvivel att domen i Zolotukhin- målet och de efterföljande domarna innebär att tidigare praxis gällande bedömningen av vad som utgör samma ”brott” måste anses överspelad. I fortsättningen ska frågan om det rör sig om samma ”brott” bedömas utifrån de kriterier som utvecklats i Zolotukhin och senare efterföljande domar. Enligt HD är det grundläggande kriteriet för såväl skattetillägg som skattebrott i allmänhet oriktig uppgift. Vad som vid samma oriktiga uppgift skiljer straffansvaret från skattetillägg är i princip endast att det förra kräver uppsåt eller grov oaktsamhet. Det är uteslutet enligt HD att Europadomstolen med hänvisning till skillnaderna i subjektivt avseende skulle anse att förfaranden som avser samma oriktiga uppgiftslämnande inte avser identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är detsamma.

HD redogör för regeringens bedömning i prop. 2002/03:106. I denna proposition ansågs det vara avgörande för bedömningen om det svenska systemets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet var att rekvisiten för skattebrottet skiljde sig från de rekvisit som gäller för skattetillägg så att det kunde anses vara fråga om två olika brott. Regeringens bedömning fick även senare stöd genom Europadomstolens avgörande *Rosenquist mot Sverige*.<sup>170</sup> Dock i samband med Europadomstolens nya praxis har denna förutsättning brustit och det kan framstå enligt HD som att det svenska skattetilläggsystemet inte är förenligt med Europakonventionens krav.

HD konstaterar vidare att Europadomstolens nya praxis om vad som utgör samma ”brott” inte har begränsat de möjligheter som finns enligt tidigare praxis där flera sanktioner kan användas för samma brott. HD anser att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas av olika organ vid skilda tillfällen. Domstolen använder som exempel att körkortsåterkallelser och straff har ansetts kunna beslutas av skilda myndigheter vid allvarliga trafikbrott.<sup>171</sup> Dock är denna praxis inte omfattande och den lämnar utrymme för olika tolkningar. HD menar att det står klart att ett brott (eller gärning) kan förbindas med två straff som beslutas av olika domstolar eller myndigheter och detta kan ske även om det ena förfarandet avslutas med en lagakraftvunnen dom. Förutsättningen är emellertid att det dubbla förfarandet varit förutsägbart och att det finns ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena.

---

<sup>169</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>170</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>171</sup> Domstolen hänvisar till Nilsson mot Sverige, no. 73661/01, den 13 december 2005, R. T. mot Schweiz, no. 31982/96, den 30 maj 2000, Malige mot Frankrike, no. 68/1997/852/1059, den 23 december 1998, Phillips mot Storbritannien, no. 41087/98, den 12 december 2001 och Maszni mot Rumänien, no. 59892/00, den 21 september 2006.

En förutsättning för att kunna med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk rätt bör enligt HD vara att det finnas *klart stöd* för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Enligt HD saknas ett sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden. Därmed föreligger inte heller något hinder mot att pröva åtalen. I mål I innebar HD:s beslut att hovrättens avvisningsbeslut undanröjandes och målet återförvisades till hovrätten för handläggning. Däremot i mål II stod hovrättens fällande dom fast.

HD beslutade detta avgörande med röstsiffrorna tre mot två. Två skiljaktiga justitieråd Marianne Lundius och Stefan Lindskog hade eget yttrande. En av dem som tillhörde majoriteten justitierådet Göran Lambertz hade eget tillägg. Två ledamöter varav en tillhörde majoriteten och den andra minoriteten utvecklade också sina meningar i varsitt tillägg till avgörandet.

#### 6.2.4.1 Skiljaktiga

Justitieråden Marianne Lundius och Stefan Lindskog utgjorde minoritet och var skiljaktiga i sak men höll med majoriteten om att det finns ett visst utrymme i Europadomstolens praxis för att ha flera sanktioner för samma brott. Denna praxis förutsätter dock att det inte sker en ny fullständig prövning av brottet (d.v.s. skuldfrågan) i det andra förfarandet. Det andra förfarandet innebär endast en komplettering i sanktionshänseende. Användandet av flera sanktioner i skilda förfaranden är endast tillåtet när det rör sig om ett ytterligare påföljdsförfarande och inte ett helt nytt straffrättsligt förfarande. I ett påföljdsförfarande behandlas endast frågan om ytterligare påföljd skall utdömas utifrån ansvarsbedömningen i ett tidigare förfarande. Vid en allmän domstols prövning av ett åtal för skattebrott görs det alltid en fullständig prövning av skuldfrågan som är självständig i förhållande till det avgörande där skattetillägget beslutades. Därmed anses ett åtal för skattebrott som ett nytt straffrättsligt förfarande som grundas på samma oriktiga uppgift som i det administrativa förfarandet där det påfördes skattetillägg. Därför utgör ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg hinder mot ett åtal om skattebrott enligt artikel 4.1.

De skiljaktiga höll med majoriteten om att det krävs *klart stöd* i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis för att underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering. Dock finns ett sådant klart lagstöd enligt de skiljaktiga. Sådant stöd finns i Rosenquist och Zolotukhin<sup>172</sup> fallen samt i de efterföljande domar där slutsatserna i dessa mål bekräftats. Europadomstolens tidigare praxis om vad som utgör samma brott anses numera vara överspelad. Enligt de skiljaktiga justitieråden är det utslutet att Europadomstolens utifrån domstolens nya praxis skulle bedöma att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande inte avsåg samma brott.

---

<sup>172</sup>Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004 och Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

En av minoritetens skiljaktiga justitieråd Stefan Lindskog tillade för sin egen del ett eget tillägg. Lindskog diskuterade bl.a. HD:s krav på att det måste finnas klart lagstöd om en svensk lagbestämmelse ska kunna åsidosättas med stöd av Europakonventionen. Han tyckte att kravet på klart lagstöd är välmotiverat när lagstiftaren själv tagit ställning till bestämmelsens förenlighet med Europakonventionen. Dock när i detta fall lagstiftaren inte haft möjlighet att beakta senaste praxis från Europadomstolen då bör kravet *klart stöd* sättas åt sidan. Ett sådant handlande från domstolens sida rör sig inte om att underkänna lagstiftarens ställning utan domstolen gör en bedömning som lagstiftaren inte haft anledning att göra. Enligt Lindskog bör HD göra den bästa rättsliga bedömningen i saken även om ett underkännande av det svenska systemet för med sig långgående och svårbedömda konsekvenser. Det är inte HD:s uppgift att hantera dessa konsekvenser utan lagstiftarens uppgift. Lindskog menar att en domstol inte kan avstå från att döma rätt p.g.a. praktikalitetsskäl. Vidare hoppas han att lagstiftaren så snart som möjligt samordnar prövningen av och påföljderna av oriktiga skatteuppgifter så att det svenska systemet säkert kan anses vara förenligt med Sveriges konventionsrättsliga åtaganden.<sup>173</sup>

Justitierådet Göran Lambertz som tillhörde majoriteten gjorde ett eget tillägg. Han tyckte den centrala frågan i målet var under vilka förutsättningar parallella förfaranden är tillåtna. Lambertz konstaterar att det finns tre omständigheter som har störst betydelse för bedömningen om en ordning med parallella förfaranden är godtagbar. Det ena omständigheten är att sanktionerna vid de skilda förfarandena skall vara förutsebara för den som döms, sedan ska det finnas en nära förbindelse mellan förfaranden och även ett tidsmässigt samband. Brister i den svenska ordningen enligt Lambertz är det tidsmässiga sambandet eftersom det kan dröja lång tid mellan ett beslut om skattetillägg och inledandet av ett straffrättsligt förfarande. Men denna brist kompenseras något av den nära anknytningen som övrigt finns mellan förfaranden.<sup>174</sup>

Sammanfattningsvis anser Lambertz att det finns visst stöd för att den svenska ordningen inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.1. Vidare menar Lambertz att det svenska systemet med dubbla förfaranden har godkänts av Europadomstolen tidigare i Rosenquist-målet<sup>175</sup> även om detta skedde med en motivering som numera inte står sig. Han bedömer att det svenska systemet även idag skulle klara en prövning i Europadomstolen. Dock med tanke på den osäkerhet som finns om den svenska ordningens förenlighet med Europakonventionen bör lagstiftaren se över skattetillägssystemet.<sup>176</sup>

---

<sup>173</sup> Stefan, Lindskog i tillägg till skiljaktig mening, p. 4, 5, 8 och 9.

<sup>174</sup> Göran, Lambertz i tillägg, p. 2, 4 och 5.

<sup>175</sup> Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004

<sup>176</sup> Göran, Lambertz i tillägg, p.6 och 7.

Även justitierådet Severin Blomstrand som tillhörde majoriteten var skiljaktig i fråga om motiveringen och menade att Zolotukhin-målet<sup>177</sup> inte avser det svenska systemet och att Sverige är inte bunden av det. Eftersom Sverige ej varit part i något av de senaste avgörandena från Europadomstolen är Sverige fortfarande bundet av Rosenquist-målet som gällde specifikt de svenska förhållandena. Ingen kan heller förutse hur resultatet av en förnyad prövning av den svenska ordningen skulle se ut med tanke på hur Europadomstolens praxis har skiftat. Enligt Blomstrand saknas det således *klart lagstöd* för att generellt underkänna gällande intern svensk rätt.<sup>178</sup>

### 6.2.5 RÅ 2009 ref. 94

Detta rättsfall rör sig om en skattskyldig som dömts av allmän domstol för skatteförseelse till dagsböter för att ha underlåtit i sin inkomstdeklaration att ta upp vissa ersättningar för utfört arbete. Med anledning av samma oredovisade ersättningar beslutade även Skatteverket att påföra den skattskyldige skattetillägg. Den skattskyldige överklagade Skatteverkets beslut och underinstanserna valde att sätta ned skattetillägget till hälften. Skatteverket överklagade till HFD och yrkade att HFD skulle undanröja underinstansernas domar.

