



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sebastian Noculak Nilsson

Betydelsen av ne bis in idem-principen
inom EU-rätten för skattebrott och
skattetillägg

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Lotta Maunsbach

Termin: VT 2013

Innehållsförteckning

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING	6
FÖRKORTNINGAR	8
1 INLEDNING	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställning	10
1.3 Material, metod och teori	11
1.4 Avgränsning	11
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Disposition	12
2 FÖRBUDET MOT DUBBELBESTRAFFNING	13
2.1 Europakonventionen och Ne bis in idem	13
2.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen	13
2.3 Europakonventionens status i svensk rätt	15
2.4 Skattetillägg och skattebrott	15
2.4.1 Allmänt om skattetillägg	15
2.4.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift	17
2.4.3 Skattebrott	18
2.5 Europadomstolens praxis	19
3 RELATIONEN MELLAN UNIONSRÄTTEN OCH NE BIS IN IDEM	22
3.1 Artikel 50 i EU:s rättighetsstadga	22
3.2 EU:s rättighetsstadga status i svensk rätt	23

3.3 EU-domstolens praxis	24
3.3.1 Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson	24
3.3.2 EU-domstolens dom 23 februari 2013	25
3.3.3 Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål B 985-12, den 11 april 2013	28
4 ANALYS OCH EGNA REFLEKTIONER	30
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	34
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Summary

Ne bis in idem is one of pillars on which the criminal procedure system rests. This means that a person may not be punished nor have legal proceedings taken against him/her if they have previously been freed or found guilty of the crime. *Ne bis in idem* expresses the will to prevent dual liability. This is a human right supported by article 4 in the seventh protocol amendment of the European Convention on Human Rights and Fundamental freedoms, and article 50 in the European Union's Statute on Human Rights.

The relationship between dual liability, tax surcharge and tax offence is an ongoing discussion. The circumstances that led up to this were that a surcharge on tax is charged if a person provides false information on their tax return. After this extra tax is charged the tax offender is prosecuted and made to account for the same erroneous information.

The legal position for dual liability has been strongly influenced by the established practice of the European Court of Human rights and the Supreme Court. In the case of *Zolotukhin v. Russia*, 2009, the European Court wished to clarify the legal standpoint on dual liability, as earlier established practice had been vague and contradictory. The court's position now is that it is prohibited to take legal proceedings or be punished a second time for a crime based on circumstances that are identical or very similar to previous proceedings. The Supreme Court and the Supreme Administrative Court find the Swedish system to be in accordance with the European Convention. By way of NJA 2010 page 168, I and II, the Supreme Court states clearly that clear support is required in the praxes of the European Convention and the European Court in order to reject the Swedish regulations concerning tax surcharge and tax offence. There is no *clear support* according to the Supreme Court.

The ruling of the Supreme Court has been criticized and certain subordinate authorities do not share the views of the Supreme Court and have not ruled according to the current established practice. In the middle of 2010 Haparanda District Court requested an preliminary ruling from the Court of Justice of the European Union concerning dual

liability in a case of tax surcharge and tax offence. The response of the Court of Justice of the European Union was that even if dual liability is forbidden, it does not prevent a member state in cases as this one, from applying a combination of judicial tax and punishment sanctions. However the Court stated that it is only when a tax surcharge intended as a punishment comes into legal force that the dual liability ban according to article 50 can prevent proceedings being brought against a person for the same offence. It is up to the national court to decide, supported by the criteria set up by the Court of Justice of the European Union, whether or not the tax surcharge is to be regarded as a punishment.

As to the question of clear support, the Court of Justice of the European Union considers the EU-law would make it difficult for the incompatibility to get clear support, as it would deny the national court the possibility of making a complete judgment.

The Supreme Court decided on 19 March 2013¹ that the question of dual liability is to be raised at a plenary hearing in another case. When a case is settled in plenary it may be possible to change an earlier praxis.

¹ Supreme Court, case B 4946-12

Sammanfattning

Ne bis in idem är en av straffprocessens grundpelare. Principen innebär att en person inte får lagföras eller straffas för samma gärning som denne har blivit frikänd eller dömd i ett tidigare förfarande. *Ne bis in idem* uttrycker förbudet mot dubbelbestraffning. Detta är en mänsklig rättighet som skyddas genom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen samt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

Det har sedan länge diskuterats huruvida dubbelbestraffning föreligger i fråga om skattetillägg och skattebrott. Bakgrunden är att skattetillägg tas ut om en skattskyldig person lämnar en oriktig uppgift vid dennes självdeklaration. Efter påförandet kan den skattskyldiga personen åtalas och ställas till svars för samma oriktiga uppgiftslämnande.

Rättsläget inom dubbelbestraffningen har präglats av Europadomstolens och HD:s praxis. År 2009 kom rättsfallet *Zolotukhin mot Ryssland* från Europadomstolen. Europadomstolen ville klargöra rättsläget angående dubbelbestraffning eftersom tidig praxis hade varit otydlig och motsägelsefull. Domstolen stannar nu vid en linje som säger att förbudet mot att lagföras eller straffas på nytt för samma gärning slår till så snart det nya brottet rör förhållanden som är identiska eller i allt väsentligt liknande som det tidigare förfarande. HD och HFD har funnit att det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen. Genom NJA 2010 s. 168 I och II anger HD tydligt att det krävs klart stöd i Europakonventionen och Europadomstolens praxis för att underkänna den svenska ordningen med skattetillägg och skattebrott. Klart stöd finns inte enligt HD.

HD:s dom har kritiserats och vissa underinstanser har valt att inte dela HD:s synsätt i frågan och har dömt mot gällande praxis. År 2010 begärde Haparanda tingsrätt ett förhandsavgörande av EU-domstolen i fråga om dubbelbestraffning inom området skattetillägg och skattebrott. EU-domstolen svarar att förbudet mot dubbelbestraffning inte hindrar en medlemsstat från att, för samma gärning som den nu aktuella, tillämpa en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner. Domstolen skriver dock att det är först när ett skattetillägg har straffrättslig karaktär och vunnit laga kraft som

dubbelbestraffningsförbudet i artikel 50 hindrar att en och samma person lagförs för samma gärning. Det är den nationella domstolen som ska avgöra, med hjälp av kriterier som EU-domstolen har ställt upp, huruvida skattetillägget är av straffrättslig karaktär

För frågan om klart stöd finner EU-domstolen att unionsrätten innebär ett hinder mot att oförenligheten ska ha klart stöd eftersom det förvägrar den nationella domstolen möjligheten att göra en fullständig bedömning.

HD beslutade den 19 mars 2013² att frågan om dubbelbestraffning ska tas upp i plenum angående ett annat mål. När ett mål avgörs i plenum finns det möjlighet att ändra tidigare praxis.

² HD:s mål B 4946-12.

Förkortningar

Art.	Artikel
EKMR	Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska Unionens domstol
Europadomstolen	Den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HovR	Hovrätten
HD	Högsta domstolen
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)
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Syftet med ett skattesystem är betydelsen av att lämna riktiga uppgifter som sedan ska ligga till grund för beskattningen. Detta genomsyrar hela skattesystemets funktion och legitimitet, därför är det oundvikligt med sanktioner som ska styra medborgarnas beteende.³

Debatten om det svenska sanktionssystemet inom skatteområdet har sedan länge varit aktuell och kontroversiell. I Sverige finns det två olika sanktionssystem för de fall när en person lämnar en oriktig uppgift i dennes självdeklaration. I svensk rätt finns inget hinder mot att en skatteskyldig person, i samma ärende, påförs ett skattetillägg samt åtalas för skattebrott. Bland annat har debatten berört frågan om svenska systemet strider mot *ne bis in idem*, dvs. principen om förbud mot dubbelbestraffning. Principen innebär att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket personen redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Principen syftar till att förhindra att en process av straffrättslig karaktär upprepas efter att den första processen slutligen har avgjorts. Detta är en mänsklig rättighet som skyddas av Europeiska konventionen om skydd för mänskliga rättigheter och de grundläggande friheterna⁴ genom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och av artikel 50 i EU:s rättighetsstadga (efter Lissabonfördragets inträde 2009).

När rättsfiguren skattetillägg infördes på 1960-talet var syftet att tillägget skulle vara ett substitut för skattebrottmålsförfarande. Riksdagen ville avkriminalisera enklare skattebrott och istället sanktionera dessa brott via ett administrativt förfarande. Det var enligt förarbetena uteslutet och helt kontraproduktivt att föra en process om skattetillägg när en skattebrottmålsprocess inletts.

