



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Hanna Holmström

Ne bis in idem

vid skattebrott och skattetillägg

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sverker Jönsson

Termin: HT 2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Disposition	9
2 RÄTTSLIGA PRINCIPER	10
2.1 Ne bis in idem	10
2.1.1 Allmänt	10
2.1.2 Svensk rätt	10
2.1.3 EU och Europakonventionen	10
2.2 Legalitetsprincipen	11
3 SKATTEBROTT OCH SKATTETILLÄGG	12
3.1 Skattebrott	12
3.2 Skattetillägg	12
4 EUROPAKONVENTIONEN	13
4.1 Europakonventionens ställning i svensk rätt och doktrinen om klart stöd	13
4.2 Art. 6 EKMR	14
4.3 Artikel 4 i tilläggsprotokoll 7	15
4.3.1 Sanktionernas straffrättsliga natur	15
4.3.2 Samma brott?	15
4.3.3 Dubbla förfaranden?	17

5 SVERIGES FÖRHÅLLNINGSSÄTT TILL ART. 4 I	
TILLÄGGSPROTOKOLL 7 OCH ART. 50 EU:S STADGA	19
5.1 NJA 2010 s. 168 I och II	19
5.2 NJA 2011 s. 444	20
5.3 Åklagaren mot Åkerberg Fransson	21
5.4 NJA 2013 s. 502	22
5.5 HFD, mål nr. 658-660-13	24
6 SOU 2013:62	25
7 ANALYS	27
7.1 Rättsutvecklingen på området med skattebrott och skattetillegg samt dess förenlighet med principen ne bis in idem	27
7.2 SOU 2013:62	29
7.3 Slutord	30
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	31
Källor	31
Litteratur	31
Elektroniska källor	32
Övrigt material	33
Rättsfallsförteckning	33

Summary

The principle *ne bis in idem* is a fundamental right that protects individuals from being punished or tried twice for the same offence. The principle is expressed in both Swedish internal law and in several international instruments Sweden has chosen to join.

Throughout the last couple of years there has been an intense discussion whether the Swedish system with punishment for tax offence and tax surcharges is compatible with the principle. Internally, Sweden has not considered it to be incompatible with neither EU-right nor the European Convention on Human Rights to prosecute someone for tax offence after he or she was object to tax surcharges. This view was earlier confirmed by the European Court of Human Rights through the verdict in *Rosenquist vs. Sweden*. Through later case law the meaning of the principle *ne bis in idem* as it is expressed in art. 4 in protocol 7 has changed. In the case *Zolotukhin vs. Russia* the European Court of Human Rights expressed that the principle pose a prohibition of double judicial procedures when the second procedure originates from identical facts or from facts that are essentially the same as in the first procedure. Given the principle this definition, many voices have risen saying that the Swedish system no longer can be applied. This point of view has not been taken by the highest authorities in Sweden where they have continued to deliver judgments in tax offence cases despite the fact that the same person earlier was object of tax surcharges.

The issue eventually led to several lower authorities defying existing case law and instead delivered contrary verdicts. Finally, the court in Haparanda decided to ask for a preliminary ruling from the Court of Justice of the European Union to clarify the systems accordance with the EU-law. The Court of Justice of the European Union delivered the verdict in *Åkerberg/Fransson* and said that was is incompatible with the EU-law to apply a system with double proceeding given that both proceedings are criminal in nature. After this verdict, there was no longer any room to apply a system with double proceedings for tax offence and tax surcharges, something that was later verified by the highest authorities in Sweden, Högsta domstolen and Högsta förvaltningsdomstolen.

Finally, Sweden has realized that there is no longer any room to apply a system with double proceedings, taken international instruments in to account. Through an investigation that was put together to look over the system, a bill has now been proposed. The new regulation asks for a coordinated process. A person can thus still both be tried for tax offence and object for tax surcharges, but with the difference that it occurs in the same process in common court.

This thesis contains a description of the development on the area of trials for tax offence and tax surcharges. I also discuss and analyze this development and the proposed bill. Finally, I bring up alternative solutions to the problem that I consider should be discussed more before dismissed. My conclusion is that the proposed bill is not the best solution to the

problem. A system where the authorities have to choose one way at an early stage will be a better alternative according to my opinion.

Sammanfattning

Principen *ne bis in idem* är en grundläggande rättsstatsprincip som innebär ett förbud mot att straffas två gånger för samma brott. Principen kommer till uttryck i så väl intern svensk rätt som i internationella instrument som Sverige har anslutit sig till.

Under de senaste åren har det förts en livlig diskussion kring det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg och dess förenlighet med principen. Från svenskt håll har man inte ansett det strida mot varken EU-rätten eller EKMR att påföra en person som tidigare straffats för skattebrott ett skattetillägg. Detta synsätt har tidigare även bekräftats av Europadomstolen i fallet *Rosenquist mot Sverige*. Genom senare praxis har dock innebörden av principen så som den kommer till uttryck i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 ändrats. I fallet *Zolotukhin mot Ryssland* uttryckte Europadomstolen att principen innebär ett förbud mot dubbla förfarande om det andra förfarandet härrör från identiska fakta eller från fakta som i allt väsentligt är desamma beträffande det första brottet. Med utgångspunkt i denna nya praxis har många röster höjts som menar att det svenska systemet inte längre kan upprätthållas. Detta höll dock tidigare varken Högsta domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen med om, då man även efter domen från Europadomstolen fortsatte döma personer för skattebrott trots att de tidigare påförts skattetillägg.

Problematiken gick så långt att flera underrätter valde att inte följa de högsta instansernas praxis utan dömde tvärt emot. Till slut valde Haparanda tingsrätt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att råda klarhet i systemets förenlighet med EU-rätten. EU-domstolen meddelade i fallet *Åkerberg/Fransson* att det strider mot principen *ne bis in idem* att tillämpa skilda förfaranden med straff för skattebrott och skattetillägg förutsatt att skattetillägg är av straffrättslig karaktär. Efter domen fanns det inte längre något utrymme att i skilda förfaranden påföra en person dubbla sanktioner för samma gärning, någonting som senare även har bekräftats av både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen.

Slutligen har man alltså från svenskt håll förstått att man med hänsyn till sina internationella åtaganden inte längre kan upprätthålla systemet med dubbla förfaranden för skattebrott och skattetillägg. Genom en utredning som tillsattes för att se över problematiken har nu ett nytt lagförslag lagts fram som i korthet innebär ett samordnat förfarande mellan dom för skattebrott och skattetillägg. En person ska alltså enligt förslaget fortsättningsvis kunna påföras båda sanktionerna, men skillnaden ligger i att båda sanktionerna påförs i ett och samma förfarande i allmän domstol.

Framställningen innefattar till en början en redogörelse för den utveckling som har skett kring problematiken med dubbla sanktioner för skattebrott och skattetillägg. Avslutningsvis diskuteras och analyseras denna utveckling samt det lagförslag som nu presenterats som lösning på problemet samt vilka alternativa lösningar som eventuellt bör ses över. Min slutsats är att den redovisade utredningen inte är den bästa lösningen på

problemet. Istället anser jag att man bör se över ett vägvalssystem noggrannare innan man avfärdar detta.

Förkortningar

Art.	artikel
Brå	Brottsförebyggande rådet
EKMR	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU:s stadga	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Prop.	proposition
RB	rättegångsbalk (SFS 1942:740)
RF	regeringsform (SFS 1974:152)
SkBrL	skattebrottslag (SFS 1971:69)
SOU	Statens offentliga utredningar
St.	stycke

Stadgan

Europeiska unionens stadga om de
grundläggande rättigheterna

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Principen *ne bis in idem* är en grundläggande rättsstatsprincip som innebär ett förbud mot att straffas två gånger för samma gärning.¹ Principen kommer till uttryck i så väl intern svensk rätt², som i internationella åtaganden Sverige har förbundit sig till³.

I Sverige har det sedan lång tid tillbaka varit tillåtet att döma en person för skattebrott trots att denne tidigare har påförts ett skattetillägg grundat på samma omständigheter som legat till grund för åtalet. Man har från svenskt håll inte ansett det strida mot principen *ne bis in idem* att på detta sätt ha två sanktioner för samma gärning. Synsättet har tidigare även bekräftats av Europadomstolen i fallet *Rosenquist mot Sverige*⁴.

2009 kom Europadomstolen med ett nytt avgörande i fallet *Zolotukhin mot Ryssland*⁵ där man klargjorde innebörden av begreppet *samma brott* i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Efter domen har många menat att det inte längre finns utrymme att fortsätta tillämpa det svenska systemet med dubbla sanktioner för skattebrott och skattetillägg med hänvisning till klart stöd-doktrinen (se avsnitt 4.1).⁶ De högsta instanserna i Sverige har dock inte delat denna uppfattning utan har fortsatt tillämpa svensk rätt på ett sätt som möjliggör för båda sanktionerna.⁷

Debatten om det svenska systemets förenlighet med principen *ne bis in idem* har under de senaste åren varit livlig. De högsta instansernas avgöranden har utsatts för massiv kritik och flera underrätter har valt att inte följa praxis och dömt helt tvärt emot gällande rätt⁸. Haparanda tingsrätt beslutade slutligen att begära in ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att klargöra saken. Domen som kom från EU-domstolen i fallet *Åkerberg/Fransson*⁹ uttryckte tydligt att det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg inte är förenligt med principen *ne bis in idem* så som den kommer till uttryck i art. 50 i EU:s stadga. Samma synsätt har sedan bekräftats av de högsta instanserna,¹⁰ vilket inneburit en radikal förändring av den svenska rätten. Detta har lett till att systemet med dubbla sanktioner för skattebrott och skattetillägg inte längre kan upprätthållas och

¹ Nationalencyklopedin, s. 81.