HFD konstaterar först att det är förenligt med inhemsk lagstiftning att en och samma person påförs skattetillägg samtidigt som denne döms för skatteförseelse gällande samma oriktiga uppgift. Ingen av parterna har tagit upp frågan om huruvida detta också är förenligt med artikel 4.1. i Europakonventionen men HFD väljer att ändå behandla frågan. Vidare noterar HFD att Europadomstolen har meddelat två nya domar som delvis innebär en ny tolkning av Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning.<sup>179</sup> Sedan hänvisar domstolen till SOU 2009:58 där Europadomstolens nya praxis analyseras och utredningens bedömning är att rättsläget för närvarande är osäkert.

HFD anser att Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. Eftersom det i Sverige finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar har kompetensen och sakkunskapen i de olika domstolarna tillvaratagits vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. HFD menar att en alltför snäv tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater. Vidare anför HFD att Europadomstolen har tidigare godtagit fall där den enskilde påförs skattetillägg samtidigt som en påföljd för skattbrott utgår gällande samma

---

<sup>177</sup> Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>178</sup> Severin, Blomstrand i tillägg.

<sup>179</sup> Domstolen hänvisar till Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009 och Ruotsalainen mot Finland, no. 13079/03, den 16 juni 2009.

oriktiga uppgift.<sup>180</sup> Även HD och HFD har tidigare funnit att svensk rätt inte strider mot Europakonventionen i avgöranden.<sup>181</sup>

HFD medger att Europadomstolens senaste praxis från år 2009 tyder på en utveckling av domstolens praxis. Dock avser inte dessa avgöranden det svenska rättssystemet och dess särdrag. HFD drar därför slutsatsen att den interna svenska ordningen överensstämmer med Europakonventionen och finner inga skäl att sätta ned skattetillägget.

## 6.2.6 RÅ 2010 ref. 117

I RÅ 2010 ref. 117 har en skattskyldig dömts till skattebrott samtidigt som denne påförts skattetillägg för underlåtenhet att i inkomstdeklarationer redovisa inkomster som personen fått som garant vid nyemissioner i ett aktiebolag. Den skattskyldige överklagade skatteverkets beslut om skattetillägg vilket han inte fick gehör för i underinstanser.

I HFD yrkade den skattskyldige att skatteilläggen skulle undanröjas alternativt sättas ned helt eller delvis. Som grund anförde han bl.a. att det strider mot Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud att med samma omständighet som grund både döma till ansvar för brott och påföra skattetillägg.

HFD fann att domstolen tidigare genom RÅ 2009 ref. 94 konstaterat att det svenska systemet med dubbla förfaranden inte strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Även HD har kommit till samma slutsats genom NJA 2010 s. 168 I och II. Enligt HFD medför inte Europakonventionen att de aktuella skatteilläggen kan undanröjas.

## 6.2.7 Kommentarer till senare svensk praxis om ne bis in idem

Almendal har uttalat sig om RÅ 2009 ref. 94. Hon anser att HFD inte lägger tillräcklig vikt på Europadomstolens nya praxis såsom Zolotukhin- och Ruotsalainen målen. Almendals uppfattning är att det har skett en kursomsvängning av rättsläget i och med Zolotukhin- målet. Fram till Zolotukhin- målet har Europadomstolens praxis i dubbelbestraffningsfrågan inte varit enhetlig och de olika målen har varit svåra att förena. Det är antagligen mest sannolikt att Europadomstolen önskat ta ett samlat grepp på dubbelbestraffningsproblematiken. Genom Zolotukhin – målet har en ny

---

<sup>180</sup> Domstolen hänvisar till Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, no. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999 och Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>181</sup> Se NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79.

metodansats utarbetats av Europadomstolen vid bedömningen av frågan om det rör sig av *samma brott* eller *gärning*.<sup>182</sup>

Almendal är övertygad om att den svenska ordningen inte klarar av en prövning i Europadomstolen, oaktat det svenska systemets speciella *särdrag* och den särskilda *kompetens* som byggts upp inom respektive processordning som HFD lagt så stor vikt vid i RÅ 2009 ref. 94. Likheterna mellan bestämmelserna för skattetillägg och skattbrott är uppenbara nu när det inte längre skall läggas någon vikt på subjektiva rekvisit. Almendal menar att i såväl taxeringsprocessen som i brottmålsprocessen sanktioneras samma konkreta faktiska omständigheter, dvs. lämnande av oriktiga uppgifter. Därmed innebär det svenska regelverket en dubbelbestraffning av lämnande oriktiga uppgifter. Slutligen beskriver Almendal rättsläget som splittrat och oförutsägbart.<sup>183</sup>

Även Gulliksson analyserar RÅ 2009 ref. 94. Han menar att domen har bidragit till en ökad osäkerhet kring rättsläget. Denna osäkerhet illustreras av ett antal hovrättsavgöranden som har haft olika utgångar. Enligt Gulliksson tolkar HFD artikel 4.1. i ljuset av den svenska ordningen där det är möjligt med dubbla förfaranden för samma oriktiga uppgift. Dock finns inte stöd för sådan tolkning i Europadomstolens praxis, tvärtom tyder den senaste praxisen på ett ställningstagande åt motsatt håll.<sup>184</sup>

Vidare konstaterade HFD i RÅ 2009 ref. 94 att Europadomstolens nya Zolotukhin- och Ruotsalainen avgöranden inte avser det svenska rättssystemet. Gulliksson menar att detta är en felaktig slutsats och finner inget skäl till varför Zolotukhin- målet inte skulle kunna tillämpas på det svenska systemet. Det som Europadomstolen tog ställning till i Zolotukhin-fallet var inte den ryska ordningens bestämmelserna utan tolkningen och tillämpningen av en processuell regel. Denna tolkning och tillämpning genomfördes i *två steg*. I det första steget behandlades den centrala rättsfrågan, nämligen vilka generella kriterier för identitet som skall gälla enligt *ne bis in idem* principen i artikel 4.1. Det konstateras att bedömningen om *idem* skall göras utifrån konkreta och faktiska omständigheter som legat till grund för de straffrättsliga förfarandena. I det andra steget tillämpade Europadomstolen dessa kriterier på de i målet aktuella ryska förfarandena om ordningsförseelser. Samma tillvägagångssätt tillämpades vidare i Ruotsalainen-fallet och sedan även i Maresti-fallet. Enligt Gulliksson talar det faktum att de generella kriterierna som uppställdes i Zolotukhin- målet som tillämpades vidare i Ruotsalainen-fallet för att dessa kriterier även bör gälla skattetilläggets förhållande till skattebrottet. Mot bakgrund av detta håller inte HFD:s argument om att dessa avgöranden inte avsåg det svenska systemet. Gulliksson finner det förvånansvärt att svenska domstolar inte ens

---

<sup>182</sup> Simon Almendal, T, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 562-563

<sup>183</sup> Simon Almendal, T, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 563-65

<sup>184</sup> Gulliksson, M, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 654-656.

har försökt tillämpa de kriterier som uppställdes i Zolotukhin- målet på svenska förhållanden.<sup>185</sup>

Gulliksson bemöter även riksåklagarens påstående om att Zolotukhin-avgörandet inte är bindande för Sverige och att tidigare avgöranden från Europadomstolen inte undanröjts. Enligt artikel 46 i Europakonventionen förbinder sig de fördragsslutande parterna att följa Europadomstolens slutgiltiga domar i varje mål där de är parter. Detta innebär dock inte att någon *e contrario* tolkning skall göras av bestämmelsen med innebörden att avgöranden som gäller andra konventionsstater saknar rättslig relevans vid en tolkning av konventionens bestämmelser. Vidare konstaterar Gulliksson att subsidiaritetsprincipen ålägger konventionsstater att i första hand skydda rättigheterna i konventionen. Gullikssons slutsats är att Sverige är skyldigt att beakta avgöranden från Europadomstolen där konventionens bestämmelser tolkas oavsett om avgörandena gäller andra konventionsstater. Att tidigare avgöranden från Europadomstolen inte undanröjts finner författaren som en irrelevant observation. Det som har relevans är istället om dessa tidigare avgöranden behåller eller förlorar sin roll som vägledande prejudikat.<sup>186</sup>

Asp har analyserat NJA 2010 s. 168 I och II och frågan om dubbelbestraffning. Det poängteras av Asp att det inte är första gången som HD använt sig av klart stöd- doktrinen för att kunna göra allmänna bedömningar om svensk lagstiftnings förenlighet med Europakonventionen. Enligt Asp tar inte HD en självständig ställning till om det nuvarande svenska systemet är förenligt med artikel 4.1. Asp uttrycker viss sympati för domstolens hållning i frågan och menar att det inte är så orimligt att en domstol inte kullkastar hela regelsystemet på osäkra grunder.<sup>187</sup>

Vidare anmärker Asp på att HD i NJA 2010 s. 168 I och II argumenterar utifrån vad Europadomstolen kan eller inte kan tänkas komma fram till.<sup>188</sup> Detta prognostänkande innebär i sak att domstolen behandlar den mer exakta innebörden av Europakonventionen mindre såsom en rättsfråga som domstolen har att lösa efter eget huvud och bästa förmåga istället för som en sakfråga. Asp menar att HD:s sätt att skriva ger intryck av att domstolen indirekt avhåller sig från ansvar. Dessutom när HD ställer krav på klart lagstöd och samtidigt kombinerar det med prognostänkande då har domstolen graderat sig genom att indirekt säga att det är möjligt med *både och*. Därmed avstår HD från positionen att uttolka svensk rätt och dess förhållande till konventionen. Precis som andra bedömare tror Asp att det svenska systemet förmodligen skulle underkännas av Europadomstolen.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> Gulliksson, M, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 662-663.

<sup>186</sup> Gulliksson, M, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 660-661.

<sup>187</sup> Asp, P, *Inte bis in idem?*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 105,108.

<sup>188</sup> NJA 2010 s. 168 I och II. P. 35 ” Det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin sin praxis skulle anse...”

<sup>189</sup> Asp, P, *Inte bis in idem?*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 109-110.