³ SOU 2009:58 s. 503.

⁴ Betecknad EKMR eller Europakonventionen.

År 1995 inkorporerar Sverige EKMR på grund av medlemskapet i EU, redan då togs diskussionen upp huruvida svenska systemet med dubbla sanktioner skulle vara förenligt med konventionen.

Europadomstolen avgjorde ett mål 2004 som antydde att det svenska systemet med dubbla sanktioner var förenligt med konventionen. HD och HFD instämde sedermera i Europadomstolens syn på förfarandet.⁵ Europadomstolen avgjorde ett mål från 2009, där domstolen utformade ett nytt sätt att se på artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR. Efter domen restes nya krav på översyn av det svenska systemet.⁶ HD och HFD har tolkat Europadomstolens dom och fastställt att det inte råder något hinder mot att tillämpa det svenska systemet med dubbla sanktioner.⁷ Domstolarna anser att det inte finns klart stöd för att det svenska systemet strider mot EKMR. Vissa underrätter har frångått HD:s praxis och därmed tagit kontroversiella beslut.

I december 2010 begärde Haparanda tingsrätt ett förhandsavgörande från EU-domstolen där tingsrätten ställde sig frågande om förenligheten med unionsrätten och det svenska systemet.⁸ Den 26 februari 2013 kom domen⁹ från EU-domstolen. Har domstolen klargjort frågorna som berör dubbla sanktioner eller har det uppkommit nya frågetecken angående dessa sanktioner. Debatten om dubbla sanktionssystem har återigen väckts till liv och det fortfarande finns nya frågetecken som behöver redas ut angående systemets tillämpning i svensk rätt. Det är möjligt att nya avgöranden från EU-domstolen kan sätta punkt för en seglivad diskussion kring dubbelbestraffningsproblematiken.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att utreda vilken betydelse *ne bis in idem*-principen inom EU-rätten kan ha för frågan om förbudet mot dubbel lagföring för skattebrott och skattetillägg. Med bakgrund i att EU-domstolen avgjorde ett mål 26 februari 2013 som

⁵ Rosenquist mot Sverige, no. 60619/00, den 14 september 2004.

⁶ Zolotukhin mot Ryssland, no. 14939/03, den 10 februari 2009.

⁷ NJA 2010 s. 168 I och II.

⁸ Haparanda tingsrätt, Mål B 550-09.

⁹ Mål C-617/10, *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*

behandlade frågan om det går, för samma oriktiga uppgift, att påföra ett skattetillägg och sedermera åtala för skattebrott. Målet tog utgångspunkt i dubbelbestraffningsförbudet, art 50 EU:s rättighetsstadga och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR.

Min övergripande frågeställning för uppsatsen belyser huruvida en skattskyldig kan drabbas av dubbelbestraffning när skattskyldig både påförs skattetillägg samt åtalas och fälls för skattebrott.

- Vad innebär senaste praxis från EU-domstolen och svenska domstolar för det svenska systemet med dubbla sanktioner?
- Hur förhåller sig EU:s rättighetsstadga angående dubbelbestraffningsförbudet till svensk rätt?
- Finns det möjligheter till ett annorlunda system än det nuvarande?

1.3 Material, metod och teori

I uppsatsen har jag valt att använda en metod som kommer belysa gällande rätt angående dubbelbestraffning för skattetillägg och skattebrott. Jag börjar med att undersöka rättsläget angående dubbelbestraffning innan EU domstolens dom (2013). Det är nödvändigt att undersöka Europadomstolens praxis eftersom EU-domstolen lägger stor vikt vid utvecklingen av denna praxis. Därefter undersöker jag med hjälp av doktrin och fördragsbestämmelser hur EU:s rättighetsstadgas status i Sverige, en bok som kommit till stor användning är *Europarättens genomslag* av Ulf Bernitz, det faktum att boken gavs ut 2012 ger den en kvalitetsstämpel som en god rättskälla. Till sist redogör jag för EU-domstolens senaste dom. Uppsatsen präglas av ett internationellt och kritiskt perspektiv kring praxis, även förarbete kommer till en viss del granskas för att undersöka statens vilja angående skattetilläggen. Vad gäller materialet har fokus legat på praxis och tillgängliga artiklar eftersom ny relevant doktrin på området har varit sparsam.

1.4 Avgränsning

Skattebrott, skattetillägg, dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och senaste praxis från Europadomstolen kommer redogöras för översiktligt. Det är förhållandet mellan förbudet mot dubbelbestraffning och EU-rätten som uppsatsen kommer fokusera på. Jag kommer

inte behandla skattetillägg vid skönstaxering eller hur beräkningen sker. Fokus ligger på EU-domstolens senaste dom och HovR dom, båda från 2013.

1.5 Forskningsläge

Tidigare forskning inom detta område har varit omfattande. Det har skrivits ett flertal artiklar och avhandlingar inom området, speciellt under tidsperioden 2009-2011, då det kom ett viktigt avgörande från Europadomstolen, år 2009. Däremot har det varit sparsamt med uppsatser som behandlar förhållandet mellan unionsrättens förbud mot dubbelbestraffning och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Genom EU-domstolens nya dom från 2013 ska detta förhållande analyseras och domens konsekvenser ska analyseras. En frågeställning som är vanlig bland tidigare avhandlingar är: Om det svenska systemet med dubbla sanktionssystem är förenlig med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR. Min frågeställning är liknande, däremot kommer den att ha en annan utgångspunkt, vilket kommer visa sig i resultatet av frågeställningen, grunden är det nya avgörandet.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt. Inledningsvis ges en kort bakgrundsbeskrivning om skattebrott, skattetillägg och problemet avseende *ne bis in idem*, kapitel 2. Därefter, i kapitel 3, följer en beskrivning av relationen mellan EU-rätten och *ne bis in idem* i förhållande till det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Även en grundlig genomgång och analys av EU-domstolens och HovR senaste domar kommer ges. Slutligen följer en avslutande analys i kapitel 4, utredning av vilka konsekvenser som EU-domstolens dom kommer att ha för det svenska sanktionssystemet.

2 Förbudet mot dubbelbestraffning

2.1 Europakonventionen och Ne bis in idem

Ne bis in idem-regeln är en av straffprocessens grundpelare. *Ne bis in idem* uttrycker förbudet mot dubbelbestraffning. Om en person har blivit dömd eller frikänd för en brottslig gärning kan denne inte straffas eller lagföras för samma gärning en gång till.¹⁰

Den 4 november 1950 undertecknades¹¹ EKMR. Den trädde i kraft den 3 september 1953 sedan den ratificerats av tio stater. Konventionen inkorporerades i Sverige år 1995 genom lag den europeiska konventionen av den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (1994:1219). Inkorporeringen skedde i samband med det svenska medlemskapet i EU. Därmed blev EKMR en del av svensk rättsordning. Enligt 2 kap. 19 § RF följer att lag eller annan författning inte får meddelas i strid mot EKMR. Ett viktigt syfte var att den svenska rättstillämpningen skulle präglas av den tillämpning och tolkning som Europadomstolen gav uttryck för.¹²

2.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till

Europakonventionen

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutlig 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. Avvikelser får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

¹⁰ I svensk rätt kommer principen till uttryck i bestämmelsen RB 30:9. Denna bestämmelse gäller bara domar som meddelats av svenska domstolar.

¹¹ För Sveriges del undertecknades konventionen 1950 och ratificerades 1952, före 1995 var Sverige folkrättsligt förpliktade att följa konventionen. Prop. 1993:40 s. 16-17.

¹² Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006 s. 25.

Artikel 4 ska ses som en komplettering till artikel 6 *Rätten till en rättvis rättegång*. I artikeln stadgas rätten för att inte bli lagförd eller straffad två gånger för ett brott om samma sak (punkt ett), dvs. *ne bis in idem*. För att artikel 4 ska bli aktuell krävs att den tidigare domen vunnit laga kraft. I punkt två finns ett undantag till huvudregeln (punkt ett).¹³

Protocols to the European Convention for the Protection of Human Rights With their Explanatory Reports, officiell kommentar till EKMR och dess tilläggsprotokoll.