² Se 30 kap. 9 § RB.

³ Se bland annat art. 4 i tilläggsprotokoll 7 EKMR och art. 50 i EU:s stadga.

⁴ *Rosenquist mot Sverige*, nr. 60619/00.

⁵ *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁶ Se bland annat de skiljaktiga justitieråden Lundius och Lindskog i NJA 2010 s. 168 I och II.

⁷ Se bland annat NJA 2010 s. 168 I och II och RÅ 2009 ref. 94.

⁸ Se bland annat Hovrätten för Västra Sverige, dom den 23 juni 2010 i mål B 2432-09, Nyköpings tingsrätt, dom den 23 oktober 2010 i mål B 2442-09 och Solna tingsrätt, dom den 14 april 2010 i mål B 8288-09.

⁹ *Åkerberg/Fransson*, C-617/10.

¹⁰ NJA 2013 s. 502 och HFD, dom den 29 oktober i mål nr 658-660-13.

den svenska lagstiftaren står nu inför den stora utmaningen att reformera de svenska bestämmelserna så att de återigen blir förenliga med en grundläggande mänsklig rättighet samt Sveriges internationella åtaganden.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna rättsvetenskapliga uppsats är dels att redogöra för utvecklingen som har skett på området med skattebrott och skattetillägg och principen *ne bis in idem*. Denna utveckling kommer sedan att sättas i relation till Sveriges internationella åtaganden genom EU och EKMR för att belysa hur dess förenlighet med principen har varierat över tiden. Mitt arbete kommer ta utgångspunkt i följande frågeställningar:

- Hur har rättsutvecklingen på området med skattebrott och skattetillägg sett ut?
- Hur har denna rättsutveckling förhållit sig till principen *ne bis in idem* så som den kommer till uttryck i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 EU:s stadga?
- Vilka alternativ finns, och hur måste den svenska lagstiftaren agera för att leva upp till de krav som ställs i EKMR och EU?
 - o Lever förslaget i SOU 2013:62 upp till dessa krav och/eller finns det bättre alternativ?

1.3 Metod och material

För att söka svaret på de frågeställningar jag ställt använder jag mig framförallt av klassisk juridisk metod. Detta innebär att jag studerar relevant lagtext, förarbeten och praxis. Härvid anammar jag framförallt ett rättsutvecklande perspektiv där jag jämför hur man resonerat vid olika tidpunkter. Uppsatsen präglas vidare av ett kritiskt perspektiv där jag med kritiska ögon granskar det svenska systemets förenlighet med principen *ne bis in idem* och den framtida utmaning den svenska lagstiftaren står inför.

Eftersom uppsatsämnet har stark internationell anknytning är praxis från både EU-domstolen och Europadomstolen viktig. Jag studerar även en del litteratur för att skapa mig en uppfattning om vilka olika inställningar som finns, och har funnits, kring problematiken med dubbelbestraffning. För uppsatsens lege ferenda perspektiv är speciellt SOU 2013:62 betydelsefull och denna utredning tillsammans med dess remissvar ligger i stor utsträckning till grund för min analys.

1.4 Avgränsningar

Eftersom denna framställning till stor del fokuserar på ett lege ferenda-perspektiv har jag, vad gäller rättspraxis, endast att gå tillbaka ett par år. Äldre praxis kommer att berörs endast i den utsträckning det krävs för att förklara saken ur ett större perspektiv. Den rättsutveckling som skett sedan 2010 belyser i tillräckligt stor utsträckning problematiken kring det svenska systemets förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 i EU:s stadga.

Problematiken som uppstår kring principen *ne bis in idem*, med flera sanktioner för samma gärning, återfinns inte bara på området med skattebrott och skattetillägg. Ett annat område där liknande frågor kan komma upp är vid körkortsåterkallelse och straff för trafikbrott. Denna framställning tar dock enbart sikte på problematiken med dubbelbestraffning vid skattebrott och skattetillägg.

Av utrymmesskäl diskuterar jag inte vad som händer de personer som påförts skattetillägg och åtalats för skattebrott innan domen i NJA 2013 s. 502 meddelades. Nämnas kan att det under vissa förutsättningar numera finns viss möjlighet till resning i sådana ärenden¹¹.

1.5 Forskningsläge

Området med skattebrott och skattetilläggs förenlighet med principen *ne bis in idem* har varit föremål för omfattande undersökningar på senare år. Det är just denna frågeställning som intresserat många och därvid har man ofta kommit till slutsatsen att systemet inte är förenligt med principen. Ledande debattörer på området har bland annat varit Ulf Bernitz och Petter Asp. Den sista frågeställningen som diskuteras i denna framställning har inte varit föremål för några diskussioner mer än i de remissvar som avgetts.

1.6 Disposition

Framställningen inleds med en kort översyn av de rättsliga principerna *ne bis in idem* och legalitetsprincipen i *kapitel 2*. Därefter övergår jag i *kapitel 3* till att redogöra för lagstiftningen som finns på området för skattebrott och skattetillägg. I *kapitel 4* behandlas Europakonventionens ställning i svensk rätt och möjligheten att underkänna svensk rätt med hänvisning till doktrinen om klart stöd. Vidare redovisas relevanta artiklar i konventionen och dess tilläggsprotokoll. Uppsatsen fortsätter i *kapitel 5* med att behandla Sveriges förhållningssätt till principen *ne bis in idem* i Europakonventionen och EU:s stadga. Detta kapitel bygger på belysande rättsfall och sker ur ett rättsutvecklingsperspektiv. Vidare sker en redogörelse av SOU 2013:62 i *kapitel 6*, innan jag avslutningsvis i *kapitel 7* analyserar framställningen.

¹¹ För vidare läsning kring möjligheten och förutsättningarna för resning se HD:s avgörande i Ö 1526-13.

2 Rättsliga principer

2.1 Ne bis in idem

2.1.1 Allmänt

Principen ne bis in idem är en grundläggande straffprocessrättslig princip som stadgar ett förbud mot dubbelbestraffning, vilket innebär ett förbud mot att straffas två gånger för samma gärning.¹² Orden kommer från latin och betyder inte två gånger om samma sak.¹³

2.1.2 Svensk rätt

I svensk rätt kommer principen till uttryck i 30 kap. 9 § RB och sammanfaller således med bestämmelsen om domars rättskraft. Bestämmelsen hindrar åtal för en gärning som tidigare varit föremål för ett straffrättsligt förfarande.

2.1.3 EU och Europakonventionen

På grund av Sveriges internationella åtaganden kommer principen även till uttryck i vissa av dessa instrument. Genom tillkomsten av Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 januari 2009, blev EU:s stadga juridiskt bindande för medlemsstaterna.¹⁴ Enligt art. 6.1 FEU har stadgan samma rättsliga status som fördragen. Samma bestämmelse påpekar även att bestämmelserna som kommer till uttryck i stadgan inte ska utöka unionens befogenheter så som de definieras i fördragen¹⁵. Art. 51 i stadgan lyfter specifikt fram det faktum att stadgan endast är tillämplig när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten. Principen ne bis in idem kommer till uttryck i stadgan genom art. 50, som lyder:

”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 lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

Detta innebär att Sverige har att ta hänsyn till principen ne bis in idem, inte bara på grund av bestämmelsen i RB, utan även när man tillämpar unionsrätten. Notera dock att till skillnad från bestämmelsen i 30 kap. 9 § RB så är bestämmelsen i stadgan tillämplig inom hela unionen, och således inte bara på domar avkunnade i Sverige.

¹² Thornefors, kommentar till 30 kap. 9 § RB, not 1214.

¹³ Nationalencyklopedin, s. 81.

¹⁴ Bernitz och Kjellgren, s. 16.

¹⁵ Ett uttryck för samma bestämmelse återfinns även i art. 51.2 stadgan.

Principen *ne bis in idem* kommer även till uttryck i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 till Europakonventionen, som Sverige har tillträtt.¹⁶ Artikelns punkt 1 lyder:

”1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottnålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.”

Innebörden av principen, så som den kommer till uttryck i art. 4 i tilläggsprotokoll 7, har varit föremål för omfattande diskussioner i Europadomstolen. Hur utvecklingen sett ut och vad bestämmelsen innebär idag diskuteras utförligt under kapitel 4.3.

2.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en grundläggande rättsstatsprincip som i svensk rätt kommer till uttryck i bland annat 1 kap. 1 § 3 st. RF. Principen används inom flera rättsområden, men har främst utvecklats inom straffrätten, där den har rötter sedan upplysningen¹⁷. Den skatterättsliga legalitetsprincipen, som ofta benämns *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag), utvecklades först på 1940-talet genom Seve Ljungman. Han menade att rättssäkerheten måste sättas i första rummet vid tolkningen av skatterättsliga bestämmelser.¹⁸ Vid tillämpning av den skatterättsliga legalitetsprincipen tillämpas ett snävare perspektiv jämfört med den straffrättsliga. Sikte tas i huvudsak på kravet att förutsättningarna för straff/skatt ska kunna påföras en enskild måste framgå av lag, det så kallade föreskriftskravet.¹⁹ Detta krav innefattar i sin tur ett krav på förutsebarhet, vilket bland annat betyder att lagen måste vara klar och tydlig. Det ska finnas preciserade förutsättningar för när ett ingripande från statens sida är möjligt och det ska inte finnas något utrymme för godtycke. Att en lag ska vara klar och tydlig är en grundläggande förutsättning för den enskildes rättssäkerhet och trygghet i samhället.²⁰

¹⁶ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

¹⁷ Sundell, s. 97.

¹⁸ Hultqvist, s. 3-4.

¹⁹ Hultqvist, s. 74.