Bylander har också analyserat NJA 2010 s. 168 I och II med utgångspunkten om huruvida HD:s dubbelbestraffningsbeslut har bidragit till ledning av rättstillämpningen. Denne anmärker på den stora oenigheten som rådde mellan de olika justitieråden vilket illustrerades av de skiljaktiga meningarna och de särskilda yttranden där varje justitieråd uttryckte sitt förhållningssätt. Vidare anser Bylander att de olika sannolikhetsbedömningar som används i beslutet tyder på att domstolen gör någon slags bevisvärdering istället för rättstillämpning, trots att det var innebörden av regler som skulle bedömas. Enlig Bylander hanterar HD Europakonventionen och Europadomstolens praxis som *något främmande* trots att dessa rättskällor utgör svensk lag. Bylander menar att de olika justitierådens skiftande förhållningssätt gör HD:s dubbelbestraffningsbeslut otydlig och splittrat. Dessutom blir HD:s beslut klart försvagad av att ledamöterna inte har kunnat enas i högre utsträckning än vad de gjorde.<sup>190</sup>

Cameron har analyserat NJA 2010 s. 168 I och II och även RÅ 2009 ref. 94. Denna konstaterar att majoritetens beslut i detta HD avgörande är korrekt ur folkrättsligt perspektiv. Majoriteten i HD har alltså uppfattat innebörden av Europadomstolens dom i Zolotukhin- målet på ett korrekt sätt. Enligt Cameron har HD rätt i sin bedömning om att det svenska systemet nu faller under tillämpningsområdet för artikel 4.1. och m.a.o. att skattetillägg och ett senare åtal för skattebrott som bygger på samma oriktiga uppgift rör sig om samma ”brott” i Europakonventionens mening. Däremot anser Cameron att HFD i RÅ 2009 ref. 94 har försökt argumentera för att den nya konventionstolkning som uttrycks i Zolotukhin- domen *inte gäller* i Sverige, vilket HFD har fel i. Detta tillvägagångssätt har HD inte haft.<sup>191</sup>

Cameron påpekar att efter att HD fastslagit att Sverige är bundet av konventionstolkningen som uttrycks i Zolotukhin- domen går den vidare med frågan om det ändå kan finnas utrymme för flera sanktioner som beslutas av olika myndigheter för samma ”brott” i Europadomstolens praxis. Även detta tillvägagångssätt är korrekt enligt Camerons mening.<sup>192</sup>

Vidare analyserar Cameron den praxis HD hänvisar till där Europadomstolen accepterat användandet av flera sanktioner för samma brott. Cameron tvivlar på om det finns en tillräcklig nära förbindelse mellan sanktionerna skattetillägg och påföljden för skattebrott vad gäller *tid* och *underlag*. Han påpekar att det kan gå flera år mellan påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott. Cameron tvivlar även på om det finns en tillräcklig nära förbindelse vad gäller underlaget. Det senare straffrättsliga förfarandet är en obegränsad prövning av skattebrottet och det rör sig inte om ett beslut där en ytterligare påföljd utdöms p.g.a. ansvarsbedömningen i det första förfarandet. De både förfarandena är

---

<sup>190</sup> Bylander, Eric, *Högsta domstolens dubbelbestraffningsbeslut som bidrag till ledning av rättstillämpningen*, Juridisk tidskrift, 2010-2011, s. 114-115.

<sup>191</sup> Cameron, Iain, *Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 117.

<sup>192</sup> Cameron, I, *Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 117.



straffrättsliga i konventionens mening. Cameron är skeptisk till HD:s slutsatser att det existerar en tillräcklig nära förbindelse mellan sanktionerna gällande tid och underlag.<sup>193</sup>

Slutligen undrar Cameron om det är rimligt att kräva *klart stöd* för att underkänna svensk rätt och konstaterar att kravet uttrycker domstolarnas insikt om deras begränsade institutionella kompetens och deras ovilja att ta på sig lagstiftarens roll.<sup>194</sup>

## 6.3 Domar från underinstanser där praxis inte följs

Flera underinstanser har visat sitt missnöje mot HD:s senaste avgörande i NJA 2010 s. 168 I och II. Vissa underinstanserna har valt att inte döma i enlighet med HD:s praxis om dubbelbestraffning.

### 6.3.1 Hovrätten för Västra Sverige, målnummer B 2432-09

Hovrätten för västra Sverige beslutade i mål B 2432-09<sup>195</sup> att gå emot de högre instansernas praxis. Efter att tingsrätten fällt en näringsidkare för grovt bokföringsbrott och skattebrott avvisade hovrätten åtalet i skattebrottsdelen med hänvisning till *Zolotukhin mot Ryssland* avgörandet rörande förbudet mot dubbelbestraffning. Den åtalade hade redan påförts skattetillägg för samma gärning vilket utgjorde hinder mot prövning av åtalet.

Hovrätten konstaterar att frågan om den svenska ordningen med skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande är förenlig med Europakonventionens förbud nyligen har prövats av såväl HFD i RÅ 2009 ref. 94 som HD i NJA 2010 s. 168 I. Båda HFD och HD fann i dessa mål att det inte förelåg sådant hinder med hänsyn till Europakonventionen. Hovrätten framhåller att dessa avgöranden motiverades med att det svenska rättssystemet innehåller "*särdrag*" som inte varit föremål för Europadomstolens prövning<sup>196</sup> och att det inte förelåg något *klart stöd* för att underkänna den svenska ordningen med parallella förfaranden.<sup>197</sup> Enligt hovrätten skulle dessa avgöranden inte tillämpas på det aktuella fallet eftersom domstolen ansåg att den lösning som följer av nämnda avgöranden inte utgör en riktig tolkning av Europakonventionen.

---

<sup>193</sup> Cameron, I, *Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 118-119.

<sup>194</sup> Cameron, I, *Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 120-121.

<sup>195</sup> Dom meddelad 23 juni 2010.

<sup>196</sup> Enligt HFD i RÅ 2009 ref. 94.

<sup>197</sup> Enligt HD i NJA 2010 s. 168 I och II.

Vidare konstaterar hovrätten att rättigheten i artikel 4.1. i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokol inte kan begränsas av konventionsstaterna med hänsyn till angelägna allmänna intressen. Dessutom är rättigheten absolut i den meningen att den inte ens får åsidosättas under krigs- eller nödläge. Vidare är rättigheten en av de mest grundläggande beståndsdelarna i rättsstatsprincipen och den finns i flera internationella rättsinstrument.

Det skattetillägg som den skattskyldig påförts har inte vunnit laga kraft och enligt hovrätten är frågan om ett pågående skattetilläggsförfarande utgör *lis pendens* med avseende på en senare skattebrottsprocess och därmed rättegångshinder. Förbudet i artikel 4.1. avser till sin ordalydelse endast lagakraftvunna avgöranden (*res judicata*). Hovrätten håller med minoriteten i NJA 2010 s. 168 I på denna punkt, alltså att det föreligger ett starkt systematiskt samband mellan rättegångshinder på grund av *res judicata* och *lis pendens* vilket framgår av att rättsfaktum sidorna är identiska i 30:9 st.1 och 45:1 st 1 RB. Denna samordning i RB vilar på tungt vägande rättstatliga skäl och hovrätten fann att även *lis pendens* omfattas av artikel 4.1.

Vidare hänvisade hovrätten till Zolotukhin – målet där genomgång av begreppen *samma sak* och *två gånger* görs. Hovrätten menar att begreppet *samma sak* (idem elementet) skall förstås som en och samma gärning. Domstolen håller med HD i fråga om hur begreppet *samma brott* skall förstås och att Zolotukhin – målet har lett till att Europadomstolens tidigare rättspraxis beträffande *ne bis in idem* är överspelad. Vad det gäller begreppet *två gånger* (*bis* elementet) och hur den ska tolkas går hovrätten emot HD:s bedömning. Domstolen konstaterar att rättigheten i artikel 4.1. omfattar rätten att inte straffas eller lagföras två gånger för samma gärning. Syftet med artikeln är att även hindra dubbel lagföring för samma brott. Däremot är inte syftet med bestämmelsen att säkra en viss påföljd och det saknar även betydelse för bestämmelsen hur ett lands system för samordning av påföljder är utformat.

Den skattskyldige hade tidigare påförts skattetillägg och riskerade att ytterligare straffas två gånger för samma gärning genom åtalet för skattebrott. Att det andra straffet ännu inte dömts ut påverkar inte bedömningen och den påtagliga risken att bestraffas två gånger kan leda till en kränkning av konventionsrättigheten. Skattebrottsprocessen innebär också en fullständig och förnyad prövning av det oriktiga uppgiftslämnandet vilket enligt hovrättens uppfattning aktualiserar dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. Hovrätten framhåller dock att synsättet inte delas av de svenska högsta instanserna.

Hovrätten konstaterar vidare att HFD:s argument om att den svenska rättsordningen innehåller särdrag med allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar samt att det finns utrymme för samordning av sanktionerna stöds av tidigare praxis som anses numera överspelad.

Hovrätten finner inte heller stöd för HFD:s argumentation i förarbeten och att det där framhålls inför Europakonventionens införlivande i svensk rätt som ett av de viktigaste skälen med införlivandet var att skapa rättslikhet mellan Europas stater. Hovrätten delar därför inte HFD:s slutsats att den nya tolkningen av *ne bis in idem*, som uttrycks i *Zolotukhin* och som senare bekräftats i *Ruotsalainen* skulle sakna bäring på svenska förhållanden.

Hovrätten går igenom HD:s tolkning av *ne bis in idem* och kravet på *klart stöd*. HD har i NJA 2010 s. 168 I och II accepterat att *idem* elementet är uppfyllt och att det oriktiga uppgiftslämnandet är att betrakta som ett brott samtidigt som HD å andra sidan hävdar att det är tillåtet med flera sanktioner för ett brott och att det saknas *klart stöd* för att anse att den svenska ordningen bryter mot *bis* elementet, alltså förbudet mot dubbel bestraffning och lagföring.

Enligt hovrätten är begreppet *klart stöd* oklart och vilken innebörd HD ger begreppet preciseras inte. Begreppet förekommer inte heller i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis.