*"32. Article 4, since it only applies to trial and conviction of a person in criminal proceedings, does not prevent him from being made subject, for the same act, to action of a different character (for example, disciplinary action in the case of an official) as well as to criminal proceedings."*¹⁴

Artikeln hindrar inte att den dömde blir sanktionerad i ett disciplinärt förfarande för samma gärning, punkt 32 ovan. Det stadgas att art. 4.1 är avgränsat till att gälla straffrättsliga förfarande, dvs. *criminal proceedings*. Den dömde kan beträffande samma gärning bli föremål för ett förfarande av annan karaktär, exempelvis disciplinärt förfarande.¹⁵ *Criminal proceedings* ska bedömas autonomt, det är upp till den nationella rättsordningen att bedöma ett förfarande som brottmål eller inte. Rättsfallet *Janosevic mot Sverige*¹⁶ från Europadomstolen är högaktuellt. Domstolen fann att skattetilläggen i sig var att betrakta som straffrättsliga (deras generella och deras syfte) och därmed föll tillägget under art. 6 EKMR. Europadomstolen har också stadgat att begreppet straff inte skiftar från en bestämmelse till en annan i konventionen. Därmed är artikel 4 tillämplig på beslut om skattetillägg, sen är det en annan när domstolen prövar målet i sak.¹⁷

¹³ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen* s. 612-613.

¹⁴ Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, Strasbourg 1985, s. 10.

¹⁵ SOU 2001:25 s. 193.

¹⁶ Mål no. 34619/97, dom den 23 juli 2002.

¹⁷ Magnus Gulliksson, *Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet*, s. 662.

2.3 Europakonventionens status i svensk rätt

EKMR inklusive sjunde tilläggsprotokollet gäller som lag i Sverige, Europadomstolens praxis får status som rättskälla genom tolkning av reglerna i konventionen, en konsekvens av fördragskonform tolkning.¹⁸ Innebörden av denna tolkning är att svensk lag ska så långt som möjligt tolkas i överensstämmelse med EKMR och dess praxis. Vid lagkonflikt ska sedvanliga lagvalsregler tillämpas.¹⁹ EKMR utgör konventionsrätt och är därmed inte en överstatlig rättsordning. Unionsrätten är typexempel på en överstatlig rättsordning. För det första har EKMR fler stater som har förbundit sig till konventionen än vad som gäller EU:s rättighetsstadga. För det andra omfattar skyddet enligt konventionen *var och en* som befinner sig under en medlemsstats jurisdiktion. Skyddet enligt EU omfattar endast personer som är medborgare i någon av EU:s medlemsstater. För det tredje finns möjlighet att klaga direkt hos Europadomstolen, motsvarande möjlighet finns inte i EU-rätten.²⁰ Vid Sveriges ingående i EU 1995 gjordes att EKMR blev en del av svensk lag. HD och HFD har tillämpat en fördragskonformtolkning, i syfte att ge konventionen större genomslag i svensk rätt. HD har gett konventionen företräde i vissa situationer gentemot svensk rätt, dock finns det gränser för hur långt tolkningen kan sträcka sig. Exempelvis om det finns klart stöd²¹ att det svenska systemet med skattetillägg strider mot EKMR.²²

2.4 Skattetillägg och skattebrott

2.4.1 Allmänt om skattetillägg

Skattetillägg är en särskild avgift som påförs i vissa situationer när en skattskyldig person självdeklarerar, bland annat vid oriktigt uppgiftslämnande. Hur man lämnar uppgifterna spelar ingen större roll. Skattetilläggets syfte är att skattskyldig ska inkomma med riktiga uppgifter till deklarationen. Om detta inte görs tappar Skatteverket sin legitimitet, de behöver riktiga uppgifter för deras granskningsprocedur. Skattskyldig som inte iakttar

¹⁸ EKMR har fortfarande osäker ställning i svensk rätt. Se vidare Warnling-Nerep, *Lagprövning och struket uppenbarhetsrequisit samt förbudet mot dubbelbestraffning*, Europarättslig tidskrift 2011 s. 225.

¹⁹ Casey Yeldham, *Dubbelbestraffningsförbudens tillämplighet på skattetillägg och skattebrott (...)*, Skattenytt, 2012, s. 867.

²⁰ Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 55-57.

²¹ NJA 2010 s. 168, se kap. 2.5.

²² Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 60.

försiktighet när denne deklarerar kan riskera att bli påförd skattetillägg.²³

Skattetillägg skapades i syfte att kontrollera antalet falskdeklarationer, som hade ökat markant på 1960-talet. Det gick inte att hantera alla falskdeklarationer eftersom dessa deklarerationer skedde i olika inkomstgrupper.²⁴ År 1969 tillsattes en utredning som kom fram till att det inte är praktiskt att åklagare handlägger skatterättsliga åtgärder av administrativ karaktär och därför hanterar numera Skatteverket detta.²⁵

Föreskrifterna om skattetillägg har reformerats vid flera tillfällen, bland annat år 2003 som resulterade i större möjligheter för befrielse från skattetillägg.²⁶ När skattereglerna reformerades år 2003 togs dubbelbestraffningsproblematiken upp. Regeringen diskuterade med utgångspunkt från de centrala avgörandena²⁷ från HD och HFD. De kom fram till att skattetillägg och skattebrott inte är samma brott på grund av att skattetillägg saknade subjektivt rekvisit.²⁸ År 2009 kom skatteförfarandelagen (2011:1244), som föregicks av en grundlig utredning. Skattetillägget fick ett eget avsnitt, dess struktur och förutsättningar förändrades. Dem flesta reformeringar rörande skattetilläggen har i grunden ett krav på rättssäkerhet som EKMR ställer upp.²⁹

Skattetillägget har vållat problem för de allmänna domstolarna i anslutning till handläggningen av mål om skattebrott. Dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och motsvarande regel i svenska rättegångsbalken (30 kap. 9 § första stycket) har fått domstolarna att tänka om i sin bedömning kring skattebrott och ta i beaktning tidigare skattetillägg i samma ärende.³⁰ Dubbelbestraffningsproblematiken utreds men bedömde situationen som sådan att osäkerheten efter Zolotukhin-målet 2009³¹ är för stor, det ligger utanför kommitténs uppdrag att analysera lagändringar och söka utforma ett nytt

²³ Andersson och Svensson, *Det nya skatteförfarandet*, 2012, s. 132.

²⁴ SOU 1969:42 s. 119.

²⁵ SOU 1969:42 s. 134.

²⁶ Prop. 2010/11:165 s. 477.

²⁷ NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79.

²⁸ SOU 2009:58 s. 556-557.

²⁹ SOU 2009:58 s. 333.

³⁰ Träskman, *Förbudet mot dubbelbestraffning (...)*, nr 4 2004/05, s. 863-864.

³¹ Mål no. 14939/03, *Zolotukhin mot Ryssland*, dom 10 feb. 2009.

sanktionssystem.³² Vid ett regeringssammanträde den 8 mars 2012 beslutades att en särskild utredare ska undersöka huruvida rättssäkerheten kan förbättras angående skattetillägg utan att Skatteverkets rutiner väsentligt ändras.³³ Uppdraget ska redovisas 9 september 2013.

2.4.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

I SFL 49 kap. 4 § finns bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift. Kraven för att tillägget ska påföras är att den skattskyldige på annat sätt än muntligen under förfarande lämnat oriktigt uppgift till ledning för egen beskattning. Skattetillägget har inga subjektiva rekvisit och det diskuterades huruvida subjektiva rekvisit ska införas men förslaget har slopats när det kommit upp till regeringsnivå.³⁴

Begreppet oriktig uppgift³⁵ är centralt för bestämmandet huruvida skattetillägg ska påföras. Begreppet har definierats i 49 kap. 5 § i SFL. När den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift i sin deklaration som Skatteverket ska grunda sin bedömning på föreligger det en oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften kan vara osann, ofullständig eller utlämnade, men huvudsaken är att det fortfarande objektivt sätt föreligger en oriktig uppgift.³⁶ Det finns vissa situationer där skattetillägg inte är lämpligt att påföra en skattskyldig, dessa situationer anges i 49 kap. 10 § i SFL.³⁷

I 51 kap. 1 § SFL finns bestämmelser om befrielse från skattetillägg, dessa är viktiga för dubbelbestraffningsproblematiken eftersom lagstiftaren har ändrat dessa regler genom åren, senast genom 2009 års reform. Detta på grund av rättssäkerhetsaspekten gentemot enskildas risk för dubbelbestraffning. Istället för att införa subjektiva rekvisit för skattetillägg har man underlättat förutsättningarna för att besluta om befrielse från skattetillägg i vissa situationer. Regeringen har sett detta som ett sätt att kompensera för kritiken mot att en skattskyldig blir påförd skattetillägg samt åtalad för skattebrott. Om

³² SOU 2009:58 s. 565.