²⁰ Ramberg, s. 1-2.

3 Skattebrott och skattetillägg

3.1 Skattebrott

Skattebrott regleras sedan 1972 i skattebrottslagen (1971:69), som då ersatte skattestrafflagen (1943:313). Lagen kom alltså till i samband med att reglerna om skattetillägg infördes (se nedan), och avsikten med det nya sanktionssystemet var att se till att det endast var de allvarligaste överträdelseerna som ledde till åtal.²¹

Den senaste större förändringen av lagen skedde 1996 då lagen blev generellt tillämplig på skatter. Beteckningen skattebrott infördes även genom denna förändring.²² Skattebrott regleras i 2 § SkBrL och är konstruerat som ett uppsåtligt farebrott. Brottet aktualiseras om någon uppsåtligen, på annat sätt än muntligen lämnar en oriktig uppgift till myndighet, och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna. Skattebrottet finns reglerat i tre grader; skatteförseelse (3 §), skattebrott och grovt skattebrott (4 §).²³

3.2 Skattetillägg

Skattetillägg som administrativ sanktion infördes i Sverige 1972, och var då en helt ny typ av sanktion på skatteområdet. Innan reformen var ett judiciellt förfarande det enda medlet som stod till buds för att få medborgarna att avge korrekta deklARATIONER. Införandet av sanktionssystemet byggde i stor utsträckning på den utredning som lagts fram. I denna lyftes behovet av ett system som kunde hantera de lindrigare formerna av överträdelse samtidigt som det skulle slå mot medborgarna jämnare än vad tidigare system hade.²⁴ Systemet skulle öka trycket på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet samtidigt som det skulle avlasta domstolarna från att hantera mindre allvarlig brottslighet. Förfarandet skulle vara enkelt, schabloniserat och uppbyggt på objektiva grunder.²⁵

Skattetillägg som sanktion har levt kvar ända sedan det infördes, men har genomgått en del smärre förändringar.²⁶ Sedan 2012 regleras skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), som då ersatte en rad tidigare lagar.²⁷

²¹ Prop. 1971:10, s. 55.

²² Prop. 1995/96:170.

²³ Almgren och Leidhammar, s. 23.

²⁴ SOU 1969:42, s. 140.

²⁵ Prop. 1971:10, s. 2-3.

²⁶ Se bland annat prop. 1976/77:92, prop. 1991/92:43, prop. 2002/03:106.

²⁷ Se bland annat taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).

4 Europakonventionen

4.1 Europakonventionens ställning i svensk rätt och doktrinen om klart stöd

1995 beslöt sig den svenska lagstiftaren för att inkorporera Europakonventionen i svensk rätt²⁸, och konventionen gäller sedan dess såsom svensk lag. Konventionen gäller parallellt med rättighetsskyddet som återfinns i den svenska grundlagen. I de avseenden rättighetsskyddet i konventionen är starkare än det inhemska tar det över.²⁹

Till skillnad från EU-rätten är EKMR inte överordnad svensk rätt, utan gäller som vilken annan lag. För att markera konventionens särskilda betydelse har man dock i 2 kap. 19 § RF infört en bestämmelse som innebär att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen. Denna bestämmelse riktar sig till lagstiftaren. Skulle det istället vara en domstol som ställs inför problemet att en konventionsbestämmelse står i strid med svensk lag finns möjligheten att med hjälp av lagprövningsbestämmelsen i 11 kap. 14 § RF sätta en konventionsstridig bestämmelse åt sidan. I mindre klara fall erinrar man i propositionen om möjligheten att i dessa situationer först och främst använda sig av fördragskonform lagtolkning samt andra allmänna lagtolkningsprinciper.³⁰

Att det är lagstiftaren som har det primära ansvaret att se till att svensk lag stämmer överens med konventionens bestämmelser råder det ingen tvekan om.³¹ Enligt den praxis som vuxit fram har det dock öppnats upp för en möjlighet att domstolsvägen bedöma svensk lags förenlighet med Europakonventionen i andra fall än de som tydligt faller in under lagprövningsbestämmelsen. Genom HD:s praxis har den så kallade ”klart stöd-doktrinen” vuxit fram, vilken ställer upp ett krav på klart stöd i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis för att med hänvisning till konventionen underkänna intern svensk rätt.³²

Doktrinen är numera till viss del överspelade genom nyare praxis från EU-domstolen, vilket diskuteras närmare under kapitel 5.3.

²⁸ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

²⁹ Prop. 1993/94:117, s. 39.

³⁰ Prop. 1993/94:117, s. 35-38.

³¹ Prop. 1993/94:117, s. 36.

³² NJA 2000 s. 622 och NJA 2004 s. 840.

4.2 Art. 6 EKMR

Art. 6 EKMR behandlar rätten till en rättvis rättegång. Detta är en av de mest grundläggande rättigheterna en rättsstat vilar på. Bestämmelsen är tänkt att utgöra en garanti för en tillfredställande domstolsprövning vid tvist om någons civila rättigheter eller skyldigheter eller vid anklagelse för brott.³³

Europadomstolen har uttalat att skattefrågor normalt inte faller inom tillämpningsområdet för art. 6.1.³⁴ Domstolen menar istället att frågor kring skatt är hänförliga till den hårda kärnan i den statliga maktutövningen, och därav inte kan anses reglera civila rättigheter och skyldigheter.³⁵ Skulle det däremot vara så att det vid beskattningen uppkommer frågor kring sanktioner mot den skattskyldige, blir art. 6.1 tillämplig i denna del.³⁶ Vad man då talar om är istället artikelns tillämplighet vid anklagelse för brott. Begreppet ”anklagelse mot honom för brott” är autonomt och ska därav ges en allmän och självständig tolkning³⁷. I *Engel m.fl. mot Nederländerna*³⁸ fick Europadomstolen anledning att förtydliga innebörden av begreppet. Domstolen utformade i sammanhanget tre kriterier att ta hänsyn till vid bedömningen.³⁹ För det första ska hänsyn tas till den inhemska klassificeras av handlingen. Den inhemska bedömningen ska vara utgångspunkten, men är inte ensamt avgörande. Vidare måste ses till gärningens art och den eventuella påföljden som vederbörande riskerar att dömas till. Under gärningens art ska hänsyn tas till hur generell en bestämmelse är. En mer specifik bestämmelse innebär sannolikt inte en överträdelse av art. 6. När hänsyn tas till påföljden talar en frihetsberövande påföljd för att handlingen faller in under art. 6, medan typiska disciplinstraff talar i motsatt riktning.⁴⁰

Europadomstolen har vid ett flertal tillfällen haft att ta ställning till om skattetillägg som åläggs en skattskyldig på grund av felaktigt lämnade uppgifter vid ett deklarationsförfarande utgör påföljd för brott i den mening som avses i art. 6. I *Janosevic mot Sverige*⁴¹ tog man hänsyn till Engel-kriterierna när man konstaterade att så var fallet, och att det svenska systemet med skattetillägg faller under art. 6.

³³ Danelius, s. 146.

³⁴ *Ferrazzini mot Italien*, no. 44759/98.

³⁵ P. 29 *Ferrazzini mot Italien*, no. 44759/98.

³⁶ Danelius, s. 160.

³⁷ P. 81 *Engel m.fl. mot Nederländerna*, no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72 samt Danelius s. 164.

³⁸ *Engel m.fl. mot Nederländerna*, no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

³⁹ Även kallade Engel-kriterierna.

⁴⁰ Kriterierna diskuteras i p. 82 *Engel m.fl. mot Nederländerna*, no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

⁴¹ *Janosevic mot Sverige*, no. 34619/97. Se även *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 36985/97.

4.3 Artikel 4 i tilläggsprotokoll 7

Som en komplettering till art. 6 har art. 4 i tilläggsprotokoll 7 införts. Genom denna bestämmelse förtydligar man rätten att inte straffas två gånger för samma gärning.⁴² Innebörden av artikeln har, som ovan nämnts, varit föremål för omfattande diskussioner i Europadomstolen, och man har vid ett flertal tillfällen haft att ta ställning till innebörden av bestämmelsen. För att avgöra om någonting strider mot art. 4 i tilläggsprotokoll 7 har Europadomstolen i fallet *Zolotukhin mot Ryssland*⁴³ utarbetat ett tillvägagångssätt som bygger på tre frågeställningar.

4.3.1 Sanktionernas straffrättsliga natur

Till att börja med måste ställning tas till om sanktionerna i fråga är av *straffrättsligt natur* eller inte. Det är endast om de båda förfarandena är av sådan natur som bestämmelsen ifråga blir tillämplig. Vid bedömningen ska ordet ”brottmålsrättegång” i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 läsas i ljuset av bland annat ”anklagelse mot honom för brott” art. 6. Detta betyder att man ska utgå från Engel-kriterierna.⁴⁴

4.3.2 Samma brott?

Enligt Europadomstolen måste man vidare ta ställning till om anklagelserna vid det senare förfarandet avser *samma brott* som i det tidigare förfarandet (idem-momentet). Vad som avses med samma brott har i Europadomstolens praxis varit mycket otydligt och i vissa delar även motsägelsefullt. I *Zolotukhin mot Ryssland* uppmärksammade Europadomstolen detta och påpekade att existensen av flera olika tolkningar kräver en harmonisering.⁴⁵

Första gången Europadomstolen hade att ta ställning till tolkningen av begreppet ”samma brott” var i *Gradinger mot Österrike*⁴⁶. Gradinger stod åtalad för vållande till annans död, där man som försvårande omständighet åberopade att han kört bilen under alkoholpåverkan. Han dömdes för brottet, men domstolen ansåg inte det vara styrkt att han var alkoholpåverkad. Trots detta ålades han senare ett bötesstraff av en förvaltningsmyndighet för att, under samma bilfärd som dödande hade skett, ha kört bil under alkoholpåverkan. Europadomstolen menade att det rörde sig om två förfaranden av olika art, men att det samtidigt var samma gärning som blivit bedömd två gånger om, vilket stod i strid med art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Härvid lades alltså avgörande vikt vid att det var *samma gärning* som hade varit föremål för två olika förfaranden.⁴⁷

⁴² Danelius, s. 612.