Hovrätten tror dock att HD:s krav på *klart stöd* kan referera till konventionsstaternas diskretionära prövningsrätt (margin of appreciation) som ger enskilda stater visst utrymme att avgöra vilka begränsningar av konventionens rättigheter som får göras. Möjligheten att använda den diskretionära prövningsrätten är dock mycket begränsad på de rättigheter som är processuella. Vidare väger hovrätten kravet på klart stöd mot *living instrument* doktrinen som etablerats av Europadomstolens. Konventionens rättigheter skall inte utgå från formella eller tekniska resonemang utan rättigheterna ska vara praktiska och effektiva för den enskilde. Hovrätten ansåg att en sådan restriktiv inställning som HD ger uttryck för i kravet på *klart stöd* står i konflikt med *living instrument* doktrinen. Genom kravet på *klart stöd* riskerar HD:s snäva tolkning att urholka rättighetens kärna och i förlängningen göra konventionens rättigheter teoretiska och illusoriska. HD:s krav överensstämmer inte heller med subsidiaritetsprincipen som innebär att konventionens rättigheter skall i första hand tillförsäkras av konventionsstaternas egna domstolar och prövningen i Europadomstolen är i denna mening subsidiär till konventionsstaternas. Hovrätten finner att *klart stöd* argumentet verkar vara i otakt med författningsutvecklingen och står inte i överensstämmelse med den normkontroll som svenska domstolar förväntas utföra i förhållande till Europakonventionen.

Slutligen konstaterar hovrätten att en hovrätt normalt sett bör betrakta HD:s avgöranden som en rättskälla av stor vikt, dock vid konflikt mellan dessa instanser, är det Europadomstolens tolkning som är den tyngst vägande när det gäller frågan om konventionsrättigheternas riktiga innebörd. Därför avvisade hovrätten åtalet mot den skattskyldiga i de delar gärningarna redan har bestraffats med skattetillägg. Två hovrättsråd var skiljaktiga och anslöt sig till HD:s uppfattning i NJA 2010 s. 168 I och II. De skiljaktiga fann således inte skäl att avvisa åtalen.

### 6.3.1.1 Riksåklagen överklager

Riksåklagaren överklagade hovrättens dom till HD och yrkade att domen skulle undanröjas.<sup>198</sup> I sitt överklagande yrkade riksåklagaren prövningstillstånd med extraordinär dispens p.g.a. hovrättens felaktiga avvisningsbeslut, och även med prejudikatdispens, då det fanns stort allmänintresse av att HD förstärkte sin tidigare praxis. Riksåklagaren menade att trots att det fanns prejudikat på området var det ändå angeläget att meddela prejudikatdispens eftersom hovrätten för västra Sverige avvikit från HD:s tolkning.

Vidare utvecklade riksåklagaren att HD nyligen funnit i NJA 2010 s. 168 I och II att principen om *ne bis in idem* inte medför att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla ett åtal för skattebrott när skattetillägg påförts den tilltalade. HD:s funktion som prejudikatinstans avser hur svenska domstolar ska tolka Europadomstolens praxis. Genom de ovan nämnda avgörandena har HD auktoritativt avgjort hur Europakonventionen i nu aktuellt avseende ska tolkas och tillämpas av svenska domstolar. Enligt riksåklagaren har det inte tillkommit några avgöranden från Europadomstolen som skulle kunna förändra rättsläget och därmed minska auktoriteten hos HD:s beslut. Med hänsyn härtill saknas det utrymme för en lägre domstol att i fall med identiska omständigheter komma till ett annat slut än HD vid bedömningen av en rättsfråga. Mot bakgrund av detta skall hovrättens avvisningsbeslut undanröjas.

Riksåklagaren framhåller att syftet med HD:s funktion som prejudikatinstans är att se till att rättstillämpningen vid de lägre domstolarna blir såväl riktig som enhetlig. Hovrättens rättstillämpning innebär att varje domstol fritt kan göra egna tolkningar av bestämmelsen i artikel 4.1. Därmed riskeras att lika fall inte behandlas lika och för dem som misstänks för skattebrottslighet skulle det framstå som slumpmässigt huruvida de kommer att åtalas och dömas. Riksåklagaren konstaterar att det inte är endast en hovrätt som avvikit från HD:s praxis utan att även två tingsrätter på liknande sätt som hovrättsdomen gått emot HD.<sup>199</sup>

### 6.3.1.2 HD:s beslut om prövningstillstånd

I beslut 15 oktober 2010<sup>200</sup> valde HD att inte bevilja prövningstillstånd. Som skäl till sitt beslut angav HD att det för prövningstillstånd ska vara viktigt för att leda rättstillämpningen eller att det finns synnerliga skäl. Sådana skäl förelåg inte och domstolen hänvisade till sina tidigare avgöranden NJA 2010 s. 168 I och II. Hovrättens tidigare dom kvarstod.

---

<sup>198</sup> Åklagarmyndigheten överklagade 16 juli 2010, dnr ÅM 2010/4261.

<sup>199</sup> Se Solna tingsrätts slutliga beslut 14 april 2010 i mål nr B 8288-09 och Södertörns tingsrätts dom 24 juni 2010 i mål B 15249-09.

<sup>200</sup> Högsta domstolens beslut i mål nr B 3553-10.

### 6.3.2 HD-upproret

Sedan HD:s avgöranden NJA 2010 s. 168 I och II har det utbrutit ett uppror som består av att flera underinstanser valt att gå emot HD. Som redan konstaterats har hovrätten för västra Sverige avvisat ett åtal med stöd av Europakonventions artikel 4.1. och helt gått emot HD. Även Haparanda TR har underkänt HD:s resonemang och begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Förhandsavgörandet gäller om huruvida HD:s krav på *klart stöd* är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 50 i EU-stadgan och med EU-rättens allmänna principer om bl.a. EU-rättens företräde och direkta effekt. EU-stadgan är en del av EU-fördraget och EU-domstolen är behörig att meddela förhandsavgörande gällande bl.a. tolkningen av fördraget.<sup>201</sup> Nationella domstolar får begära förhandsavgörande om det anses nödvändigt för att kunna döma i ett mål, vilket Haparanda TR utnyttjar i detta fall.

Tingsrätterna i Solna, Göteborg, Värmland, Stockholm och Varberg har avvisat åtal gällande skattebrott när skattetillägg påförts för samma oriktiga uppgiftslämnande.<sup>202</sup> Alla dessa TR har dömt eller beslutat tvärt emot HD:s majoritet och konstaterat att det inte krävs klart lagstöd för att underkänna svensk rätt. Motiveringarna i dessa upproriska avgöranden varierar något. De huvudsakliga argumenten är dock att Europadomstolens nya praxis, korrekt tolkad, innebär att de svenska skattetilläggen strider mot Europakonventionen. HD:s krav på *klart stöd* för att underkänna svensk lagstiftningen saknar stöd i Europakonventionen och underrätterna har en konventionensgrundad lojalitetsplikt mot Europadomstolen som medför att dess tolkning ges företräde framför HD:s.<sup>203</sup> Dessutom när det kommer till tolkningen av Europakonventionens rättigheter är Europadomstolen mer lämpad än HD på att tolka rättigheternas riktiga innebörd.<sup>204</sup>

Underätternas ovilja att följa HD har börjat kallas ”*HD-upproret*” i artiklar och situationen är väldigt unik. Aldrig tidigare har det hänt att underinstanser avviker från HD:s praxis på detta sätt.<sup>205</sup> Dock har HD-upproret fått bakslag. Hovrätten för västra Sverige har nämligen i tre mål konstaterat att HD:s ställningstagande ska vara vägledande till dess att lagstiftaren, Europadomstolen eller HD lämnar annat besked. Målen har återförvisats för förnyad handläggning till flera tingsrätter i västra Sverige.<sup>206</sup>

---

<sup>201</sup> Artikel 267 i EUF-fördraget.

<sup>202</sup> Solna tingsrätt, slutligt beslut 14 april 2010 mål nr B 8288-09; Göteborgs tingsrätt, dom 23 juni 2010, mål nr B 2432-09 och Värmlands tingsrätt, beslut 11 november 2010, mål nr B 2159-09. Stockholms tingsrätt, dom 14 september 2010, mål nr B 12196-09; Södertörns tingsrätt, dom 24 juni 2010, mål nr B 15249-09 och Varbergs tingsrätt, beslut 26 oktober 2010, mål nr B 2501-09.

<sup>203</sup> Stenhammar, Fredrik, *Internationell anarki i svenska domstolar? Ett folkrättsligt perspektiv på ”HD-upproret” om skattetilläggen*, Juridisk tidskrift 2011-2012 s. 477-478.

<sup>204</sup> Se exempelvis Göteborgs tingsrätt, dom 23 juni 2010, mål nr B 2432-09

<sup>205</sup> Stenhammar, F, *Internationell anarki i svenska domstolar? Ett folkrättsligt perspektiv på ”HD-upproret” om skattetilläggen*, Juridisk tidskrift 2011-2012 s. 477-478.

<sup>206</sup> Kindbom, Mikael, *Bakslag för HD-upproret*, infotorg juridik, Publicerad 2011-01-28.

### 6.3.3 Haparanda tingsrätt, målnummer B 550-09

Som redan nämnts har Haparanda TR i mål B 550-09<sup>207</sup> begärt förhandsavgörande från EU-domstolen i december 2010. Målet rör sig om dubbelbestraffning och den tilltalade har i tingsrätten åtalats för skattebrott och dessförinnan påförts skattetillägg för lämnandet av samma oriktiga uppgift. Den tilltalade hävdade att åtalet inte kan prövas eftersom han vid en fällande dom skulle straffas två gånger för samma gärning. TR begärde förhandsavgörande från EU-domstolen om tolkning av artikel 50 i EU-stadgan.

I sin begäran om förhandsavgörande ställer TR två frågor till EU-domstolen. Den första frågan är huruvida kravet på *klart stöd* för att låta Europakonventionen gå före annan svensk intern rätt är förenligt med EU-rätten och dess allmänna principer om bl.a. EU-rättens företräde och direkta effekt. TR:s andra fråga är egentligen tre delfrågor där den första gäller om det är förenligt med artikel 4.1. och artikel 50 i EU-stadgan att pröva ett åtal för skattebrott när den åtalade tidigare påförts skattetillägg med anledning av samma oriktiga uppgiftslämnande. Den andra delfrågan gällde om den första delfrågan påverkas av det förhållandet att det finns en möjlighet av samordning mellan de olika påföljderna. Den tredje delfrågan gällde om det svenska systemet med dubbla förfarandens förenlighet med dubbelbestraffning påverkas av möjligheten att skattetilläggsbeslutet omfattas av allmän domstol istället i samband med att åtal för skattebrott prövas.