³³ Dir. 2012:14 s. 1.

³⁴ Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 37-39.

³⁵ Notera att begreppet oriktig uppgift har samma innebörd i SFL som i skattebrottslagen.

³⁶ Prop. 2002/03:106 s. 116-117.

³⁷ Prop. 2010/11:165 s. 942-944.

förutsättningarna för skattetillägg är uppfyllda ska Skatteverket göra en prövning för att se om det finns skäl för befrielse från skattetillägget. Det innebär att prövningen sker i två led. Först tas beslut om skattetillägg ska påföras, sedan görs en prövning om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.³⁸

Den mest relevanta punkten för dubbelbestraffningsproblematiken är 51 kap. 1 § 2 st. 4 p. SFL. Den gäller befrielse om skattskyldig har fällts till ansvar för brott enligt SkBrL. Omständigheten att en skattskyldig har straffats enligt skattebrottslagen är relevant för dubbelbestraffningsproblematiken. Främst eftersom Skatteverket ex officio tar hänsyn till om skattskyldig har blivit straffad i ett tidigare förfarande. Brotten i SkBrL är skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Om skattskyldig har dömts³⁹ till böter eller fängelse ska befrielse ske med hälften, det är endast vid synnerligen kännbara straff som det är aktuellt med hel befrielse. Regeringen vill undvika att påföljdsbördan blir för tung.⁴⁰

2.4.3 Skattebrott

Lagen som gäller för skattebrott är 1971 års skattebrottslag (1971:69). Skattebrott enligt 2 § är konstruerat som ett uppsåtligt farebrott. Skattebrott kräver att en skattskyldig på annat sätt än muntligen (med uppsåt) lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna föreskrivna uppgifter till myndighet och fara för skatteundandragande uppkommer. Om den oriktiga uppgiften lämnas på annat sätt än muntligen, inte med uppsåt utan med grov oaktsamhet, och fara därmed uppkommer för skatteundandragande kan enligt 5 § dömas för vårdslös skatteuppgift.⁴¹ Värt att notera är antalet anmälda brott enligt SkBrL är 21 726 (2010), av dessa är 21 anmälningar för vårdslös skatteuppgift. Skattetillägget har i stora delar ersatt brottsanmälningarna för vårdslös skatteuppgift.⁴²

³⁸ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006 s. 128.

³⁹ Notera att dom enligt SkBrL inte behöver ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägg ska kunna ges.

⁴⁰ Prop. 2010/11:165 s. 444-445.

⁴¹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006 s. 157.

⁴² Holmquist och Lindmark, *Skatt och skattebrott*, 2012 s. 64.

2.5 Europadomstolens praxis

HD och HFD har i ett antal fall prövat frågan om dubbelbestraffning och de har kommit fram till att otillåten dubbelbestraffning inte föreligger.⁴³ Anledningen är att uppsåt eller oaktsamhet inte krävs för att påföra skattetillägg, till skillnad från skattebrott (även vårdslös skatteuppgift). HD och HFD håller fast vid att skattebrott och skattetillägg inte är samma brott i den meningen som artikel 4 kräver.⁴⁴ Det skulle vidare krävas *klart stöd* för att svenska ordningen strider mot EKMR, det saknades sådant *stöd* enligt HD att underkänna den svenska ordningen. HFD lyfte fram att det fanns goda skäl att behålla det svenska systemet med parallella förfarande. HD menade däremot att Zolotukhin-målet var tillämpligt, men att eftersom Europadomstolen tidigare vid flera tillfällen konstaterat att det svenska systemet är godtagbart så måste det fortsätta att vara det så länge det inte finns *klart stöd* från Europadomstolens sida (vars praxis är motsägelsefull). Vissa tingsrätter och hovrätter⁴⁵ har inte accepterat HD:s praxis och inte dömt personer för skattebrott när skattetillägg har påförts för samma oriktiga uppgift. Motiveringen av underrätterna är att de inte har funnit stöd i konventionsrätten att påföra dubbla sanktioner. Åren 2009-2010 präglades av osäkerhet om hur rättsläget låg till med skattetillägg, detta efter motstridiga rättsfall från Europadomstolen och HD. Därför begärde Haparanda tingsrätt ett förhandsavgörande 2010 med frågan om det svenska systemet ovan strider mot förbudet mot dubbelbestraffning art. 50 rättighetsstadgan.⁴⁶

Europadomstolens praxis symboliserar det nuvarande rättsläget om förbudet mot dubbelbestraffning. Huvudfrågan som aktualiserar artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR är huruvida ett senare förfarande kan anses gälla *samma brott* som det tidiga förfarandet. Europadomstolens praxis har inom detta område varit snårig, tvetydig och inte särskilt vägledande.⁴⁷

⁴³ Se NJA 2000 s. 622, NJA 2010 s. 168 I och II och RÅ 2009 ref. 94.

⁴⁴ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen* s.615.

⁴⁵ Göta hovrätts dom den 30 oktober 2009, mål nr B 6-09.

⁴⁶ Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 74-76.

⁴⁷ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen* s. 613.

I rättsfallet *Gradinger mot Österrike*⁴⁸ förelåg dubbelbestraffning enligt Europadomstolen därför att två sanktioner påfördes för samma *gärning*. Gradinger hade under alkoholpåverkan framfört en bil och i samband med detta vållat annan persons död. Han dömdes i domstol för vållande till annans död. Senare påfördes bötesstraff av förvaltningsmyndighet för samma gärning. Ett snarlikt fall var *Oliviera mot Schweiz*⁴⁹ där Oliviera hade varit inblandad i en trafikolycka. Han dömdes för trafikbrott och påfördes bötesstraff av åklagarmyndigheten. Europadomstolen fann att dubbelbestraffning inte förelåg på grund av att det var fråga om olika *brott* fastän det var samma gärning.

I *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*⁵⁰ förelåg inte dubbelbestraffning. Målet handlade om två franska medborgare som hade underlåtit avge mervärdesskattedeclarationer. De påfördes skattetillägg av förvaltningsmyndighet och dömdes av domstol för skattebedrägeri. Europadomstolen fann att dubbelbestraffning inte förelåg på grund att skattetillägg och skattebedrägeri inte är samma brott, vilket i sin tur berodde på att det för skattebedrägeri, men inte för skattetillägg, fodras uppsåt eller oaktsamhet för ansvar.

I *Rosenquist mot Sverige*⁵¹ ansågs otillåten dubbelbestraffning inte föreligga för skattetillägg och grovt skattebedrägeri. Även i detta fall ansåg Europadomstolen att frånvaron av uppsåt eller oaktsamhet för påförande av skattetillägg medförde att skattetillägg inte utgör samma brott som skattebedrägeri (numera skattebrott). Domstolen ansåg även att skillnad föreligger beträffande skattetilläggets respektive skattebedrägeriets *syfte*. Skattetillägget ansågs enbart ha ett avskräckande syfte till skillnad från skattebedrägeri som har såväl avskräckande som bestraffande syfte.

I ett principiellt viktig avgörande från 2009 *Zolotukhin mot Ryssland (stor kammare)*⁵² gjordes ett försiktigt uttryck av domstolen att den tidigare praxis inom området kring

⁴⁸ Mål no. 15963/90, dom 23 okt. 1995.

⁴⁹ Mål no. 25711/94, dom 30 juli 1998.

⁵⁰ Mål no. 15963/90, dom 14 sept. 1999.

⁵¹ Mål no. 60619/00, dom 14 sept. 2004. Notera att målet var ett avvisningsbeslut, målet prövades inte i sak.