⁴³ *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁴⁴ P. 48, 52-53 *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁴⁵ P. 78 *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁴⁶ *Gradinger mot Österrike*, no. 15963/90.

⁴⁷ P. 55 *Gradinger mot Österrike*, no. 15963/90.

I fallet *Oliveira mot Schweiz*⁴⁸ gjorde domstolen en annan bedömning, och lade istället avgörande vikt vid att Oliveira hade dömts för två *olika brott*. Att Oliveira först dömts för hastighetsförseelse och sedan för vållande till kroppsskada avseende samma bilfärd stred enligt Europadomstolen inte mot art. 4 i tilläggsprotokoll 7.

För svenskt vidkommande bör i sammanhanget fallet *Rosenquist mot Sverige*⁴⁹ nämnas. Där prövades specifikt frågan när samma oriktiga uppgift leder till både dom angående skattebrott och beslut om skattetillägg, och dess förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Europadomstolen gjorde bedömningen att systemet inte stred mot bestämmelsen med hänvisning till att brotten skilde sig åt i väsentliga element. Man pekade då på skattebrottets subjektiva sida, vilket saknas hos skattetillägget⁵⁰. Slutligen menade man också att de olika förfarandena hade olika ändamål.

Slutligen kom då avgörandet i *Zolotukhin mot Ryssland*⁵¹ 2009. I fallet hade Zolotukhin vid ett administrativt förfarande dömts till arrest för störande uppträdande. Därefter åtalades han för hotfullt och kränkande uppträdande vid samma tillfälle. Europadomstolen slog fast att ”samma brott” i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 ska tolkas så att det utgör hinder för åtal eller rättegång för ett andra brott i den mån det härrör från identiska fakta eller från fakta som i allt väsentligt är desamma beträffande det första brottet.⁵² Vid bedömningen ska man utgå från konkreta omständigheter som berör samma svarande, och som är förbundna till varandra i tid och rum.⁵³ Detta betyder att man vid tolkning av art. 4 i tilläggsprotokoll 7 numera ska utgå från *gärningen* snarare än *brottet*.

Tolkningen som gjordes i *Zolotukhin mot Ryssland* har sedan bekräftats genom senare praxis.⁵⁴ Gällande rätt avseende idem-momentet i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 tar alltså numera utgångspunkt i de faktiska omständigheter som åberopas med bortseende från den rättsliga beteckningen i nationell rätt.

Genom den utveckling som skett i praxis är alltså utgången i *Rosenquist mot Sverige*⁵⁵ numera överspelad vad gäller det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg. En argumentation som bygger på att systemet skulle vara förenligt med art. 4 i tilläggsprotokoll 7 med hänvisning till skillnader i subjektivt hänseende, kan alltså inte längre föras.

⁴⁸ *Oliveira mot Schweiz*, no. 25711/94.

⁴⁹ *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00.

⁵⁰ Med skattebrottets subjektiva sida avses den uppsåtsbedömning som måste göras i domstol. Denna bedömning saknas helt hos skattetillägget som enbart grundar sig på objektiva omständigheter.

⁵¹ *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁵² P. 82 *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁵³ P. 84 *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁵⁴ Se t.ex. *Ruotsalainen mot Finland*, no. 13079/03 och *Tsonev mot Bulgarien*, no. 2376/03.

⁵⁵ *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00.

4.3.3 Dubbla förfaranden?

För att avgöra om någonting strider mot art. 4 i tilläggsprotokoll 7 måste man slutligen ta ställning till om det har förekommit *dubbla förfaranden* (bis-momentet). Ordalydelsen i bestämmelsen antyder att det första förfarandet måste innefatta en slutlig dom för att det andra förfarandet ska vara förbjudet. Europadomstolen påpekar i *Zolotukhin mot Ryssland* att ett förfarande är slutligt när domen uppnått *res judicata*.⁵⁶

I Europadomstolens praxis lämnas visst utrymme för flera sanktioner beslutade av olika myndigheter avseende samma brott. I fallet *R.T. mot Schweiz*⁵⁷ fick domstolen anledning att kommentera denna möjlighet med beaktande av principen *ne bis in idem*. Personen i fallet hade fått sitt körkort återkallat efter att ha kört bil under alkoholpåverkan. Senare hade han fått en villkorlig fängelsedom och böter avseende samma bilfärd. Europadomstolen menade att det inte var frågan om upprepning av straffrättsliga förfaranden eftersom de två olika myndigheterna endast hade fattat sina beslut på bestämmelser som var förutsedda i lag.

För svenskt vidkommande bör domen i fallet *Nilsson mot Sverige*⁵⁸ nämnas. Även detta fall handlade om dubbla sanktioner i form av körkortsåterkallelse och dom avseende trafikbrott. Beslutet om körkortsåterkallelse överklagades. När det slutligen kom upp i Regeringsrätten var frågan om körkortsåterkallelsen stred mot art. 4 i tilläggsprotokoll 7 eftersom detta beslut hade fattats efter att domen angående trafikbrott vunnit laga kraft.⁵⁹ Regeringsrätten började med att konstatera att körkortsåterkallelse på grund av brott utgör ett straff i den mening som avses i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Dock påpekade man att det i Europadomstolens praxis ges utrymme åt att låta ett brott kombineras med flera sanktioner beslutade av skilda myndigheter om det är förutsatt i lagstiftningen. Regeringsrätten bedömde därav körkortsåterkallelsen som förenlig med art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Nilsson överklagade domen till Europadomstolen som dock gick på samma linje som Regeringsrätten hade gjort. Europadomstolen menade, liksom Regeringsrätten, att körkortsåterkallelsen utgjorde ett straff i den mening som avses i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Man tyckte dock inte att beslutet var liktydigt med att Nilsson hade blivit föremål för ett nytt straffrättsligt förfarande. Istället pekade man på det faktum att sanktionerna hade en tillräcklig förbindelse mellan varandra i underlag och tid för att körkortsåterkallelsen skulle ses som en del av den första sanktionen.

Efter domarna i *Zolotukhin mot Ryssland* och *Ruotsalainen mot Finland* ställer sig många frågande till om utgången i RÅ 2000 ref. 65 och *Nilsson mot Sverige* verkligen kan upprätthållas.⁶⁰ Klart är i alla fall att det

⁵⁶ P. 107 *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03.

⁵⁷ *R.T. mot Schweiz*, no. 31982/96.

⁵⁸ *Nilsson mot Sverige*, no. 73661/01.

⁵⁹ RÅ 2000 ref. 65.

⁶⁰ Se bland annat Sunnqvist, Martin: *Körkortsåterkallelse och dubbelbestraffning*. I artikeln diskuteras varför Europadomstolen i fallen *Zolotukhin mot Ryssland* och *Ruotsalainen mot Finland* inte tar upp möjligheten, och eventuella förutsättningar, att ha flera sanktioner om det nu finns en sådan.

på området med skattebrott och skattetillägg inte längre finns någon möjlighet till dubbla sanktioner. HD har i fallet NJA 2013 s. 502 beaktat förhandsavgörandet från EU-domstolen i fallet *Åkerberg-Fransson*⁶¹, och konstaterat att det på området inte längre finns något utrymme att påföra en person båda sanktionerna med avseende på samma oriktiga uppgift. Detta gäller oberoende av om det skulle vara förutsebart och finnas ett nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena.

⁶¹ *Åkerberg/Fransson*, C-617/10.

5 Sveriges förhållningssätt till art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 EU:s stadga

5.1 NJA 2010 s. 168 I och II

Fallet NJA 2010 s. 168 I och II utgör i min framställning startpunkten för de senaste årens utveckling kring problemet med dubbelbestraffning för skattebrott och skattetillägg. Fallet belyser tydligt Sveriges historiska syn på systemets förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7.

I båda fallen stod svaranden åtalad för grovt skattebrott. I ett tidigare förfarande hade de även påförts skattetillägg avseende samma oriktiga uppgift som åtalet nu grundade sig på.

När fallen kom upp i HD gjorde man efter en grundlig genomgång bedömningen att det saknas *klart stöd* för att på basis av Europadomstolens praxis eller konventionen underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden. Huvudfrågan som HD hade att ta ställning till var om art. 4 i tilläggsprotokoll 7 innebär att ett åtal för skattebrott ska avvisas på den grunden att det finns ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg. HD började med att diskutera om skattebrott och skattetillägg kunde anses utgöra ”samma brott” i den mening som avses i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Med beaktande av den utveckling som skett kring begreppet gjorde HD bedömningen att den tidigare praxis som kommit till uttryck i bland annat *Rosenquist mot Sverige*⁶² måste anses överspelad genom senare praxis⁶³. Sammantaget gjorde HD bedömningen att skattebrott och skattetillägg utgör samma brott i den mening som avses i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Detta faktum minskar dock enligt HD inte möjligheten som kommit till uttryck genom Europadomstolens knapphändiga praxis att påföra flera sanktioner för samma brott⁶⁴. Trots att det ges utrymme för olika tolkningar menar HD att det i alla fall står klart att det finns en sådan möjlighet. För att kunna underkänna intern svensk rätt med hänvisning till Europakonventionen måste det, som tidigare nämnts, finnas klart stöd för detta antingen i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Med beaktande av vad som redogjorts för ovan ansåg inte HD att det fanns ett sådant klart stöd. Man bedömde därav det svenska systemet som förenligt med art. 4 i tilläggsprotokoll 7.