TR konstaterade att det i svensk praxis har klargjorts ett krav på *klart stöd* i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis för att underkänna intern svensk rätt. Något sådant *klart stöd* har HD inte funnit varken i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis. TR har mot denna bakgrund behov av att få svar på de frågor som ställs i det aktuella fallet för att kunna avgöra målet. Haparanda TR förklarade målet vilande i avvaktan på svar från Europeiska gemenskapernas domstol.

### 6.3.4 EU-domstolens yttrande

Den 24 januari i år höll EU-domstolen muntlig förhandling i målet om Haparanda tingsrätt förhandsbesked. Målet hölls som plenumål med 13 domare. Generaladvokaten Pedro Cruz Villalón har den 12 juni 2012 lämnat förslag till dom. I sitt förslag till avgörande föreslår generaladvokaten i första hand att EU-domstolen inte ska ta upp tolkningsfrågorna till prövning, eftersom domstolen saknar behörighet att pröva målet. Enligt generaladvokaten är EU-domstolen obehörig eftersom målet inte handlar om

---

[www.infotorgjuridik.se](http://www.infotorgjuridik.se) senaste använd 2012-05-25.

<sup>207</sup> Protokoll från 23 december 2010.

Sveriges tillämpning av EU-rätten i den mening som avses i artikel 51.1 EU-stadgan. Därmed saknar domstolen behörighet att svara på Haparanda TR tolkningsfrågor.<sup>208</sup>

Om EU-domstolen ändå skulle pröva målet i sak, menar generaladvokaten i andra hand att artikel 50 i EU-stadgan inte hindrar en medlemsstat att åtala och straffa en person för brott, även om staten tidigare har påfört personen en administrativ sanktion för samma gärning – som exempelvis ett skattetillägg. Dock krävs det enligt den rättsstatliga principen om förbud mot godtycklighet att domstolen som handlägger brottmålet kan beakta den tidigare administrativa sanktionen och kan lindra straffet vid påföljdsbestämningen i brottmålet.<sup>209</sup>

Generaladvokatens slutsats är alltså att det svenska dubbla systemet med skattetillägg och skattebrott för samma gärning inte strider mot EU:s rättighetsstadga.<sup>210</sup>

I sin motivering framför generaladvokaten att artikel 50 i EU:s rättighetsstadga skall ges delvis en självständig tolkning, även om den skall tolkas mot bakgrund av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Detta trots att artikel 52.3 EU-stadgan föreskriver att de rättigheter i EU-stadgan som också återfinns i Europakonventionen skall ha samma innebörd och räckvidd som de i konventionen. Generaladvokaten påpekar att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte enhälligt accepterats av EU:s medlemsländer. Vissa EU-länder har fortfarande inte ratificerat Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll medans andra EU-länder, dock inte Sverige, har gjort vissa reservationer mot protokollet.<sup>211</sup>

Syftet med att vissa länder inte har införlivat sjunde tilläggsprotokollet fullt ut är undvika att dubbelbestraffningsförbudet i Europakonvention utvidgas till att omfatta både administrativa och straffrättsliga sanktioner. I en sådan situation anser generaladvokaten att skyldigheten att likställa skyddsnivån i stadgan med skyddsnivån i Europakonventionen saknar samma genomslagskraft. Mot bakgrund av det anförda finner generaladvokaten att det för närvarande inte finns något i stadgans formuleringar som tyder på att avsikten med bestämmelsen skulle ha varit att förbjuda påförandet av administrativa och straffrättsliga sanktioner för samma handlande. Enligt generaladvokatens tolkning ger inte artikel 50 i EU:s rättighetsstadga

---

<sup>208</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson.

<sup>209</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 93-96.

<sup>210</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 117.

<sup>211</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 82.

samma skyddsnivå som Europakonventionen ger. Därför strider det svenska systemet inte mot EU:s rättighetsstadga.<sup>212</sup>

Generaladvokaten anser att Europakonventionen tillsammans med Europadomstolens praxis ger ett mer långtgående skydd än EU:s rättighetsstadga. Vidare behandlar generaladvokaten även innebörden av Europakonventionen. Han konstaterar att Europadomstolens praxis visar att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet utgör ett hinder för åtgärder i form av dubbla administrativa och straffrättsliga sanktioner för en och samma gärning. Det är alltså inte tillåtet att inleda ett andra förfarande, vare sig administrativt eller straffrättsligt, när beslutet att påföra den första sanktionen har vunnit laga kraft.<sup>213</sup>

Generaladvokaten hänvisar särskilt till Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland* från 2007, och konstaterar att Europadomstolen numera intar ett fast förhållningssätt i frågan. Enligt generaladvokaten borde denna rättspraxis ge Haparanda TR ett underlag som ur Europakonventionens perspektiv är mer än tillräckligt för att avgöra målet. Tingsrätten borde alltså kunna på egen hand tillämpa Europakonventionen och Europadomstolens praxis. I och med detta uttalande konstaterar generaladvokaten indirekt att det svenska dubbelbestraffningssystemet strider mot Europakonventionen. Det är dock inte EU-domstolens sak att döma angående brott mot Europakonventionen, den rätten tillfaller Europadomstolen och inte EU-domstolen.<sup>214</sup>

Generaladvokaten uttalar sig också om högsta domstolens krav på *klart stöd* för att svensk lag skall kunna åsidosättas med stöd av Europakonventionen och Europadomstolens praxis. Enligt generaladvokaten bekräftar nyare praxis från Europadomstolen att den tilltalade Hans Åkerberg Fransson nu har ”*klart stöd*” för sin talan.<sup>215</sup>

Enligt generaladvokaten saknar EU-domstolen även behörighet att pröva tolkningsfrågan om huruvida kravet som uppställs i svensk rätt på att det måste finnas *klart stöd* i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis, för att kunna åsidosätta nationell rätt är förenligt med EU-rätten. Generaladvokaten anser att unionsrätten skall tolkas så att den inte utgör hinder för att en nationell domstol, innan den åsidosätter en nationell bestämmelse bedömer huruvida en bestämmelse i EU:s rättighetsstadga är klar. Dock under förutsättningen att detta krav på klarhet inte försvårar

---

<sup>212</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 82-87

<sup>213</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 79.

<sup>214</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 79.

<sup>215</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 104.



utövandet av de befogenheter som de nationella domstolarna har enligt unionsrätten när det gäller tolkning och åsidosättande.<sup>216</sup>

## 6.4 HD:s praxis utreds

Regeringen har begärt en översyn av det svenska systemet med både skattetillägg och straffansvar för oriktiga uppgifter d.v.s. den så kallade *ne bis in idem* principen.

I ett kommittédirektiv, *Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet*, ger regeringen nu en utredare i uppdrag att analysera systemet med skattetillägg och skattebrott med beaktande av Europakonventionen, samt ge förslag på lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda. Regeringen anser att det är tveksamt om de ändringar som nyligen genomfördes i den nya skatteförfarandelagen är tillräckliga när det gäller just frågan om Europakonventionens förbud mot dubbel bestraffning för samma gärning.<sup>217</sup>

Det konstateras av regeringen att Europadomstolen de senaste åren har skärpt sin syn på medborgarnas rätt att inte bli lagförda eller straffade två gånger för samma gärning. Både Högsta Domstolen och Högsta Förvaltningsdomstolen har sedan dess slagit fast att det svenska systemet inte berörs av dessa domar – en uppfattning som har angripits hårt från många kritiker.<sup>218</sup>

I direktiven skriver regeringen att möjligheten till skattetillägg ska finnas kvar men att man bör utreda ett system som innebär en plikt för staten att vid en viss tidpunkt välja mellan skattetillägg eller en anmälan om skattebrott. Resultatet av utredningen ska redovisas till regeringen senast den 9 september 2013.<sup>219</sup>

## 6.5 Lagändringar i Norge

Norge har utrett det norska systemets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet som följd av Europadomstolens senaste praxis och därmed ändrat sin lagstiftning. De nya lagändringarna innebär att Skattemyndigheten kan välja mellan att påföra *tilleggsskatt* (skattetillägg) eller polisanmäla. Samma omständigheter ska alltså inte kunna ligga till grund för både en administrativt påförd tillleggsskatt och straffrättsligt åtal. Väljs den straffrättsliga vägen och påföljden blir böter ska den tillleggsskatt

---

<sup>216</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, p. 117.

<sup>217</sup> Kommittédirektiv, *Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet*, Dir. 2012:14, s.1

<sup>218</sup> Kommittédirektiv, *Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet*, Dir. 2012:14, s. 5-7.

<sup>219</sup> Kommittédirektiv, *Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet*, Dir. 2012:14, s. 7 och 21.

som annars skulle ha påförts inkluderas i boten. Om påföljden däremot blir fängelsestraff ska straffet kombineras med ekonomisk sanktion.<sup>220</sup>

---

<sup>220</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), s. 5-6.

# 7 Analys

## 7.1 De dubbla sanktionernas syfte

Som konstaterats infördes skattetilläggsystemet år 1972 och administrativa sanktioner på detta område var en nyhet i Sverige. Innan införandet tillämpades straffrättsliga sanktioner för alla handlingar där skattelagstiftningen åsidosattes, oavsett om det handlade om lindrigare brott eller brott av grövre art. Detta system fungerade mindre väl eftersom förseelser av mindre art undkom påföljd. Dessutom användes systemet ojämnt och slumpvis mot den skattskyldige. Ett av lagstiftarens huvudsyften med införandet av skattetillägg var att skapa en sanktion för de lindrigare förseelserna så att dessa träffades av någon påföljd. Ett annat skäl till införandet av skattetillägg var att skapa ett jämnare och mer nyanserat förfarande som uppmanar den skattskyldige att iaktta sina åligganden i skattelagstiftningen. Förfarandet skulle också bli snabbare, enklare och mer kostnadseffektivt än det dåvarande med åtalsanmälan, polisförhör samt handläggning av åklagare och domstol. Även de judiciella myndigheterna skulle avlastas från arbete med mindre kvalificerad skattebrottslighet så att de kan koncentrera sig på de mer invecklade och grova brotten.