⁵² Mål no. 14939/03, dom 10 feb. 2009.

dubbelbestraffningsproblematiken är otydlig och obsolet. Europadomstolen menar att art. 4 ska förstås så att bestämmelsen förbjuder åtal eller rättegång mot en person för ett brott som grundas på väsentligen samma fakta (identical facts) för ett brott som tidigare varit föremål för åtal. Den nya tolkningen ska förhindra att ett nytt förfarande efter det att en tidigare frikännande eller fällande dom vunnit laga kraft. Bakgrunden i målet gäller administrativa och straffrättsliga sanktioner för störande av allmän ordning. Zolotukhin hade tagit med sin flickvän till ett militärt område utan tillstånd, han var berusad och uppträdde hotfullt mot polismännen som arresterade honom. Han påfördes administrativa sanktioner (ordningsbot) för sitt beteende och dömdes senare straffrättsligt för samma gärning. I det aktuella fallet med Zolotukhin var de faktiska omständigheterna densamma och därmed stred det mot art. 4 eftersom han åtalats efter det han slutligen dömts i det första administrativa förfarandet.⁵³ Europadomstolen har senare bekräftat sina slutsatser i rättsfallet *Ruotsalainen mot Finland*⁵⁴.

Johan Munck har kommenterat rättsläget kring 2010. Han sympatiserar med HD:s avgöranden men tror samtidigt att avgörandena inte kommer godtas av Europadomstolen. Dock är HD:s och HFD:s praxis konsekvent, transparent, likabehandlande och förutsebar, vilket gör det svårt att underkänna det svenska systemet. Det krävs ny utredning på området för att till fullo tillgodose kraven från EKMR. Munck påpekar att Sverige inte bör balansera på gränsen till vad som anses utgöra en kränkning av mänskliga rättigheter.⁵⁵ Norge har liknande system för skattetillägg som Sverige. Tillägget ska utgå på objektiva grunder, det finns inga subjektiva rekvisit. Norge har vidtagit lagändringar på grund av Europadomstolens senaste praxis. De nya lagändringarna innebär att Skattemyndigheten kan välja att påföra skattetillägg eller polisanmäla. Samma omständigheter ska inte ligga till grund för både administrativ sanktion och straffrättsligt åtal. Om Skattemyndigheten väljer den straffrättsliga vägen och påföljden blir böter. Då inkluderas skattetillägget i boten.⁵⁶

⁵³ SOU 2009:58 s. 561-562.

⁵⁴ Mål no. 13079/03, *Ruotsalainen mot Finland*, dom 16 juni 2009.

⁵⁵ Johan Munck, *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, SvJT 2010 s. 749-750.

⁵⁶ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), s. 5-6.

3 Relationen mellan unionsrätten och ne bis in idem

3.1 Artikel 50 i EU:s rättighetsstadga

Dubbelbestraffningsförbudet stadgas både i art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR och i art. 50 EU:s rättighetsstadga, dessa regler ska ha samma innebörd.

Artikel 50

Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott.

Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.

Ne bis in idem-principen är upptagen i en rad EU-rättsakter, EU:s rättighetsstadga är en viktig rättsakt. Grundläggande rättigheter utgör en integrerad del av de allmänna rättsprinciper som EU-domstolen ska säkerställa efterlevnaden av. Utgångspunkten för en diskussion om ne bis in idem-principen inom unionsrätten är därför dess ställning som grundläggande rättsprincip som den framgår av rättspraxis från bl a. EU-domstolen. För att ne bis in idem-principen ska bli tillämplig som grundläggande rättighet⁵⁷ och allmän rättsprincip i ett mål vid en nationell domstol krävs att de nationella regler som tillämpas implementerar unionsrätten eller på annat sätt faller inom unionsrättens tillämpningsområde.⁵⁸ I artikel 51(1) i rättighetsstadgan framgår det att bestämmelserna i artikel 50 riktar sig till medlemsstater när dessa tillämpar EU-rätten. I senaste målet från EU-domstolen (Åklagaren mot Åkerberg Fransson) har domstolen tillämpat den materiella mervärdesskatten som är harmoniserad inom EU som tolkningsmedel för att artikel 50 i stadgan ska vara tillämplig på förfarandet med skattetillägg.⁵⁹ Vi kan nu konstatera att när frågan hamnar inom ramen för EU-rätten (scope of EU law) så är rättighetsstadgan tillämplig. Det behöver inte alltså inte vara fråga om en uttrycklig

⁵⁷ Om rättigheten finns i EU:s rättighetsstadga är det presumtion för att denna rättighet skyddas som en allmän rättsprincip.

⁵⁸ Van Bockel, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, 2010, s. 17-18.

⁵⁹ Gulliksson och Kristoffersson, *Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg*, SvSkT 2011:3 s. 217-220.

kompetens enligt fördraget. Att medlemsstaterna har *någon slags* skyldighet enligt fördragen räcker.⁶⁰

3.2 EU:s rättighetsstadga status i svensk rätt

Inom unionsrätten finns det grundläggande mänskliga rättigheter, EU har en bredare syn på vad som är grundläggande rättigheter än EKMR. EU:s rättighetsstadga⁶¹ blev bindande för medlemsstater vid Lissabonfördragets ingående (art. 6.2 FEU), dvs. 2009. Detta dokument har samma rättsliga kapacitet som övriga fördrag (art 6.1 FEU). Dokumentet är alltså primärrätt och vid en normkonflikt går det före svensk lag. Artikel 6.3 FEU slår fast att konventionsreglerna i EKMR ska respekteras som allmänna principer i unionsrätten. Värt att notera är att genom rättighetsstadgans framväxt har EKMR alltså högre rättslig status i Sverige som en del av unionsrättens allmänna principer än vad EKMR har genom svensk intern rätt.⁶²

Det finns riklig praxis angående samspelet mellan unionsrätten och konventionsrätten. I Haparandamålet⁶³ (C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson) finns det en frågeställning som belyser frågan om unionsrätten och konventionsrätten. För att uppnå förenlighet med art. 6 FEU och syftet med fördraget ska man se rättighetsstadgan som primära källan och EKMR som ett tolkningsmedel för stadgans principer men också som ett uttryck för allmänna principer som ska respekteras i unionsrätten. Rättighetsstadgan får inte tillämpas att den inskränker skyddsnivån av EKMR (art. 53 FEU). Om rättighetsstadgan och EKMR omfattar samma rättighet ska denna ha samma innebörd, tolkning och räckvidd mellan de olika instituten. Den skyddsregel som i praktiken skulle bli mest förmånligast för den enskilda ska tillämpas. Oavsett om en grundläggande regel i unionsrätten finns i stadgan eller inte spelar ingen större roll, detta är ändå primärrätt. Regeln är också direkt tillämplig i medlemsstaterna, under förutsättning att de är tillräckligt preciserade. Det går alltså åberopa dem direkt i nationell domstol.⁶⁴ Rättighetsstadgan blir aktuell om en rättsfråga berör EU (scope of EU law). Det rättsliga

⁶⁰ Jrf. art. 325 FEUF.

⁶¹ Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, trädde i kraft 2009.

⁶² Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 63-64.

⁶³ Grundlig genomgång ges nedan. Se vidare kap. 3.3.

⁶⁴ Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 68-70.

genomslag som rättighetsstadgan har är obefintlig. Istället blir unionsrättens allmänna principer tillämpliga, exempelvis principen om direkt effekt.⁶⁵

Enligt Ulf Bernitz⁶⁶ kommer man inte kunna tillämpas ett krav på *klart stöd*, som i praktiken ger svensk rätt företräde. Bernitz fortsätter:

"Genom att rättighetsstadgan ligger på samma rättsliga nivå som EU:s grundläggande fördrag och ingår i EU:s primärrätt skall den ges företräde vid konflikt med motstridig nationell svensk rätt. Det finns alltså inte utrymme att föra ett resonemang om krav på "klart stöd" som i sak skulle ge svensk rätt företräde. Slutsatsen blir att *ne bis in idem*-förbudet i rättighetsstadgans artikel 50 har företräde vid kollision mot däremot stridande svenska nationella lagregler."⁶⁷

Bernitz resonerar kring Zolotukhin-avgörandet och menar att det kommer användas som ett tolkningsmedel i EU-domstolens resonemang. Slutsatsen innebär att det strider mot EU:s primärrätt om man (för samma gärning) påför skattetillägg och dömer skattskyldig person för skattebrott, när detta förfarande är oförenligt med Europadomstolens praxis.⁶⁸

3.3 EU-domstolens praxis

3.3.1 Mål C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson

Målet handlade om en enskild näringsidkare Hans Åkerberg Fransson som hade bedrivit fiskeriverksamhet. Han säljer sin fångst både i Sverige och Finland och har inte uppfyllt sin deklARATIONSSKYLDIGHET för åren 2004 och 2005. År 2007 beslutade Skatteverket att påföra denne med skattetillägg för åren 2004 och 2005 avseende de oriktiga uppgifterna. Han hade alltså redovisat för låga belopp i sin deklARATION. År 2009 åtalades Hans Åkerberg Fransson vid Haparanda tingsrätt för grovt skattebrott på grund av ovan angivna oriktiga uppgifterna. I december 2010 beslutade Haparanda tingsrätt⁶⁹ att vilandeförklara målet om skattebrott, eftersom det var nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande av EU-domstolen. Bakgrunden till förhandsavgörandet var frågan om

⁶⁵ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, 2010, s. 129.