Noteras kan att det i båda fallen fanns skiljaktiga som inte fullt ut delade HD:s mening. Vissa höll inte med HD i sak, utan menade att det

⁶² *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00. Samma bedömning som Europadomstolen gjorde i *Rosenquist mot Sverige* gjorde även regeringen i prop. 2002/03:106 s. 97. Bedömningen byggde på skillnaden i det subjektiva rekvisit som finns mellan skattebrott och skattetillägg.

⁶³ Jfr. *Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03 och *Ruotsalainen mot Finland*, no. 13079/03.

⁶⁴ Se bland annat *Nilsson mot Sverige*, no. 73661/01.

fanns klart stöd för att underkänna den svenska interna ordningen.⁶⁵ Andra var endast skiljaktiga avseende motiveringen, men höll med om att det saknades klart stöd för att underkänna den svenska ordningen.⁶⁶

Enligt min mening tyder splittringen på att det redan 2010 fanns djupt delade meningar i HD angående det svenska systemets förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7.

5.2 NJA 2011 s. 444

Fallet NJA 2011 s. 444 behandlar inte direkt frågan om den svenska ordningens förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7, utan visar snarare på en viktig milstolpe för systemets förhållande till art. 50 i EU:s stadga.

Frågan i fallet rörde en begäran om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen. Svaranden stod i fallet åtalad för grovt skattebrott samtidigt som han hade påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgift. HD påtalade i fallet att det enligt art. 267 FEUF finns en skyldighet för domstolen att begära in ett förhandsavgörande från EU-domstolen vid en fråga som rör tolkning av fördragen eller om giltigheten och tolkningen av rättsakter beslutade av unionen. En vidare förutsättning för att EU-domstolen ska kunna lämna ett förhandsavgörande är att målet vid den nationella domstolen rör en fråga som faller inom unionsrätten. Eftersom EU:s stadga endast är tillämplig när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten⁶⁷, medför detta att principen *ne bis in idem*, så som den kommer till uttryck i art. 50 EU:s stadga, endast är tillämplig när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten. Enligt HD:s uppfattning sammanfaller således skyldigheten att tillämpa EU:s stadga med skyldigheten att inhämta förhandsavgörande. Den avgörande frågan i fallet var därför om de svenska bestämmelserna kring skattebrott och skattetillägg utgör tillämpning av unionsrätt. HD konstaterade att det inom unionen finns gemensamma regler för mervärdesskatt⁶⁸. Det finns dock inga bestämmelser som anger hur medlemsstaterna ska säkerställa att dessa regler efterlevs. På området för skattebrott finns det inga gemensamma regler inom unionen. HD gjorde, med utgångspunkt i vad som redogjorts för ovan, en sammanfattad bedömning att bestämmelserna om skattebrott och skattetillägg inte handlar om tillämpning av unionsrätt, varpå man beslutade att inte inhämta ett förhandsavgörande.

Noteras kan att det även i detta fall fanns skiljaktiga som menade att HD istället borde ha beslutat att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.⁶⁹ Man pekade då på den osäkerhet som finns kring det svenska systemets koppling till unionsrätten.

En intressant aspekt som Bernitz lyfter fram är att Haparanda tingsrätt cirka ett halvår innan domen i NJA 2011 s. 444 meddelades hade skickat in

⁶⁵ Bland annat justitieråden Marianne Lundius och Stefan Lindskog.

⁶⁶ Justitierådet Severin Blomstrand.

⁶⁷ Art. 51 EU:s stadga.

⁶⁸ Se bland annat direktiv 2006/112/EG som i huvudsak har genomförts genom bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:400).

⁶⁹ Justitieråden Kerstin Calissendorff och Johnny Herre.

begäran om förhandsavgörandet i det nedan refererade fallet *Åkerberg/Fransson*.⁷⁰ Trots att fallen var snarlika slog alltså HD fast att man inte ansåg det behövt att inhämta eller invänta förhandsavgörandet. Att Haparanda tingsrätt hade begärt ett förhandsavgörande omnämns inte ens i NJA 2011 s. 444.

5.3 Åklagaren mot Åkerberg Fransson⁷¹

Fallet *Åklagaren mot Åkerberg/Fransson* handlade om en fiskare som sålde Kalix löjrom genom sin enskilda firma uppe i Norrland. Vid en inspektion av verksamheten fann man brister i ekonomin, och Skatteverket beslutade att påföra Åkerberg Fransson ett skattetillägg. Trots skattetillägget åtalades han under juni 2009 för grovt skattebrott vid Haparanda tingsrätt⁷². När han yrkade att målet skulle avvisas med hänvisning till principen *ne bis in idem* beslutade tingsrätten att vilandeförklara målet och begära in ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Frågorna som ställdes till EU-domstolen gällde bland annat om ett upptagande till prövning av ett åtal för skattebrott, omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning i art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 EU:s stadga, när den åtalade tidigare påförts skattetillägg med anledning av samma oriktiga uppgift. Man ställde också frågan om ”klart stöd-doktrinen” var förenlig med EU-rätten, eftersom ett högt uppställt krav för att åsidosätta nationell rätt med hänvisning till Europakonventionen indirekt kan påverka genomslagskraften för motsvarande bestämmelse inom EU-rätten.

EU-domstolen började med att ta ställning till dess behörighet, eftersom stadgan endast är tillämplig när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten.⁷³ På mervärdesskattens område påpekade man att det finns ett gemensamt system som ålägger varje medlemsstat att vidta lagstiftningsåtgärder för att försäkra sig om att mervärdesskatten uppbärs i sin helhet.⁷⁴ Eftersom unionens egna medel bland annat utgörs av inkomster från medlemsstaternas uppburna mervärdesskatt⁷⁵, menade EU-domstolen att det finns ett direkt samband mellan uppbörden av inkomster från mervärdesskatten och unionens budget. Med hänvisning till dessa bestämmelser ansåg EU-domstolen att ett skattetillägg och ett senare åtal för samma oriktiga uppgift utgör tillämpning av unionsrätt i den mening som avses i art. 51.1 EU:s stadga. Domstolen fann sig därigenom vara behörig att pröva frågorna som hade ställts av Haparanda tingsrätt.

Vid besvarandet av tolkningsfrågorna uttryckte EU-domstolen att det visserligen finns en möjlighet att kombinera flera sanktioner för samma gärning. Det är först när båda sanktionerna är av straffrättslig karaktär som förbudet i art. 50 EU:s stadga blir tillämpligt. Finner man att ett skattetillägg är av straffrättslig karaktär, i den mening som avses i art. 50 EU:s stadga,

⁷⁰ Bernitz, s. 586.

⁷¹ *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10.

⁷² Haparanda tingsrätt, dom den 23 december 2010 i mål B 550-09.

⁷³ Art. 51 EU:s stadga.

⁷⁴ Art. 2, art. 250.1 och art. 273 i rådets direktiv 2006/112/EG, samt art. 4.3 FEU.

⁷⁵ Art. 2.1 i rådets beslut 2007/436/EG.

hindrar alltså detta medlemsstaterna från att ha dubbla sanktioner i form av skattetillägg och straff för samma gärning. Vid bedömningen om skattetillägg är av straffrättslig karaktär hänvisade domstolen till de kriterier som slogs fast i fallet *Bonda*⁷⁶, vilka i sin tur bygger på de ovan nämnda Engel-kriterierna.

Slutsatsen blev att principen *ne bis in idem*, så som den kommer till uttryck i art. 50 i EU:s stadga, inte hindrar medlemsstaterna från att tillämpa skilda förfaranden med straff och skattetillägg, förutsatt att skattetillägg inte är av straffrättslig karaktär.⁷⁷

På frågan om ”klart stöd-doktrinen” förenlighet med EU-rätten, erinrade EU-domstolen att man inte reglerar förhållandet mellan Europakonventionen och medlemsstaternas rättsordningar. Däremot påminde man att det finns tydlig praxis för vad som gäller när medlemsstaternas rättsordningar är oförenliga med EU:s stadga.⁷⁸ Medlemsstaterna är i det sammanhanget skyldiga att underlåta att tillämpa de nationella bestämmelserna, och ska istället tillse att EU-rätten får verkan fullt ut. EU-domstolen slog därmed klart ner tillämpningen av kravet på klart stöd för att underkänna nationella bestämmelser som är oförenliga med EU:s stadga.

Domen i fallet *Åkerberg/Fransson* har skapat stor debatt, och det finns många intressanta infallsvinklar som kan diskuteras efter avgörandet. Det finns många som menar att avgörandet har stor betydelse för EU-rätten som stort, och inte bara på skatterättsens område kring principen *ne bis in idem*.⁷⁹ Vidare uttrycker många att avgörandet är en milstolpe avseende tolkningen av stadgans tillämpningsområde enligt art. 51.1.⁸⁰

5.4 NJA 2013 s. 502

Efter domen från EU-domstolen i fallet *Åkerberg/Fransson* har HD gjort en radikal ändring från tidigare praxis vad gäller frågan om det svenska systemet med skattebrott och skattetilläggs förenlighet med art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 i EU:s stadga.

NJA 2013 s. 502 rörde ett åtal för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott efter det att svaranden tidigare hade påförts skattetillägg avseende samma oriktiga uppgift. Vid tidpunkten för stämning hade inget av besluten om skattetillägg vunnit laga kraft. Både tingsrätten och hovrätten dömde mannen för brotten, med hänvisning till den tidigare praxis⁸¹ som fanns på området. Frågan som ställdes på sin spets i HD var alltså om, och i så fall i vilken utsträckning, besluten om skattetillägg hindrar en prövning av

⁷⁶ *Bonda*, C-489/10.