Idag är reglerna om skattetillägg utformade på ett enkelt och schablonmässigt sätt utan krav på subjektiva rekvisit som uppsåt eller oaktsamhet. Skattetillägget fungerar som ett påtryckningsmedel i syfte att få fram korrekta uppgifter i tid från den skattskyldige. Systemet har effektiviserats genom att Skatteverket som är myndigheten som kontrollerar uppgifterna som lämnas i deklARATIONER fattar även beslut om påförande av skattetillägg. Genom införandet av skattetillägget har rättsväsendet avlastats och resurser har sparats genom att antalet åtal har minskats.

Skattetilläggsbestämmelserna har ändrats flertal gånger. Reformerna har genomförts för att kunna uppfylla rättssäkerhetskrav som bl.a. ställs i Europakonventionen. Att se till att systemet med dubbla förfaranden inte strider mot principen om *ne bis in idem* i Europakonventionen var inte någon målsättning som diskuterades av lagstiftaren. Eftersom skattetillägget ansågs vara ett icke straffrättsligt förfarande aktualiserades aldrig frågan om systemets förenlighet med konventionen. Senare konstaterades att skattetillägget var ett straffrättsligt förfarande enligt Europakonventionen. Dock menade lagstiftaren att problematiken med dubbelbestraffning sällan uppkom eftersom skattetilläggsystemet skulle fokusera på de mindre förseelserna. Mot bakgrund av det ovannämnda anser jag att lagstiftarens huvudsakliga syften med skattetilläggsystemet har därmed uppnåtts på många sätt.

## 7.2 Europakonventionens betydelse och ställning i svensk rätt

Europakonventionen har inkorporerats i svensk rätt år 1995 och sedan dess gäller den som svensk lag. Genom inkorporeringen accepterades Europadomstolens praxis som rättskälla. Skälen till inkorporeringen av konventionen var bl.a. att markera konventionens status i Sverige och dess betydelse inom svensk rätt. Konventionens innehåll är inte fastlagt vid ett tillfälle utan det pågår ständigt en utveckling av tolkningen av artiklarna genom Europadomstolens avgöranden. Orsaken till detta är att en del av konventionens regler är vaga och oprecisa. Dessutom bör konventionen i sin helhet tolkas dynamisk, dvs. i ljuset av samhällsutvecklingen.

Bestämmelserna i Europakonventionen får sitt konkreta innehåll genom Europadomstolens praxis. De olika begrepp som finns i konventionen skall tolkas *autonomt* och denna tolkning skall vara oberoende av den innebörd som begreppen ges i den nationella lagstiftningen. Dessutom bör konventionen tolkas dynamiskt, dvs. i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningar i konventionsstaterna.

Det åligger medlemsstaterna att kontrollera att rättigheterna i konventionen respekteras. Europadomstolen är subsidiärt kontrollorgan i förhållande till de nationella domstolarna. Om konventionssystemet ska fungera tillfredställande är det viktigt att staterna, när en fråga om tolkning har avgjorts av Europadomstolen, vidtar nödvändiga åtgärder och anpassar sin nationella lagstiftning så att den överensstämmer med senaste praxis.

När det uppstår konflikter mellan Europakonventionen och svensk intern rätt bör rättstillämparen utreda först om det verkligen föreligger en normkonflikt. Om en konflikt är för handen bör svensk lag tolkas fördragskonformt.

Konflikter mellan Europakonventionen och intern lag stiftad före inkorporeringen av konventionen undviks genom användning av *lex posterior* principen. Vidare kan rättstillämparen också överväga att tillämpa *lex specialis* principen och ge speciallag företräde framför generell lag oavsett reglernas inbördes ålder. Svenska domstolar och myndigheter har möjlighet att underlåta tillämpning av vissa svenska lagregler med stöd av 2:23 RF och genom att tillämpa lagprövningsrätten i 11:14 RF om en lag uppenbart strider mot konventionen. Europakonventionen har inte något företräde framför andra nationella lagar eftersom de har samma ställning och är likvärdiga. Även HD:s *klart stöd* doktrin kan tillämpas på allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen. Svensk lag skall dock så långt som möjligt tolkas fördragskonformt så att den överensstämmer med Sveriges internationella åtaganden.

## 7.3 Det svenska systemets förenlighet med Europakonventionen

Det är klarlagt att skattetillägg är en sanktion som omfattas av brottsbegreppet i artikeln 6 i Europakonventionen och förfarandet innefattar en anklagelse för brott trots att skattetillägget inte klassificeras som ett straff utan som en administrativ sanktion enligt svensk rätt. I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet uttrycks principen om *ne bis in idem* och förbudet mot dubbelbestraffning. Skyddet i artikeln 4.1. är begränsat till straffrättsliga förfaranden mot en person (criminal proceedings). Dubbelbestraffningsförbudet tar sikte på slutliga domar vilket innebär att ett beslut om skattetillägg måste vunnit laga kraft för att kunna utgöra hinder mot ett senare förfarande om skattebrott som grundar sig på samma oriktiga uppgift.

För att avgöra om brott mot artikel 4.1. föreligger använder sig Europadomstolen ofta av en prövning i två led. I första steg avgörs om det är fråga om två straffrättsliga förfaranden. Om något av förfarandena kan klassas som disciplinärt aktualiseras inte dubbelbestraffningsförbudet överhuvudtaget. Påförande av skattetillägget och ansvar för skattebrott utgör i konventionens mening straffrättsliga sanktioner eftersom båda förfarandena används i avskräckande och bestraffande syfte. I ett andra steg görs en bedömning där det avgörs om de båda förfaranden rör *samma brott*.

Europadomstolen praxis avseende vad som anses vara samma brott har skiftat och bedömningen har givits varierande innebörd. Domstolen har dock genom *Zolotukhin mot Ryssland* avgörandet harmoniserat tolkningen av begreppet *samma brott*. Avgörandet fattades av Europadomstolen i s.k. storkammare vilket understryker målets betydelse som prejudikatfall. Europadomstolen konstaterade att domstolens tidigare rättspraxis varit motstridig och förtydligade därför tillämningen av artikel 4.1. I *Zolotukhin mot Ryssland* uttalar sig domstolen först generellt om kriterier som ska gälla vid bedömningen av *samma brott* och därefter appliceras dessa kriterier på omständigheterna i det aktuella fallet. Enligt Europadomstolen skall artikel 4 tolkas som ett förbud mot åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott i den mån det grundas på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som det första brottet. Det som bedömningen ska grundas på är de fakta som utgör konkreta faktiska omständigheter som gäller samma person och som hänger samman i tid och rum. Alltså skall konkreta faktiska omständigheter avgöra om det är fråga om *samma brott* i två parallella straffrättsliga förfaranden. Tillvägagångssättet och kriterierna som fastställts i *Zolotukhin mot Ryssland* har senare bekräftats i fallen *Ruotsalainen mot Finland*, *Maresti mot kroatien* och *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien*. Jag finner att det är ostridigt att Europadomstolen har ändrat sin tidigare praxis om *ne bis in idem* genom *Zolotukhin*- målet.

Den svenska ordningen har tidigare godkänts av Europadomstolen. I *Rosenquist mot Sverige* prövades specifikt det svenska skattebrottets förenlighet med *ne bis in idem* när ett skattetillägg påförs och senare ansvar för skattebrott utkrävs. I målet konstaterades det att en skillnad i subjektiva rekvisit medförde att det var fråga om två olika brott i konventionens mening. Dock har HD konstaterat i NJA 2010 s. 168 att *Zolotukhin mot Ryssland* innebar att Europadomstolens tidigare rättspraxis beträffande *ne bis in idem* numera är överspelad. Enligt Gulliksson är Sverige bundet av Zolotukhin- målet trots att domen inte var mot Sverige och målet avsåg ett annat rättsområde. Personligen håller jag med Gulliksson om att Sverige är bunden av de allmänna rättsprinciper om *ne bis in idem* som Europadomstolen fastslår i Zolotukhin- målet även om avgörandet inte avsåg specifikt det svenska skattetilläggsinstitutet.

Trots att Europadomstolen genom Zolotukhin- målet och Ruotsalainen- målet harmoniserat hur *ne bis in idem* i Europakonventionen skall tolkas har svenska domstolar inte accepterat denna ändring. HFD har i RÅ 2009 ref. 94 hävdade att något brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte föreligger eftersom den svenska rättsordningen innehåller särdrag som både allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar syftar till effektivitet och rättssäkerhet. Dessutom finns det utrymme för samordning av sanktionerna mellan dessa domstolar. HFD:s slutsats grundas på tidigare praxis från Europadomstolen och även på praxis från HD. Denna praxis utgår ifrån äldre avgöranden från Europadomstolen som har tappat relevans sedan Zolotukhin- målet tillkom. Jag finner det anmärkningsvärt att HFD i RÅ 2009 ref. 94 stödjer sig på äldre praxis från tiden innan Zolotukhin- målet avgjordes och som jag anses vara överspelade. Enligt min åsikt undviker domstolen att tillämpa senare praxis eftersom rädslan för svåröverskådliga konsekvenser som ett sådant ställningstagande skulle föra med sig för den svenska ordningen är för stort.

I doktrinen har HFD:s hållning i RÅ 2009 ref. 94 varit utsatt för mycket kritik. Många bedömare menar och *Ruotsalainen mot Finland* målet kan överföras på svenska förhållanden eftersom målet gäller samma rättsområde d.v.s. skattetillägg och skattebrott. Almendal anser att HFD inte lägger tillräcklig vikt på Europadomstolens nya praxis såsom Zolotukhin- och Ruotsalainen målen. Vidare konstaterar Almendal att det har skett en kursomsvängning av rättsläget i och med Zolotukhin- målet. Enligt Gulliksson tolkar HFD artikel 4.1. i ljuset av den svenska ordningen där det är möjligt med dubbla förfaranden för samma oriktiga uppgift och stöd för sådan tolkning finns inte i Europadomstolens praxis, tvärtom tyder den senaste praxisen på ett ställningstagande åt motsatt håll. Cameron anser att HFD har försökt argumentera för att den nya konventionstolkning som uttrycks i Zolotukhin- domen inte gäller i Sverige, vilket domstolen har fel i. Vidare har HFD kritiserats för att domstolen ”tolkar in” en tolkningsmarginal i dubbelbestraffningsförbudet. Enligt min mening har HFD tolkat Zolotukhin- och Ruotsalainen målen fel när domstolen konstaterar att dessa avgöranden inte avser det svenska rättssystemet. Dessa mål har all relevans för Sveriges del när det kommer till det svenska

systemet med både skattetillägg och skattebrott. Jag håller med övriga bedömare att rättsläget har förändrats sedan Zolotukhin- och Ruotsalainen målen har tillkommit.