⁶⁶ Professor i europarätt vid Stockholms universitet.

⁶⁷ Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 75.

⁶⁸ Bernitz, *Europarättens genomslag*, 2012, s. 75-76.

⁶⁹ Mål B 550/09, *Haparanda tingsrätt*, beslut 2010-12-23.

dubbelbestraffningsförbudet i art. 50 i rättighetsstadgan och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR (som ingår i unionsrätten, se ovan), om det är möjligt att döma ut både skattetillägg och straff för skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande, utan att det strider mot dubbelbestraffningsförbudet i dessa bestämmelser. Haparanda tingsrätt ställde fem frågor till EU-domstolen. Uppsatsen kommer fokusera på den delen i domen som behandlar dubbelbestraffningsproblematiken.⁷⁰

3.3.2 EU-domstolens dom 23 februari 2013

Frågan som Haparanda tingsrätt sökte klarhet gällde åtalet mot Åkerberg Fransson. Åtalet ska avvisas på grund av ett annat förfarande redan har straffat honom för samma brott, med bakgrund i förbudet mot dubbelbestraffning enligt art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR och art. 50 i rättighetsstadgan. Haparanda tingsrätt anser också att det är oklart om klart stöd-doktrinen är förenlig med EU-rätten och dess principer, exempelvis skyldigheten för en nationell domstol att underlåta att tillämpa bestämmelser som är oförenliga med en grundläggande rättighet som är garanterad i EKMR eller i rättighetsstadgan.⁷¹ Det finns en del länder i EU som inte har ratificerat dubbelbestraffningsförbudet, bland annat Tyskland, Belgien och Storbritannien. Detta visar på en utbredd företeelse i medlemsstaterna med dubbla sanktioner.

I början av domen inleder domstolen med konstaterandet att stadgans ordalydelse riktar sig till medlemsstaterna, endast när dessa tillämpar unionsrätten (art. 51). Rättighetsstadgan utgör en bekräftelse av domstolens praxis enligt vilken de grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan ska iaktas när en nationell lagstiftning omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Domstolen fortsätter att precisera skattetillägg och åtal för skattebrott på grund av oriktiga uppgifter avseende mervärdesskatt har lämnats. Detta utgör en tillämpning av flera unionsbestämmelser⁷² om mervärdesskatt. Enligt art. 250 i FEUF ska värnandet av unionens ekonomiska intresse också beaktas. Därmed blir unionsrätten tillämpligt rörande det svenska förfarandet med dubbla sanktioner och kan bedöma huruvida förenlighet råder med EU-rätten och

⁷⁰ §§ 12-15.

⁷¹ §§ 14-15.

⁷² Artiklarna 250.1 och 273 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

rättighetsstadgan.⁷³

När det gäller *ne bis in idem-principen* finner domstolen att denna princip *inte hindrar* en medlemsstat att för samma gärning (i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerera mervärdesskatt) tillämpa en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner. I syfte att säkerställa skatteinbetalningen av samtliga inkomster från mervärdesskatt och att värna om unionens ekonomiska intresse, kan medlemsstaterna fritt välja de sanktioner som ska vara tillämpliga enligt den interna rätten. Det står således fritt för medlemsstaterna att sanktionerna utgörs av administrativa sanktioner, eller av straffrättsliga sanktioner, eller av en kombination av dessa båda sanktioner. Dock är det förbjudet i en situation där skattetillägg har straffrättslig karaktär och vunnit laga kraft (i den meningen som avses i rättighetsstadgan). Principen om förbud mot dubbelbestraffning hindrar att en och samma skattskyldig person lagförs för *samma gärning*.⁷⁴

Hur domstolen avgör om skattetillägg har skatterättslig karaktär bedöms utifrån tre kriterier:

1. Rättslig kvalificering av överträdelsen i nationell rätt.
2. Överträdelsens art.
3. Arten av och strängheten i den sanktion som den berörde åläggs.

Det är den nationella domstolen som ska avgöra, baserat på dessa kriterier, om skattetillägget har en straffrättslig karaktär.⁷⁵ Dessa kriterier är identiska med de så kallade *Engel-kriterierna*⁷⁶. Kriterierna är inte kumulativa. Om ett kriterium inte är uppfyllt, sker bedömningen enligt någon av de övriga två. Det första kriteriet handlar om klassificeringen i nationella rätten av om ett förfarande har straffrättslig karaktär. Medlemsstaterna har själva möjligheten att välja att klassificera förfarandet, dvs. är det enligt nationell rätt tydligt att det handlar om en straffrättslig sanktion går Europadomstolen inte vidare med de andra kriterierna. Det andra kriteriet handlar om

⁷³ §§ 17-18 och 24-27.

⁷⁴ §§ 33-34.

⁷⁵ §§ 34-35.

⁷⁶ Engel mot Nederländerna, dom 8 juni 1976.

överträdelsens art. Två faktorer från Europadomstolen ska beaktas, dessa är om lagöverträdelsen ska leda till disciplinära påföljder eller om det utgör ordningsföreseelser/administrativa föreseelser. Om syftet med bestämmelsen är avskräckande är det möjligt att förfarandet är straffrättsligt, om däremot syftet är att kompensera skada gäller det motsatta. Det tredje kriteriet behandlar påföljdens natur och stränghet. Ett frihetsberövande talar för straffrättslig karaktär, däremot typiska disciplinstraff som suspension och varning talar i motsatt riktning. Med påföljdens natur handlar det om vad påföljden består av, exempelvis frihetsberövande, ekonomisk eller annan sanktion. Tredje kriteriet har också diskuterats av domstolen i målen *Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*⁷⁷, av dessa framgår det svenska skattetilläggen, trots att dem enligt nationell rätt betraktas som administrativa sanktioner, vid prövning mot Engel-kriterierna avser brottsanklagelser enligt art. 6 EKMR. I *Månsson mot Sverige*⁷⁸ var Engel-kriterierna uppfyllda i förhållande till art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR. Vilket senare bekräftades i *Rosenquist mot Sverige*. Därmed är skattetilläggens straffrättsliga karaktär enligt EKMR inte en öppen fråga längre.⁷⁹

Resultatet innebär att en nationell domstol har friheten att bedöma kombinationen som stridande mot *ne bis in idem*. EU-domstolen har dock satt upp vissa krav som anger att återstående sanktion/sanktioner måste vara effektiva, proportionella och avskräckande.⁸⁰ Domstolen noterar också att unionsrätten inte ska påverka förhållandet med EKMR och medlemsstaternas rättsordning, inte heller fastställer unionsrätten vilka slutsatser en nationell domstol ska dra i ett fall där en nationell bestämmelse är oförenlig med de rättigheter som garanteras i EKMR.⁸¹ Sammanfattningsvis innebär det att EU-domstolen inte har fastslagit att det svenska skattetillägget inte har en straffrättslig karaktär. Samtidigt som domstolen har slagit fast att Haparanda tingsrätt inte fritt kan bedöma skattetilläggets karaktär och ska istället ske utifrån Engel-kriterierna. Samma bedömning sker när skattetilläggens karaktär ska avgöras gentemot EKMR (inklusive sjunde tilläggsprotokollet (punkt 35 i domen)).

⁷⁷ Mål no. 34619/97, dom 23 juli 2002 och Mål no. 36985/97, dom 23 juli 2002.

⁷⁸ Mål no. 41265/98, dom 8 april 2003.

⁷⁹ Prop. 2002/03:106 s. 62-65.

⁸⁰ §§ 36.

⁸¹ §§ 45 och 49.

EU-domstolen underkände också HD:s krav i tidigare avgörande på klart stöd i EU:s rättighetsstadgas lydelse eller i rättspraxis för att en svensk domstol ska åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot rättigheterna i stadgan. Unionsrätten hindrar en sådan domstolspraxis.⁸² Som Wiweka Warnling Nerep uttrycker det: "EU-rätten(...)jämfört med Europakonventionen har en otvetydig ställning som inte kan reduceras genom resonemang som " särdrag " eller "klart stöd.""⁸³.