⁷⁷ Omvänt innebär alltså domen att principen *ne bis in idem*, så som den kommer till uttryck i art. 50 i EU:s stadga, hindrar medlemsstaterna från att tillämpa skilda förfaranden med straff för skattebrott och skattetillägg, förutsatt att skattetillägg är av straffrättslig karaktär. Se diskussion om skattetilläggets straffrättsliga karaktär under kapitel 4.2.

⁷⁸ Se bland annat *Simmerthal*, mål 106/77.

⁷⁹ Se bland annat *Bernitz*, s. 596.

⁸⁰ *Gulliksson*, s. 649.

⁸¹ Se bland annat NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444.

åklagarens talan om skattebrott. I HD avgjorde man fallet efter en grundlig genomgång av relevanta frågeställningar där man beaktade avgörandet i *Åkerberg/Fransson*.

HD började med att redogöra för de bestämmelser som aktualiseras i form av art. 4 i tilläggsprotokoll 7 och art. 50 i EU:s stadga. Därefter redogjorde man för den utveckling som har skett genom praxis efter avgörandet i *Rosenquist mot Sverige*. Man konstaterade att Europadomstolens avgörande i *Zolotukhin mot Ryssland* och EU-domstolens avgörande i *Åkerberg/Fransson*, har medfört att rättsläget numera ser annorlunda ut jämfört med vad man tidigare haft att utgå ifrån. Den tolkning av art. 4 i tilläggsprotokoll 7 som kom till uttryck i förarbetena till den rådande lagstiftningen kan därmed inte längre upprätthållas⁸². Med hänsyn till utfallet i *Åkerberg/Fransson* konstaterade HD att inte heller utgången i fallet NJA 2011 s. 444 kan upprätthållas.

Eftersom domen i *Åkerberg/Fransson* uttryckte att förbudet i art. 50 i EU:s stadga endast förbjuder dubbla sanktioner förutsatt att skattetillägg är av straffrättslig karaktär, gick HD vidare till att göra denna bedömning. Med utgångspunkt i den praxis som finns på området konstaterade HD att ett skattetillägg är av straffrättslig karaktär i den mening som avses i art. 50 EU:s stadga.⁸³

HD gick sedan vidare med att diskutera gärningens identitet. Man påpekade att det grundläggande kriteriet för både skattetillägg och skattebrott är den oriktiga uppgift som lämnats i deklaraionsförfarandet. Därigenom konstaterade man att förfarandena vid skattebrott och skattetillägg utgör en bedömning av samma gärning.⁸⁴

Eftersom domen i *Åkerberg/Fransson* slog fast att medlemsstaternas skyldighet att tillämpa stadgan enbart gäller när staterna tillämpar EU-rätten (ex. regler om mervärdesskatt), har det varit en öppen fråga hur HD skulle ställa sig till de fall som inte utgör en direkt tillämpning av EU-rätten (ex. regler om inkomstskatt). Eftersom man hypotetiskt skulle kunna upprätthålla klart stöd-doktrinen på områden som inte faller inom EU-rätten, var detta en fråga som HD ägnade en del uppmärksamhet. I HD påpekade man att EKMR får betydelse på två olika plan. Dels som ett folkrättsligt bindande dokument, men även så som svensk lag. Det är dock endast när EKMR tillämpas som ett folkrättsligt bindande dokument som kravet på klart stöd skulle kunna upprätthållas. Vid bedömningen av vilken klarhet som är motiverad måste man enligt HD se till vilken typ av lagstiftning det rör sig om och vilken rättighet man pratar om. Man måste även väga in de praktiska och rättsliga konsekvenserna. Ett ursprungligen samlat

⁸² Prop. 2002/03:106, s. 102.

⁸³ I domen från EU-domstolen hänvisade man till de kriterier som kom till uttryck i *Bonda*, som i sin tur bygger på praxis från Europadomstolens fall *Engel m.fl. mot Nederländerna*. HD konstaterade att det är tydligt att skattetillägg utgör ett straff i den mening som avses i art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Utifrån detta menar man att samma bedömning måste göras när det gäller art. 50 i EU:s stadga.

⁸⁴ HD gjorde däremot inte samma bedömning vad gäller skattetillägg och bokföringsbrott. Med hänvisning till Europadomstolens praxis i *Zolotukhin mot Ryssland* konstaterade man att de konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott inte är ouplösligt förbundna till varandra i tid och rum med de fakta som läggs till grund för skattetillägg. Ett uttag av skattetillägg skulle därför inte hindra ett senare åtal för bokföringsbrott.

skattesystem med skattebrott och skattetillägg som till viss del redan urholkats kan enligt HD inte längre upprätthållas. Att tillämpa ett system som är tänkt att vara sammanhängande på olika sätt beroende på hur situationen ser ut menade man skulle vara svårt att förklara och tillämpa. Sammantaget kom man alltså fram till att förbudet mot dubbelbestraffning för skattebrott och skattetillägg ska gälla inte bara vid oriktiga uppgifter för mervärdesskatt, utan även vad gäller inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och andra liknande avgifter.

En annan intressant fråga som uppkom efter domen i *Åkerberg/Fransson* var om HD skulle uttala sig om lis pendens-situationer, trots att fallet vid EU-domstolen i första hand rörde res judicata-situationer. Art. 4 i tilläggsprotokoll 7 reglerar situationen då någon blivit ”slutligt frikänd eller dömd”. Innebörden av detta har i Europadomstolen praxis inte varit entydig och det finns både exempel på fall där man tillåtit parallella förfarande,⁸⁵ och andra där man inte har gjort det⁸⁶. HD lyfte dock fram att det enligt svensk intern rätt råder ett starkt samband mellan reglerna om rättskraft i 30 kap. 9 § RB och bestämmelserna om lis pendens som rättegångshinder i 45 kap. 1 § 3 st. RB. Sammantaget fann HD att ett pågående förfarande om skattetillägg utgör hinder mot ett åtal avseende samma oriktiga uppgift. Den avgörande tidpunkten inträffar när Skatteverket har fattat beslut om att påföra skattetillägg.

Efter HD:s dom får det nu anses klarlagt hur principen ne bis in idem förhåller sig till problematiken kring skattebrott och skattetillägg. Asp menar att domen utgör en god grund för bedömningen av framtida ne bis in idem-situationer. Han ställer sig även positiv till att HD går längre än vad domen i *Åkerberg Fransson* krävde och tar ställning i de frågor som kanske inte hade varit nödvändiga för att avgöra målet, främst avseende skatter på andra områden än mervärdesskatt samt lis pendens-situationer.⁸⁷

5.5 HFD, mål nr. 658-660-13

Slutligen finns det skäl att kort nämna den parallella utveckling av praxis som har skett i Högsta förvaltningsdomstolen. Efter domen i *Åkerberg Fransson* och NJA 2013 s. 502 kom ett liknande fall avseende dubbelbestraffning för skattebrott och skattetillägg upp i Högsta förvaltningsdomstolen. Domstolen erinrade om tidigare praxis⁸⁸ på området som tillåtit ett sådant system, men övergick sedan till att hänvisa till den nya praxis⁸⁹ som vuxit fram. Domstolen fann sammantaget ingen anledning att göra en annorlunda bedömning än den HD gjort i NJA 2013 s. 502 och utfallet blev detsamma som i HD.

⁸⁵ Se *R.T. mot Schweiz*, no. 31982/96.

⁸⁶ *Tomasovic mot Kroatien*, no. 53785/09.

⁸⁷ Asp, *Vid vägs ände - vad säger Högsta domstolen om dubbelbestraffningen?*.

⁸⁸ RÅ 2009 ref. 94 samt RÅ 2010 ref. 117.

⁸⁹ *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10 och NJA 2013 s. 502.

6 SOU 2013:62⁹⁰

På grund av den osäkerhet som rått kring det svenska systemets förenlighet med principen *ne bis in idem*, har flera röster höjts som vädjar till den svenska lagstiftaren att se över systemets förenlighet med våra internationella åtaganden.⁹¹

Den 8 mars 2012 beslutade regeringen att tillsätta en utredning för att komma med förslag på hur man kan stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet utan att det påverkar effektiviteten i Skatteverkets verksamhet. Utredningen skulle särskilt analysera systemet med skattetillägg och skattebrotts förenlighet med EMKR.⁹² Utredningen utmynnade i SOU 2013:62 som diskuterar olika möjligheter att komma till rätta med problemet.

Efter att ha sett över olika alternativa lösningar föreslår utredningen en samordning av sanktionerna i de fall både straff och skattetillägg skulle kunna bli aktuella. Detta ska ske genom att åklagaren, när denne väcker åtal i allmän domstol för skattebrott, även ska yrka på skattetillägg. Lösningen innebär alltså ett system där båda sanktionerna även fortsättningsvis kan påföras en person avseende samma oriktiga uppgift, men i ett och samma förfarande. Utredningen föreslår att lösningen ska genomföras genom stiftandet av en ny lag som reglerar uttag av skattetillägg i allmän domstol⁹³. I korthet innebär förslaget att Skatteverket anmäler misstänkta brott till åklagaren. När en anmälan gjorts är Skatteverket tillfälligt förhindrad att meddela beslut om skattetillägg. Därefter utreder åklagaren det misstänkta brottet och, om förutsättningar finns, väcker åtal och samtidigt yrkar att skattetillägg tas ut. Inleder inte, eller beslutar åklagaren att lägga ner förundersökningen utan att åtala den misstänkte, underrättar åklagaren Skatteverket, som då kan utreda och eventuellt besluta om skattetillägg.