HD har vid flera tillfällen tagit till ställning till huruvida det svenska systemet med dubbla förfaranden överensstämmer med *ne bis in idem* principen i artikel 4.1. I sitt senaste avgörande NJA 2010 s. 168 I och II har domstolen konstaterat att det inte förelåg något *klart stöd* för att underkänna den svenska ordningen med parallella förfaranden. HD fann också att det var *ställt utom varje tvivel* att domen i Zolotukhin - målet och de efterföljande domarna innebär att tidigare praxis gällande bedömningen av vad som utgör samma "brott" måste anses överspelad. I fortsättningen skall frågan om det rör sig om samma "brott" bedömas utifrån de kriterier som utvecklats i Zolotukhin och efterföljande domar. Enligt HD är det grundläggande kriteriet för såväl skattetillägg som skattebrott samma oriktiga uppgift och det som skiljer straffansvaret från skattetillägg är i princip att skattebrottet kräver uppsåt eller grov oaktsamhet. Det är uteslutet enligt HD att Europadomstolen skulle göra en annan bedömning. Cameron anser att HD har förstått innebörden av Zolotukhin – målet på ett korrekt sätt. Vidare menar Cameron att HD har rätt i sin bedömning att det svenska systemet nu faller under tillämpningsområdet för artikel 4.1. och m.a.o. att skattetillägg och ett senare åtal för skattebrott som bygger på samma oriktiga uppgift rör sig om samma "brott" i Europakonventionens mening. Hittills anser jag HD drar rätt slutsatser av Zolotukhin – målet och bedömer Europadomstolens senaste praxis på samma sätt som andra rättskunniga.

HD konstaterar vidare i NJA 2010 s. 168 I och II att det kan finnas utrymme i Europadomstolens praxis för flera sanktioner som beslutas av olika myndigheter för samma "brott". Vidare hänvisas det till praxis där Europadomstolen accepterat användandet av flera sanktioner för samma brott. HD konstaterar att vederbörande praxis på området inte är omfattande och dessutom lämnar den utrymme för olika tolkningar. Enligt HD står det klart att ett brott (eller gärning) kan förbindas med två straff som beslutas av olika domstolar och detta kan ske även om det ena förfarandet avslutas med en lagkraftvunnen dom. Förutsättningen är emellertid att det dubbla förfarandet varit förutsägbart och att det finns ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena. HD:s slutsats är att det existerar en tillräcklig nära förbindelse mellan sanktionerna gällande tid och underlag. Här tycker jag att HD försöker hitta ett sätt att konstatera att det är ok med dubbla förfaranden trots att Europadomstolens senaste praxis har förändrat rättsläget. Den praxis som HD hänvisar till där Europadomstolen accepterat användandet av flera sanktioner för samma brott är långt ifrån omfattande. Dessutom anser jag det är endast tillåtet med flera förfaranden för samma brott när det rör sig om ett ytterligare påföljdsförfarande och inte ett helt nytt straffrätligt förfarande. Enligt min mening verkar det som HD inte vill ta på sig lagstiftrens roll och säga att det svenska systemet strider mot Europakonventionen. HD:s avsikt är antagligen att avvakta tills lagstiftaren själv genomför de förändringar som behövs. Skattetilläggsinstitutet tillbringar miljarder till statskassan och personligen

förstår jag att HD vill hellre att lagstiftaren tar sig an den problematik som har uppstått sedan Europadomstolen ändrat sin syn på dubbla förfaranden.

Minoriteten i HD ansåg att Europadomstolens praxis inte medger flera sanktioner för samma brott. De ifrågasatte även att det finns en tillräckligt nära förbindelse mellan sanktionerna skattetillägg och skattebrott vad gäller *tid* och *underlag*. Vad det gäller tiden kan det gå flera år mellan påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott. De skiljaktiga fann att användandet av flera sanktioner i skilda förfaranden är endast tillåtet när det rör sig om ett ytterligare påföljdsförfarande och inte ett helt nytt straffrättsligt förfarande. Dessutom förekommer det inte nära förbindelse vad gäller underlaget. Vid en allmän domstols prövning av ett åtal för skattebrott görs det alltid en fullständig prövning av skuldfrågan som är självständig i förhållande till det avgörande där beslut om skattetillägget fattades. Även Cameron är skeptisk till HD:s slutsatser att det existerar en tillräckligt nära förbindelse mellan sanktionerna. Jag håller med minoriteten i HD:s ledmöter att det inte existerar tillräckligt nära förbindelse mellan sanktionerna skattetillägg och skattebrott gällande *tid* och *underlaget*.

Slutligen fann HD i NJA 2010 s. 168 I och II att det krävs *klart stöd* i konventionen eller i Europadomstolens praxis för att kunna underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk rätt. HD fattade detta avgörande med röstsiffrorna tre mot två. Två av justitieråden var skiljaktiga och ledamöter tillhörande både minoriteten och majoriteten utvecklande vidare sina ståndpunkter i egna tillägg. Denna dom har varit utsatt för extrem kritik i doktrinen. Mycket av kritiken riktar sig mot HD:s krav på *klart stöd* eftersom det är oklart vilken innebörd *klart stöd* har. Begreppet har inte preciserats av domstolen och kravet på *klart stöd* har varierat i HD:s olika avgöranden.

Enligt Asp är det inte första gången som HD använt sig av *klart stöd*-doktrinen för att kunna göra allmänna bedömningar om svensk lagstiftnings förenlighet med Europakonventionen. Denne menar att HD inte tar självständig ställning till om det nuvarande svenska systemet är förenligt med artikel 4.1. Asp har uttryckt viss sympati för domstolens hållning i frågan och menar att det inte är så orimligt att en domstol inte kullkastar hela regelsystemet på osäkra grunder. Bylander menar att de olika justitierådens skiftande förhållningssätt gör HD:s dubbelbestraffningsbeslut otydligt och splittrat. Som redan konstaterats anser Cameron att HD har förstått innebörden av Zolotukhin – målet på ett korrekt sätt. Han är däremot skeptisk till HD:s slutsatser att det existerar en tillräckligt nära förbindelse mellan sanktionerna. Enligt Cameron är HD:s krav på *klart stöd* ett uttryck för domstolarnas insikt om deras begränsade institutionella kompetens. Personligen anser jag att det är svårt att uppfylla kravet på *klart stöd* då HD själv tolkat det olika. Det ställs inte något krav på *klart stöd* i någon av konventionens tolkningsprinciper. Jag finner det märkligt att en domstol i enskild konventionsstat kan ställa ett krav som inte finns i Europakonventionens egna tolkningsprinciper. Vidare tycker jag inte att



kravet på *klart stöd* står i överensstämmelse med den normkontroll som svenska domstolar förväntas utföra i förhållande till Europakonventionen.

I förslaget om dom till Haparanda tingsrätt förhandsbesked uttalar sig generaladvokaten Pedro Cruz Villalón om högsta domstolens krav på *klart stöd* trots hans förslag till dom är att EU-domstolen saknar behörighet att pröva tolkningsfrågan. Enligt generaladvokaten bekräftar nyare praxis från Europadomstolen att den tilltalade Hans Åkerberg Fransson nu har ”*klart stöd*” för sin talan. Vidare anser generaladvokaten att unionsrätten skall tolkas så att den inte utgör hinder för att en nationell domstol, innan den åsidosätter en nationell bestämmelse bedömer huruvida en bestämmelse i EU:s rättighetsstadga är klar. Dock under förutsättningen att detta krav på klarhet inte försvårar utövandet av de befogenheter som de nationella domstolarna har enligt unionsrätten när det gäller tolkning och åsidosättande. Själv tolkar jag detta uttalande som generaladvokaten menar att det finns *klart stöd* i Europakonventionen och i Europadomstolens praxis för att svensk lag skall kunna åsidosättas med stöd av Europakonventionen och Europadomstolens praxis.

I första hand föreslår generaladvokaten Pedro Cruz Villalón i sitt förslag till dom att EU-domstolen inte ska ta upp Haparanda TR tolkningsfrågor till prövning, eftersom domstolen saknar behörighet att pröva målet. Enligt generaladvokaten är EU-domstolen obehörig eftersom målet inte handlar om Sveriges tillämpning av EU-rätten. Om EU-domstolen ändå skulle pröva målet i sak, menar generaladvokaten i andra hand att artikel 50 i EU-stadgan inte hindrar en medlemsstat att åtala och straffa en person för brott, även om staten tidigare har påfört personen en administrativ sanktion för samma gärning. Detta under förutsättningen att domstolen som handlägger brottmålet kan beakta den tidigare administrativa sanktionen och kan lindra straffet vid påföljdsbestämningen i brottmålet. Enligt generaladvokatens tolkning ger inte artikel 50 i EU:s rättighetsstadga samma skyddsnivå som Europakonventionen ger. Därför strider det svenska systemet inte mot EU:s rättighetsstadga.

Generaladvokaten anser att Europakonventionen tillsammans med Europadomstolens praxis ger ett mer långtgående skydd än EU:s rättighetsstadga. Han konstaterar att Europadomstolens praxis visar att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet utgör ett hinder för åtgärder i form av dubbla administrativa och straffrättsliga sanktioner för en och samma gärning. Det är alltså inte tillåtet att inleda ett andra förfarande, vare sig administrativt eller straffrättsligt, när beslutet att påföra den första sanktionen har vunnit laga kraft.