3.3.3 Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål B 985-12, den 11 april 2013

I sin självdeklaration för inkomståret 2007 (som lämnats in den 26 augusti 2008) har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift angående mervärdesskatten. Skatteverket beslutade den 9 mars 2010 att påföra den skattskyldige skattetillägg med 20 % av den oredovisade mervärdesskatten. Den skattskyldige begärde omprövningsbeslut men både Förvaltningsrätten och Kammarrätten avslag överklagandet, Kammarrättens beslut vann laga kraft. I slutet på 2011 väcktes åtal för grovt skattebrott. I tingsrätten hade Kammarrättens beslut inte vunnit laga kraft än. I Hovrätten finns dock ett lagakraftvunnet beslut. Detta innebär att beslutet om skattetillägg grundar sig på samma oriktiga uppgifter som ligger till grund för åklagarens gärningspåstående.

Hovrättens utförliga domskäl redogör huruvida det är samma brott enligt EKMR och lägger vikt vid Europadomstolens senaste praxis i form av *Zolotukhin mot Ryssland*. HD och HFD har tidigare funnit det svenska förfarandet gällande dubbla sanktioner är förenligt med EKMR. I avgörandena har det bedömts att skattetillägg och skattebrott avser olika överträdelser eller brott, främst på grund av avsaknaden av subjektiva rekvisitet hos skattetillägg. Hovrätten drar slutsatsen att det straffrättsliga förfarandet avser samma brott som det lagakraftvunna beslutet om skattetillägg. Enligt art. 52.3⁸⁴ i rättighetsstadgan är det sannolikt att EU-domstolen skulle göra samma bedömning som Europadomstolen. Hovrätten går senare över och diskuterar EU-domstolens senaste dom

⁸² § 48.

⁸³ Warnling-Nerep, *Lagprövning och struket uppenbarhetsrekvisit samt förbudet mot dubbelbestraffning*, Europarättslig tidskrift 2011 s. 225.

⁸⁴ Art. 52 anger om hur stadgan ska fungera i relation till medlemsstaters konstitutioner och EKMR.

Åklagare mot Åkerberg Fransson (refererat ovan) och betydelsen av domen på förhållandena i målet.

Hovrätten ska pröva frågan om avvisning är tillämpligt mot bakgrund av bestämmelserna i art. 50 rättighetsstadgan och art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR. Hovrätten konstaterar att EU-domstolen har uttalat att art. 50 i sig inte utgör hinder för åtal mot skattebrott under förutsättning att skattetillägget inte har straffrättslig karaktär. En fråga som ankommer den nationella domstolen att bedöma och avgöra. Detta innebär att tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet har kommit i ett nytt läge.

Europadomstolen har bedömt om skattetillägg har straffrättslig karaktär i två domar, *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*. I dessa domar anges kriterier (Engel-kriterierna) för om en sanktion har straffrättslig karaktär och kriterierna är samma som EU-domstolen angivit *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*. Europadomstolen uttalade att påförande av skattetillägg inte kräver något subjektivt rekvisit men detta fråntar inte sanktionens straffrättsliga karaktär. Syftet med bestämmelserna innebär att sätta press på skattebetalarna att göra rätt för sig, om detta inte följs kommer dessa personer straffas i motsvarande mån. Vidare uttalade Europadomstolen att den straffrättsliga karaktären är påtaglig genom strängheten i den möjliga påföljden. Domarna från Europadomstolen avser tillämpningen av art. 6 EKMR om anklagelse för brott, inte art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR. Båda artiklarna behandlar vad som ska anses vara ett brott. EU-domstolen har dessutom angivit att samma kriterier ska användas vid tillämpning av art. 50 i rättighetsstadgan för att avgöra om skattetillägget har straffrättslig karaktär.

Hovrätten kommer därmed fram till att skattetillägget har en straffrättslig karaktär på grund av att det saknas skäl att se på skattetillägget på annat sätt vid tillämpningen av art. 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR som vid art. 6 i samma konvention. Stöd finns också i art. 52.3 i rättighetsstadgan, som anger att rättigheter i stadgan ska motsvara sådana rättigheter som anges i EKMR, de ska ha samma innebörd och räckvidd. Beslutet om skattetillägg utgör hinder för ett åtal för skattebrott. Hovrätten avvisar åtalet.

4 Analys och egna reflektioner

Införandet av skattetilläggsystemet år 1972 som administrativ sanktion var syftet att förhållandevis obetydliga felaktigheter skulle handläggas av Skatteverket direkt istället för allmän åklagare. Resultatet blev att arbetsbördan minskade för domstolarna, de kunde koncentrera sig på skattebrotten. Skattetillägget skulle vara en (mild) tillrättavisning till skattskyldiga som av slarv, medvetet eller av ren glömska gett fel uppgifter till Skatteverket. Obetydliga felaktigheter kan leda till åtal och straff för vårdslös skatteuppgift. Att gå tillbaka till den gamla ordningen som innebär att allmänna domstolar beslutar om alla skatteundraganden, såväl stora som små, anser jag vara ett steg tillbaka i utvecklingen och tillgodoser knappast syftet med skattetilläggets införande och funktion. Skattskyldiga som inte har för avsikt att undandra skatt får stå till svars inför domstol och bli stämplade som brottslingar i samhällets mening är inte en bra utveckling. Sen finns där ett väl etablerat system sedan 1970-talet med skattetillägg som i vissa fall är den enda sanktionen från samhällets sida när en skattskyldig inte är noggrann i sin självdeklaration.

Ne bis in idem-regeln är en av straffprocessens grundpelare. Denna regel uttrycker ett förbud mot dubbelbestraffning. En utgångspunkt för principen är att denna ska gälla endast brottmålsförfarandet, dvs. i första hand brottmål som behandlas vid allmän domstol. Det är inte tänkt att *ne bis in idem*-regeln ska innehålla någon generell förbud mot att dubbelbestraffning ska täcka in en administrativt fastställd sanktionsavgift som ett hinder för straffrättslig lagföring över *samma gärning*. Det har senare konstaterats att skattetillägget är ett straffrättsligt förfarande enligt EKMR fastän det är en administrativ sanktion.

Hur ser EKMR:s status ut i svensk rätt? Den är införlivad som svensk lag. EKMR har intagit en särskild ställning i svensk rätt genom 2:19 RF som anger att ingen lag får antas i strid med konventionen. Problem uppstår eftersom i fråga om skattetillägg och skattebrott kan det handla om lagar som är äldre än 1995. Detta betyder att domstolen måste tolka nationella regler konventionskonformt. Det rådande rättsläget är osäkert,

lagstiftaren måste vidta åtgärder eftersom Sverige har åtagit sig att följa konventionen. Sverige riskerar att bli fälld i Europadomstolen. Det åligger Sverige att kontrollera att rättigheterna i konventionen respekteras. HD:s tidigare praxis kräver ett *klart stöd*⁸⁵ att Sveriges nationella rättsordning strider mot EKMR. Detta tolkningsmedel kan ses som ett uttryck för respekt mot den interna rätten och nationella lagstiftaren (riksdagen). Om konventionssystemet ska fungera tillfredsställande är det Sveriges uppdrag att vidta åtgärder och anpassar sin nationella lagstiftning så att den överensstämmer med Europadomstolens senaste praxis. Ännu viktigare är det om EU-domstolen kommer med ny praxis eftersom detta är primärrätt.

Nedan följer en argumentation angående rättsläget innan EU-domstolens dom, dvs. Europadomstolens och HD:s praxis. Det märkt tydligt att det har pågått en kamp mellan Europadomstolens ståndpunkt och svenska HD:s och HFD:s ståndpunkt. Både HD och HFD har ansett, mot bakgrund av det senaste avgörandet från Europadomstolen (*Zolotukhin mot Ryssland*), att det saknas tillräckligt stöd (*klart stöd*) för att underkänna det svenska systemet med skattetillägg och straff av allmän domstol för samma oriktiga uppgiftslämnande. I varje avgörande från Europadomstolen har Sverige i princip avfärdat och fastslagit att det svenska systemet är förenligt med EKMR, detta är oroväckande eftersom Sverige är bundna av konventionen. Europadomstolen har dock fört en inkonsekvent linje i deras avgöranden, detta har HD tolkat som ett större tolkningsutrymme för den nationella domstolen att avgöra frågor som rör dubbelbestraffningsproblematik. I fallet *Rosenquist mot Sverige* godkände Europadomstolen det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Jag tycker att vikten av detta godkännande får tas lättvindigt eftersom detta var ett avvisningsbeslut och målet prövades inte i sak. I fallet lades stor vikt på skillnaden mellan skattetilläggets och skattebrottets syfte. Är det verkligen lämpligt att göra en skillnad mellan sådana påföljder för brott som bara används i avskräckande syfte och sådana som används både i ett avskräckande och ett bestraffande syfte? I själva verket hade HD i domen NJA 2000 s. 622 tydligt fastslagit att skattetillägget har ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion.