För att utreda vilka alternativa möjligheter som finns att komma till rätta med problematiken görs en komparativ studie med ett antal andra europeiska länder. Man tittar exempelvis på Norge som har ändrat sitt system efter domen i *Zolotukhin mot Ryssland*. Där tillämpas numera en lösning med ett enspårigt system där myndigheterna tvingas välja en sanktion i ett tidigt skede. Normalt är det ett skattekontor som bedömer ett konkret fall och beslutar om en anmälan till åklagare ska göras. Utgångspunkten är att de flesta fall ska kunna lösas genom ett uttag av skattetillägg, medan det enbart är de grävsta fallen som ska anmälas till åklagare. Beslutar man att ta ut ett skattetillägg anses myndigheten ha gjort sitt val och ett eventuellt åtal är inte längre möjligt. Beslutar man istället att göra en anmälan till åklagare betyder inte detta per automatik att man gått miste om möjligheten att ta ut skattetillägg. Skulle åklagaren besluta att avskriva ärendet skickas det nämligen tillbaka till skattekontoret som då kan besluta om ett skattetillägg, givet att förutsättningar finns samt att personen i

⁹⁰ Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.

⁹¹ Se bland annat justitieråd Lindskogs tillägg i NJA 2010 s. 168 I och II.

⁹² Kommittédirektiv 2012:14.

⁹³ Lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

fråga har underrättats om arbetsgången. Det är endast när ett uttalande kring den misstänktes skuld görs som möjligheten till ett uttag av skattetillägg går om intet, exempelvis vid åtal eller åtalsunderlåtelse. Den stora skillnaden med detta system jämfört med det förslag den svenska utredningen lagt fram, är att i det förra kan endast en sanktion aktualiseras. I vägvalssystemet finns inget utrymme att påföra en person två sanktioner avseende samma oriktiga uppgift. Ett liknande system finns även i Nederländerna, medan man i Danmark saknar regler om administrativa sanktioner för skatteöverträdelser. Sammanfattningsvis anser inte den svenska utredningen alternativet med ett vägval vara en bra lösning. Man ifrågasätter bland annat sanktionens tillräckliga skärpa samt det faktum att den enskilda potentiellt helt kan undkomma straff. Därvid anser utredningen ett system som bygger på samordning av sanktionerna vara bättre lämpat.

Utredningens förslag har skickats ut på remiss och sammanfattningsvis kan sägas att remissinstanserna inte ser helt oproblematiskt på förslaget. Man ställer sig bland annat frågande till den enskildes rättssäkerhet, praxis från två instanser och skillnader i regelverken.⁹⁴ Dessa problematiseringar diskuterar jag närmare i min analys.

⁹⁴ Remissvar till SOU 2013:62 från bland annat Sveriges domstolar, Skatteverket, Brå, Kronofogdemyndigheten, Uppsala Universitet och Ekobrottsmyndigheten.

7 Analys

7.1 Rättsutvecklingen på området med skattebrott och skattetillägg samt dess förenlighet med principen *ne bis in idem*

Som ovan nämnts infördes skattetillägg som administrativ sanktion i Sverige 1972 som ett sätt att hantera mindre allvarliga överträdelser samt för att minska arbetsbördan hos domstolarna och åklagarna. Samtidigt reviderades även reglerna kring skattebrott för att de två instituten skulle harmonisera. Reglerna om skattebrott och skattetillägg har under årens lopp genomgått en del förändringar, men grunderna från 1972 utgör gällande rätt även idag. Redan i propositionen till införandet av reglerna om skattetillägg uttalades att sanktionen inte skulle medföra att en person undkom straff för skattebrott. Lagstiftaren såg inget problem i att påföra en person två sanktioner avseende samma gärning i de fall förutsättningarna var uppfyllda.

Detta synsätt har levt kvar, och trots att man under årens lopp har utrett systemet med skattebrott och skattetillägg har inga större förändringar gjorts. I och med Sveriges tillträde till EU och EKMR 1995 fick debatten om förenligheten med principen *ne bis in idem* ny fart. Härigenom kunde inte längre den svenska lagstiftaren enbart tillämpa och tolka nationella regler, utan man blev nu även bunden av internationella bestämmelser. Principen *ne bis in idem* finns uttryckt i både art. 50 i EU:s stadga och i art. 4 i tilläggsprotokoll 7, och under årens lopp har en rik internationell praxis utvecklats kring principens innebörd. Om systemet med skattetillägg och skattebrott har varit förenligt med principen har varit föremål för diskussion ett flertal gånger. Den internationella praxis som har vuxit fram har tidigare inte gett några tydliga svar. I fallet *Rosenquist mot Sverige* fick den svenska lagstiftaren en indikation på att systemet faktiskt var förenligt med principen, då man lade avgörande vikt vid skillnader i subjektivt hänseende.

Några år senare kom dock domen i fallet *Zolotukhin mot Ryssland*, som återigen tog upp problematiken med dubbla sanktioner för samma gärning. Europadomstolen lyfte i domen fram att praxis på området har spretat, och avslutade med att ta fram verktyg som enligt min mening avsevärt underlättar bedömningen om vad som är tillåtet enligt art. 4 i tilläggsprotokoll 7. Man påpekade att avgörande vikt ska läggas vid de fakta som grundar sanktionen. Är fakta identisk eller väsentligen identisk med de fakta som låg till grund för den första sanktionen, träder förbudet mot dubbelbestraffning in och hindrar den senare sanktionen. Avgörande vikt läggs alltså vid gärningen som sådan, snarare än brottet.

Med ledning i detta avgörande ansluter jag mig till de som ställde sig kritiska till utgången i NJA 2010 s. 168 I och II och NJA 2011 s. 444. Visserligen ansåg HD i det förstnämnda fallet att skattetillägg och skattebrott utgör samma brott enligt art. 4 i tilläggsprotokoll 7, men att detta i vissa fall inte hindrar ett system med dubbla sanktioner. Man valde att godkänna systemet med hänvisning till att det inte förelåg klart stöd avseende möjligheten till dubbla sanktioner i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis. Precis som de justitieråd som var skiljaktiga i sak lyfte fram i NJA 2010 s. 168 I och II, kan Europadomstolens praxis avseende möjligheten till flera sanktioner avseende samma gärning inte tolkas på annat vis än att det förutsätter att brottet inte blir föremål för en fullständigt förnyad prövning i det andra förfarandet. Det andra förfarandet måste ses som en komplettering i sanktionshänseende för att möjligheten till flera sanktioner ska finnas kvar. Därvid kan man ifrågasätta om inte en allmän domstols prövning av ett åtal för skattebrott är självständig i förhållande till den prövning som görs vid beslutandet av skattetillägg. Trots att skillnader i subjektivt hänseende inte längre medför att man har att göra med olika gärningar i Europakonventionens mening, medför en sådan bedömning att förfarandet i allmän domstol skiljer sig från förfarandet i förvaltningsdomstol där någon uppsåtsprövning inte görs. De vidare bedömningar som måste göras, exempelvis bedömning av bevisning, skiljer sig också åt i allmän domstol respektive i förvaltningsdomstol. Med utgångspunkt i det ovan redovisade kan man ifrågasätta om det faktiskt inte redan 2010 fanns klart stöd för att med hänvisning till art. 4 i tilläggsprotokoll 7 underkänna det svenska systemet, då de två förfarandena är fristående i förhållande till varandra.

Utgången i NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444 visar dock att de högsta instanserna inte resonerade likadant. Det dröjde istället enda fram till 2013 innan en förändring skulle ske. Detta efter att Haparanda tingsrätt skickat in en förfrågan om förhandsavgörande till EU-domstolen i ett fall gällande dubbla sanktioner för skattebrott och skattetillägg. Efter domen i *Åkerberg/Fransson*, som indirekt slog fast att det svenska systemet inte var förenligt med principen *ne bis in idem* så som den kommer till uttryck i art. 50 i EU:s stadga, har HD i fallet NJA 2013 s. 502 gjort en radikal omvändning. Numera finns inget utrymme att påföra en person dubbla sanktioner avseende skattebrott och skattetillägg. Detta gäller oavsett vilken skatt som aktualiseras i det enskilda fallet. Trots att huvudfrågan som var uppe till bedömning gällde domar med *res judicata*-verkan, utvidgade HD tillämpningen av förbudet till att även omfatta *lis pendens*-situationer.

Sammantaget ansluter jag mig till Asps uppfattning, att domen i NJA 2013 s. 502 klargör flera frågetecken som länge har rått på området med skattebrott och skattetillägg. Trots att HD inte var tvungen att ta ställning till exempelvis *lis pendens*-situationer, anser jag det välavvägt av HD att göra så. Det leder till större förståelse för systemet i stort och minskar avsevärt risken för vidare frågor som skulle kunna uppkomma i framtiden. Slutligen tror jag också att domen kan fungerade vägledande inom andra områden där frågan om dubbla sanktioner avseende samma gärning kan uppstå.

7.2 SOU 2013:62

För att komma till rätta med lagstiftningen på området kring skattebrott och skattetillägg efter de senaste årens utveckling tillsattes som ovan nämnt en utredning för att titta på rättssäkerheten i skatteförfarandet, och då speciellt dess förenlighet med principen *ne bis in idem*. Utredningen mynnade ut i ett förslag om samordning av sanktionerna i de fall båda sanktionerna aktualiseras. Åklagaren ska då, när denna väcker åtal för skattebrott i allmän domstol, också yrka på skattetillägg. Samordningen skulle alltså innebära att en person fortsättningsvis kan påföras båda sanktionerna, men med den skillnaden att det sker i ett och samma förfarande. Utredningen har som ovan nämnts varit ute på remiss och trots att de flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget ser man inte helt oproblematiskt på det. I det följande kommer jag redogöra för min inställning till förslaget.