Generaladvokaten hänvisar särskilt till Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland* från 2007, och konstaterar att Europadomstolen numera intar ett fast förhållningssätt i frågan. Enligt generaladvokaten borde denna rättspraxis ge Haparanda TR ett underlag som ur Europakonventionens perspektiv är mer än tillräckligt för att avgöra målet. Tingsrätten borde alltså kunna på egen hand tillämpa Europakonventionen

och Europadomstolens praxis. Enligt min mening framstår det som generaladvokaten anser att det svenska dubbelbestraffningssystemet strider mot Europakonventionen. Det är dock inte EU-domstolens sak att döma angående brott mot Europakonventionen.

Personligen anser jag generaladvokaten något indirekt säger att Haparanda TR borde tillämpa Europakonventionen enligt numera klart fastställd praxis. Och enligt denna praxis strider ett åtal för skattebrott mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll om det föreligger ett tidigare beslut om skattetillägg som vunnit laga kraft.

Generaladvokatens förslag till EU-domstolen om att artikel 50 i EU-stadgan inte hindrar en medlemsstat att påföra dubbla sanktioner för samma gärning bedömer jag inte som att det skulle vara tillåtet enligt Europakonventionen. Tvärtom anser jag att generaladvokaten är tydlig med att konstatera att principen om *ne bis in idem* kan tillåtas enligt unionsrätten men aldrig under Europakonventionen. Jag tycker att detta är ett klar och tydlig ställningstagande från en av Europas högsta jurister som finner att Sverige inte uppfyller sina åtaganden enligt internationella konventioner. Generaladvokatens uttalande är inte bindande för någon men hans argumentation har ändå viss tyngd i argumentationen som kan ge Haparanda TR den vägledning som domstolen behöver.

Varken HD eller HFD har velat acceptera Europadomstolens ändrade praxis om hur dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen skall tolkas. På samma sätt som HD har ställt krav på *klart stöd* är jag övertygad om att domstolen hade kunnat finna en annan tolkningsvinkel som skulle kunna försvara det svenska systemet med skattetillägg. Enligt min uppfattning är HD och HFD till viss del styrda av politiska intressen. Dessa domstolar tolkar Europakonventionen snävt i syfte att upprätthålla den rådande ordningen med dubbla förfaranden. Det finns även en stor rädsla från domstolarnas sida för de konsekvenser och ekonomiska förluster som kommer uppstå om domstolarna skulle fastslå att det svenska systemet är oförenlig med Europakonventionen. Jag tycker inte att det är så konstigt att HD ställer höga krav på *klart stöd* när det rör sig om skattesystem som tillbringar miljarder till statskassan. Dock går det hela ut över enskilda medborgare vars mänskliga rättigheter offras för politiska och ekonomiska intressen. Personligen tycker jag att HD och HFD skall agera som självständiga rättstillämpare och förhålla sig objektiva oavsett vilka ekonomiska intressen som står på spel. Vi lever trots allt i en rättsstat och vi ska värna om medborgarnas förtroende för domstolarnas opartiskhet och oavhängighet.

## 7.4 Avslutande kommentarer

Frågan om dubbelbestraffning har länge diskuterats intensivt i Sverige. Detta har skett med utgångspunkt i frågeställningen om skattetillägg och skattebrott kan anses vara samma brott. Jag tycker att Europadomstolen har etablerat ett nytt perspektiv genom *Zolotukhin-målet* på vad som anses vara *samma brott*. Många i doktrinen är idag överens om att Europadomstolen har ändrat sin tidigare praxis gällande tolkningen av Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Lagstiftaren har reformerat bestämmelserna om skattetilläggen flera gånger för att reglerna skall kunna uppfylla Europakonventionens krav. Både HD och HFD har konstaterat att det svenska systemet där skattetillägg och straff för skattebrott kan utdömas för samma handling är förenligt med artikel 4.1. i Europakonventionen.

Idag finns två olika tolkningar av *ne bis in idem* förbudets innebörd enligt Europakonventionen och huruvida den svenska ordningen är förenlig med Europakonventionen. Å ena sidan har vi överinstansernas uppfattning att det inte föreligger hinder för dubbel lagföring, å andra sidan finns Europadomstolens upprepade praxis, flera underinstanser, generaladvokaten Pedro Cruz Villalón samt många andra jurister som anser att Sveriges ordning strider mot Europakonventionen.

Enligt min uppfattning måste någon förändring ske snart. Vi kan inte ha en situation där överinstansernas auktoritet utmanas av underinstanser runt om i landet. Oavsett vilken åsikt man har om HD:s avgörande så måste det finnas en respekt och lojalitet mot överinstanserna prejudikat i en rättsstat.

Min slutsats är att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande strider mot artikel 4 i Europakonventionen. Rättsläget har förändrats sedan Europadomstolen har harmoniserat dubbelbestraffningsförbudets innebörd och omfattning genom *Zolotukhin mot Ryssland* målet.

Det är min förhoppning att Europadomstolen inom snar framtid reder ut det oklara rättsläget som råder idag. Diskussionen om det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen lär fortsätta ett tag framöver. Lagstiftaren bör så snart möjligt se till att åstadkomma en reglering som landets rättskunniga inte betraktar strida mot Europakonventionen. I ett demokratiskt land som Sverige bör statens indrivningsmöjligheter aldrig stå i vägen för medborgarnas rättsäkerhet. Sverige skall varken bryta eller ligga på gränsen till att bryta mot grundläggande mänskliga rättigheter.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.

Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen.

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

SOU 1969:42 Skattebrotten.

SOU 1993:40 Fri- och rättighetsfrågor, del B, Inkorporering av Europakonventionen.

SOU 2008:43 Tre rapporter till grundlagsutredningen.

SOU 2009:58 Skatteförfarandet.

Direktiv 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet.

Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) Om lov om ändringar i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), s. 5-6.

## Litteratur

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006.

Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 3 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007.

Ekelöf, Per Olof, Bylund, Torleif, Edelstam, Henrik, *Rättegång – tredje häftet*, 6 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

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

## Artiklar

Bylander, Eric, *Högsta domstolens dubbelbestraffningsbeslut som bidrag till ledning av rättstillämpningen*, Juridisk tidskrift, 2010-2011 s. 111-116.

Cameran, Iain, *Skattetilläggen och Europakonventionen*, Svensk juristtidning 2001 s. 752-753.

Cameron, Iain, *Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv*, Juridisk tidskrift 2010-2011, s. 117-123.

Gulliksson, Magnus, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, Juridisk tidskrift 2009-2010, s. 653-665.

Kindbom, Mikael, *Bakslag för HD-upproret*, infotorg juridik, Publicerad 2011-01-28.

[www.infotorgjuridik.se](http://www.infotorgjuridik.se) senaste använd 2012-05-25.

Lindkvist, Gustav, *Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?* Skattenytt 2009 s. 298-303.

Munck, Johan, *Recension av Karin Almgren & Börje Leidhammars Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik 2006, Juridisk tidskrift 2006-2007 s. 465-468.

Munck, Johan, *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, Svensk juristtidning 2010 s. 747-752.

Norberg, Claes, Nyquist, Kerstin, *"In Sweden we have a system..." – Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*, Skattenytt 2009 s. 714-720.

Simon Almendal, Teresa, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?* Juridisk tidskrift 2009-2010 s. 549-570.

Stenhammar, Fredrik, *Internationell anarki i svenska domstolar? Ett folkrättsligt perspektiv på "HD-upproret" om skattetilläggen*, Juridisk tidskrift 2011-2012 s. 477-502.

Träskman, Per-Ole, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, Juridisk tidskrift 2004/05, nr 4, s. 862-872.

Åhman, Karin, *Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning*, Svensk skattetidning 2010 s. 104-116.

## Övriga källor

Lagkommentarer databasen Karnov. [www.karnovgroup.se](http://www.karnovgroup.se)

Regeringens yttrande av UD:s rättssekretariat, svaromål C-480110 ERS2010/274.

Riksåklagaren, *Överklagande av hovrättsdom – grovt skattebrott m.m.*, dnr ÅM 2010/4261.

Förslag till avgörande av generaladvokat Pedro Cruz Villalón, föredraget  
den 12 juni 2012, Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson.

# Rättsfallsförteckning

## Europadomstolen

Engel m.fl. mot Nederländerna, no. 5100/71, 5101/71, 5354/72 och 5370/72, den 8 juni 1976.

Gradinger mot Österrike, no. 15963/90, den 23 oktober 1995.

Oliveira mot Schweiz, no. 25711/94, den 30 juli 1998.

Malige mot Frankrike, no. 68/1997/852/1059, den 23 december 1998.

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, no. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999.

R. T. mot Schweiz, no. 31982/96, den 30 maj 2000.

Franz Fischer mot Österrike, no.37950/97, den 29 maj 2001.

Phillips mot Storbritannien, no. 41087/98, den 12 december 2001.

W. F. mot Österrike, no. 38275/97, den 30 maj 2002.

Sailer mot Österrike, no. 38237/97, den 6 juni 2002.

Janosevic mot Sverige, no. 34619/97, den 23 juli 2002.

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 36985/97, den 23 juli 2002.

Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

Nilsson mot Sverige, no. 73661/01, den 13 december 2005.

Maszni mot Rumänien, no. 59892/00, den 21 september 2006.

Carlberg mot Sverige, no. 9631/04, den 27 januari 2009.

Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

Ruotsalainen mot Finland, no. 13079/03, den 16 juni 2009.

Maresti mot Kroatien, no. 55759/07, den 25 juni 2009.

Tsonev mot Bulgarien, no. 2376/03, den 14 januari 2010.

### **Högsta domstolen**

NJA 2000 s. 622.  
NJA 2004 s. 510.  
NJA 2004 s. 840.  
NJA 2005 s. 856.  
NJA 2010 s. 168 I och II.

### **Regeringsrätten**

RÅ 2002 ref. 79  
RÅ 2009 ref. 94  
RÅ 2010 ref. 117

### **Hovrätterna**

Hovrätten för Västra Sverige, mål B 2432-09, den 23 juni 2010.

### **Tingsrätterna**

Solna tingsrätt, mål B 8288-09, den 14 april 2010.  
Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09, den 24 juni 2010.  
Stockholms tingsrätt, mål B 12196-09, 14 september 2010.  
Varbergs tingsrätt, mål B 2501-09, 26 oktober 2010.  
Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, 2 november 2010.  
Värmlands tingsrätt, mål B 2159-09, den 23 november 2010.