⁸⁵ Se kap. 2.5.

Resultatet av dessa inkonsekventa avgöranden från HD och Europadomstolen blir att en dessa präglas av rättsosäkerhet. Jag tycker att man kan kräva en rättssäkerhet när det gäller en grundläggande mänsklig rättighet som *ne bis in idem*. En del av denna osäkerhet kan bero på det sjunde tilläggsprotokollet tillämpar uttrycket brott och inte uttrycket brottslig gärning. Den stora huvudfrågan i de fall där Europadomstolen och HD tillämpar *ne bis in idem* är frågan om det senare förfarandet verkligen avser samma brott som ett tidigare förfarande. Det skulle troligen bli enklare att tillämpa (på ett rättssäkert sätt) en regel som är baserad på brottsliga gärningen än en regel där man jämför väsentliga element två brott mellan varandra. Jag tycker man kan rättspolitiskt ifrågasätta om det finns behov att fastställa en sanktionsavgift och döma till straff för ett brott. Tanken bakom hela *ne bis in idem-regeln* är nämligen att förbjuda två sanktioner för samma brott. Inriktningen bör istället vara att skapa en reglering, liknandes Norges, där överträdelse sanktioneras antingen med straff eller administrativ sanktion. Underinstanserna verkar inte dela de högsta instansernas synsätt, vilket blev tydligt då Hovrätten för Västra Sverige gick HD:s praxis och när Haparanda tingsrätt vände sig till EU-domstolen i fråga om Åkerberg Fransson.

Bakgrunden till EU-domstolens dom 26 februari 2013: mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* var förståelsen av EU:s rättighetsstadga och dess relation till svensk nationell rätt och EKMR. Begäran reflekterar också över dubbelbestraffningsförbudet i relation till skattetillägg och skattebrott, dvs. huruvida åtal för skattebrott får väckas om skattetillägg redan har påförts.

Är villkoret klart stöd förenligt med unionsrätten och då särskilt dess principer? EU-domstolen besvarade denna fråga och underkände det svenska kravet på klart stöd. Det faktum att många länder runt om i Europa inte har ratificerat EKMR:s sjunde tilläggsprotokoll eller reserverat sig mot protokollets artikel 4 visar på att ett klart stöd krävs i förhållande till EKMR och dess praxis. Dock skriver EU-domstolen i sin dom (punkt 37) att artikel 50 i rättighetsstadgan inte hindrar att en medlemsstat för samma gärning som är en underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerat att först påföra ett skattetillägg och därefter utdömer straff. Förutsättningen är att den administrativa

sanktionen inte är straffrättslig till sin karaktär, vilket är den nationella domstolens uppgift att tolka utifrån *Engel-kriterierna*. Samtidigt understryker EU-domstolen betydelsen av att EU-rätten är effektiv, ger uttryck för den konstitutionella principen om EU-rättens företräde samt att skyddsnivån för grundläggande rättigheter inom EU ska vara av visst slag, oberoende uttolkningen av EKMR. Ett mål går att tyda ur EU-domstolens skrivning, detta är att få en sammanhållande tolkning av grundläggande fri- och rättigheter och mänskliga rättigheter i EU-rätten. Eftersom mänskliga rättigheter är relativt nytt inom unionsrätten (Lissabonfördraget 2009) kommer detta ta tid. Jag tycker att klart stöd inte är ett hållbart juridiskt argument i förhållande till EU-rätten, främst på grund av EU-rättens företräde samt ovan beskrivna argument.

Relationen mellan EKMR och EU:s rättighetsstadga ska kommenteras. Mänskliga rättigheter som uttrycks i EKMR anses som allmänna rättsprinciper inom unionsrätten, jrf. artikel 6.3 FEU. Enligt artikel 6.2 FEU ska EU ansluta sig till EKMR (detta har inte ännu gjorts). I artikel 6.1 framgår att en rättighetsstadga finns. Ingenting i stadgan ska tolkas som att skyddet för mänskliga rättigheter inskränks, särskilt avseende EKMR. Rättigheterna ska inte tolkas restriktivt.

Avslutningsvis finns det anledningar att återkomma till de frågor som tas upp i uppsatsen eftersom det återstår att se hur Haparanda tingsrätt dömer i det aktuella målet. I ett hovrättsfall (refererats ovan) som kom efter EU-domstolens dom, hovrätten har tillämpat de nya *Engel-kriterierna* och beaktat EU-domstolens senaste dom och kommit fram till att skattetillägget har straffrättslig karaktär och därför föreligger det hinder mot det senare förfarandet. HD har även meddelat prövningstillstånd⁸⁶ till ett annat mål rörande *ne bis in idem* inom skattetillägg och skattebrott. Detta kommer att ske i plenum. En fingervisning till utgången i målet eftersom i plenum finns möjlighet för HD att ändra sin tidigare praxis. Frågan om åtal för skattebrott får väckas när skattetillägg redan påförts kommer således än en gång behandlas i högsta instans i Sverige. Det är svårt att säga var gränsen dras mellan EU-domstolens tolkning och nationella domstolars tillämpning men EU-domstolens dom är ändå klagörande och bör knappast innebära status quo.

⁸⁶ HD:s mål B 4946-12.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagar

Rättegångsbalk, SFS 1942:740.

Regeringsformen, SFS 1974:152.

Skattebrottslag, SFS 1971:69.

Skatteförfarandelagen, SFS 2011:1244.

Lagen om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, SFS 1994:1219.

Förarbete

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

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

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

Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1969:42, *Skattebrotten*

SOU 2001:25, *Skattetillägg m.m.*

SOU 2009:58, *Skatteförfarandet.*

Direktiv

Direktiv 2012:14, *Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet.*

Litteratur

Andersson Lennart, Bokelund Svensson Ulf, *Det nya skatteförfarandet*, 1 uppl., Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2012.

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

Bernitz Ulf, *Europarättens genomslag*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, 4 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.

Danelius Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 4 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Holmquist Rolf, Lindmark Johan, *Skatt och skattebrott*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Van Bockel Bas, *The Ne Bis In Idem Principle in EU law*, 1 uppl., Kluwer Law International, The Netherlands, 2010.

Artiklar

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

Gulliksson Magnus, Kristoffersson Eleonor, *Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg*, Svensk Skattetidning 2011, s. 211-227.

Träskman Per Ole, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, Juridisk tidskrift 2004-2005, s. 862-872.

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

Yeldham Casey, *Dubbelbestraffningsförbudens tillämplighet på skattetillägg och skattebrott - uppfylls rättssäkerhetens krav på en fastställd rättskällehierarki avseende förhållandet mellan nationell rätt, unionsrätt och konventionsrätt?*, Skattenytt 2012 s. 871-880.

Warnling-Nerep Wiweka, *Lagprövning och struket uppenbarhetsrequisit samt förbudet mot dubbelbestraffning*, Europarättslig tidskrift 2011 s. 217.

Övriga källor

Council of Europe, *Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom*, Strasbourg 1985.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 *om ett gemensamt system för mervärdesskatt*.

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen

Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni 1976, mål nr. 5100/71, 5101/71, 5354/72 och 5370/72.

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

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

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

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

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

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

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

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

Månsson mot Sverige, dom den 8 april 2003, mål nr. 41265/98.

EU-domstolen

Mål C-617/10, *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*.

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2002 ref. 79.

RÅ 2009 ref. 94.

Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622.

NJA 2010 s. 168 I och II.

HD-beslutet om prövningstillstånd 19 mars 2013 nr. B 4946-12.

Hovrätterna

Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål nr. B 985-12, den 11 april 2013.

Göta hovrätt, mål nr. B 6-09, den 30 oktober 2009.

Tingsrätterna

Haparanda tingsrätt, protokoll från den 23 december 2010, målnummer B 550-09.