Till att börja med vill jag lyfta fram att förslaget med största sannolikhet löser det problem vi länge stått inför. Principen *ne bis in idem* förbjuder inte möjligheten att ha flera sanktioner för samma gärning, utan förbudet är begränsat till de sanktioner som anses vara av straffrättslig karaktär och där dubbla förfaranden förekommer. En samordning av sanktionerna som medför att de handläggs i samma förfarande strider enligt min mening inte mot principen *ne bis in idem*.

Dock ser jag andra svårigheter med förslaget som medför att jag ställer mig kritisk till införandet av ett samordnat system. Enligt min mening handlar det inte enbart om att lösa problemet vi har för handen just nu, utan lösningen måste vara hållbar och får inte tumma på de grundläggande principer som ligger till grund för vårt rättssystem. Ett stort problem som jag ser i förslaget är den komplexitet som ett sådant system skulle innebära. Beslut om skattetillägg skulle enligt förslaget kunna påföras av inte mindre än fyra olika aktörer; nämligen Skatteverket i de fall endast skattetillägg aktualiseras, förvaltningsdomstol i de fall Skatteverkets beslut överklagas, åklagare i de fall tillägget påförs genom strafföreläggande samt allmän domstol i de fall åklagaren väcker åtal för skattebrott och samtidigt yrkar på skattetillägg. För en jurist kanske ett sådant system inte ter sig svårbegripligt, men för en enskild person ser jag stora svårigheter i att förklara systemet samt när en viss aktör har mandat att agera. Systemet blir enligt min mening väldigt svåröverskådligt och riskerar därigenom att äventyra rättssäkerheten för den enskilda snarare än att stärka den. Som Hultqvist påpekar i sin avhandling är legalitetsprincipen helt avgörande för den enskildes rättssäkerhet. Principen innefattar ett krav på klar och tydlig lagstiftning för att den enskilde ska veta vad man har att rätta sig efter. Detta menar jag åsidosätts i allt för stor utsträckning genom det förslag som utredningen föreslagit.

Ett annat problem med förslaget som flera av remissinstanserna påpekar är det faktum att praxis kommer att utvecklas i två olika instanser. Prejudikat kommer att komma både från HD och HFD. Härvid är det viktigt att komma ihåg att det i grunden är olika regelverk som tillämpas i de olika domstolarna. Eftersom skattetillägg i grunden är en förvaltningsrättslig figur medför förslaget att allmän domstol måste ta hänsyn till detta i de fall åklagaren yrkar på skattetillägg vid sidan av åtalet för skattebrott. Precis

som Domstolsverket påpekar i sitt remissvar kan det te sig svårbegripligt för den enskilde att domstolen ogillar ett åtal för skattebrott samtidigt som man påför en person skattetillägg. Enligt min mening är detta ett problem man absolut bör ta hänsyn till. Återigen ifrågasätter jag förslaget ur den enskildes rättssäkerhetsperspektiv. Jag tror i grunden inte att problemet vid domstolarna kommer att bli så stort som man kan tänka sig. De svenska domstolarna bör vara kompetenta nog att kunna tillämpa och hålla isär olika regelverk. Däremot ifrågasätter jag systemet ur den enskildes perspektiv.

Som framgått ovan ställer jag mig kritisk till förslaget så som det är utformat idag. Det löser med största sannolikhet den problematik som finns, men enligt min mening inte på bästa sätt. Sammantaget anser jag, med legalitetsprincipen som grund att luta mig mot, att förslaget äventyrar den enskildes rättssäkerhet i större utsträckning än det stärker den. Istället anser jag att man närmare bör se över den alternativa lösning som tillämpas i exempelvis Norge. Ett vägvalssystem där det allmänna tvingas välja sanktion i ett tidigt skede lämpar sig enligt min mening bättre, då man kan vara säker på att systemet är förenligt med Europakonventionens krav, samtidigt som rättssäkerheten för den enskilde tillgodoses i betydligt större utsträckning. Som problem med vägvalssystemet lyfter utredningen fram att en person kan gå straffri om ett väckt åtal ogillas, eftersom möjligheten att påföra denne skattetillägg har gått om intet i och med det väckta åtalet. Jag instämmer i att detta är ett problem, men anser ändå att det är en risk som det allmänna får bära. Genom att göra en grundlig utredning och därvid välja lämplig sanktion beroende på hur omständigheterna ser ut, borde inte problemet vara så stort som man initialt kan tro. Legalitetsprincipen, och den rättssäkerhet som måste följa i en välutvecklad rättsstat som Sverige, väger enligt min mening tyngre än risken att det uppstår fall där enskilda går straffria.

7.3 Slutord

Sammantaget anser jag att den svenska lagstiftaren bör utreda den alternativa möjlighet som finns i ett vägvalssystem närmare. Den problematik med ett allt för komplext regelsystem som finns i det presenterade förslaget klingar inte väl med legalitetsprincipen och den enskildes rätt till tydligt skrivna lagar som klart redogör för gällande rätt och som är förståeliga. Valet att upprätthålla ett komplicerat system, som förvisso medför att man även fortsättningsvis kan påföra en enskild både skattetillägg och straff för skattebrott, i förhållande till den enskildes rättssäkerhet, borde enligt min mening inte vara svårt att göra. Av denna anledning anser jag alltså att den svenska lagstiftaren bör se över de alternativ som står till buds för att lösa problematiken med dubbla straff för samma gärning vid skattebrott och skattetillägg.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Svenska

Prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1976/77:92 Om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m.

Prop. 1991/92:43 Om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m. m.

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.

SOU 1969:42 Skattebrotten.

SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.

Kommittédirektiv 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet.

Europeiska

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

Rådets beslut 2007/436/EG av den 7 juli 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel.

Litteratur

Artiklar

Bernitz, Ulf: *Åkerberg Fransson-domen: Om förklaringen till HD:s tvärvändning i frågan om kombinationen skattetillägg/åtal för skattebrott*, Skattenytt 2013 s. 584.

Gulliksson, Magnus: *Klart till halvklart — om ne bis in idem och skattetilläggen*, Svensk Juristtidning 2013 s. 645.

Sundell, Jan-Olof: *Legalitetsprincipen inom svensk straffrättshistoria*, Juridiska Tidskrift vid Stockholms Universitet 1994/95 nr. 1.

Böcker

Almgren, Karin och Leidhammar Börje: *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*, 4.e upplagan, Stockholm 2010.

Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 4.e upplagan, Stockholm 2012.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995.

Elektroniska källor

Asp, Petter: *Vid vägs ände - vad säger Högsta domstolen om dubbelbestrafningen*, publicerade den 14 juni 2013, hämtade den 3 december 2013 från:

<https://www5.infotorg.se/rb/premium/straffratt/ekobrott/article194257.ece?q=%2522vid%2522%2BAND%2B%2522v%25C3%25A4gs%2522%2BAND%2B%2522%25C3%25A4nde%2522%2B%2BANDNOT%2Bmeta.collection%253ASFSA02%2B%2BANDNOT%2Bmeta.collection%253ASF SR02%2B%2BANDNOT%2Bmeta.collection%253ASFST02%2B%2BANDNOT%2Bmeta.collection%253AREGR02%2B%2BANDNOT%2Bmeta.collection%253AKKV102&id=194257&start=1&filter=&rID=1386058105662&index=1&desc=Fria+sökord+%28vid+vägs+ände%29&sf=QD&fhe=-1&docType=plan&db=ALLA&sw=vid&sw=vägs&sw=ände>

Ramberg, Anne: *anförande vid Rättssäkerhetsdagen den 8 november 2011- Taxpayer's Charter ett alternativ för Sverige?*, hämtad den 18 december 2013 från:

http://www.advokatsamfundet.se/Documents/Advokatsamfundet_sv/Advokatsamfundet/Anforande_Rattssakerhetsdagen_2011.pdf

Sunnqvist, Martin: *Körkortsåterkallelse och dubbelbestrafning*, publicerad den 16 oktober 2013, hämtad den 26 november 2013 från:

<http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/article197809.ece>.

Thornefors, Christer: kommentar till 30 kap. 9 § Rättegångsbalken (1942:740) i Karnov, hämtad den 19 november 2013 från:

http://juridik.karnovgroup.se/document/527328/9?versid=146-1-2005#SFS1942-0740_K30_P9.

Övrigt material

Nationalencyklopedin, band 14, Höganäs 1994

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

Solna tingsrätt, dom den 14 april 2010 i mål B 8288-09

Nyköpings tingsrätt, dom den 23 oktober 2010 i mål B 2442-09

Haparanda tingsrätt, dom den 23 december 2010 i mål B 550-09

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

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 840.

NJA 2010 s. 168 I och II

NJA 2011 s. 444

NJA 2013 s. 502

HD Ö 1526-13, dom den 16 juli 2013

RÅ 2000 ref. 65.

RÅ 2009 ref. 94

RÅ 2010 ref. 117

HFD, dom den 29 oktober i mål nr 658-660-13.

Europadomstolen

Engel m.fl. mot Nederländerna, no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, Europadomstolen den 8 juni 1976.

Ferrazzini mot Italien, no. 44759/98, Europadomstolen den 21 juli 2001.

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

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

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

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

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

R.T. mot Schweiz, no. 31982/96, Europadomstolen den 13 maj 2000.

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

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

Tomasovic mot Kroatien, no. 53785/09, Europadomstolen den 18 oktober 2011.

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

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

EU-domstolen

Bonda, C-489/10, EU-domstolen den 5 juni 2012.

Simmerthal, mål 106/77, EU-domstolen den 9 mar 1978.

Åkerberg/Fransson, C-617/10, EU-domstolen den 26 februari 2013.