



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emil Norberg

När systemet brister

*En kritisk analys över Sveriges agerande i den skatterättsliga
dubbelbestrafningsfrågan*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sacharias Votinius

Termin: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND	6
1.2 SYFTE, FRÅGESTÄLLNINGAR OCH AVGRÄNSNINGAR	6
1.3 METOD OCH MATERIAL	7
1.4 FORSKNINGSLÄGE	7
1.5 DISPOSITION	8
2 DET SVENSKA SKATTESYSTEMET	9
2.1 SKATTEBROTT	9
2.2 SKATTETILLÄGG	10
3 FÖRBUDET MOT DUBBEL BESTRAFFNING	11
3.1 ALLMÄNT	11
3.2 EKMR	11
3.3 EU:S RÄTTIGHETSSTADGA	12
4 DET SVENSKA SYSTEMETS RELATION TILL DUBBELBESTRAFFNINGFÖRBUDET	14
4.1 TIDIGARE PRAXIS FRÅN EUROPADOMSTOLEN	14
4.2 NYARE PRAXIS FRÅN EUROPADOMSTOLEN	14
4.3 NJA 2010 s. 168 I OCH II	15
4.4 RESULTATET AV NJA 2010 s. 168 I OCH II	17
4.5 ÅKLAGAREN MOT ÅKERBERG FRANSSON	17
4.6 NJA 2013 s. 502	19
4.7 SOU 2013:62	20
4.8 RÄTTSLIGT EFTERSPEL	21
5 KRITIK	22
5.1 HD	22
5.2 LAGSTIFTAREN	25
6 DISKUSSION	27
6.1 ANALYS AV HD OCH LAGSTIFTARENS AGERANDE	27
6.2 SAMMANFATTANDE OCH AVSLUTANDE REFLEKTIONER	32
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	34

Summary

Both tax surcharge and the sanction for tax crime aim to punish those who leave incorrect tax information. During the last couple of years, these rules have started a debate regarding their compatibility with European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union, and specifically the prohibition against dual criminality. The reason behind this is that the *Zolotukhin*-case from 2009 changed the interpretation of dual criminality.

In Sweden, HD didn't think there was clear support to dismiss the Swedish tax rules against EKMR, in NJA 2010 s. 168 I and II. That position changed in NJA 2013 s. 502 when HD established that the tax rules are not compatible with the prohibition against dual criminality in European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The legislator has been aware of how controversial the rules have been and have often underlined the need for an investigation regarding the rules compatibility with Sweden's international commitments. However, SOU 2013:62 is the first report to do so.

Criticism has been raised regarding how HD and the legislator have acted since the *Zolotukhin*-case. This essay will base around this and examine if these operators have been loyal to the commitments in European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union, and if they have respected the rights of individuals in the process. The essay will also discuss if these operators could have acted differently with these aspects in mind.

The investigation concludes that HD and the legislator have acted deficiently. In NJA 2010 s. 168 I and II, HD dodged the question, which is not very loyal to European commitments. It also created an uncertainty for the individuals and led to that several people were wrongly punished

multiple times, which HD admitted when they changed their mind in NJA 2013 s. 502. Even though the latter ruling might have come a bit late, it marked that HD wants to be more faithful to European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union, and that they regard the protection of individuals as a priority. HD should have understood their role in the European adjudication and dared to challenge the tax system in NJA 2010 s. 168 I and II already.

The legislator's actions are characterized by passivity. This makes their acting not very loyal to European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The decision to not investigate if the tax rules violate individual rights is not particularly respectful to the individuals either. The legislator should have started an investigation right after the *Zolotukhin*-case in order to ensure that the individuals are protected from government abuse, and to show that the European cooperations are highly prioritized. Instead, the focus was to protect the Swedish tax system until its' demise.

Sammanfattning

Skattetillägg och sanktion för skattebrott är två sanktioner som båda riktar sig mot att bestraffa lämnandet av oriktig uppgift. De senaste åren har reglerna sprakat en debatt kring om de var förenliga med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och EU:s rättighetsstadga sedan praxis från Europadomstolen förändrades genom *Zolotukhin*-målet från 2009.

I Sverige behandlade HD frågan i NJA 2010 s. 168 I och II där de inte ansåg det finnas klart stöd att underkänna de svenska skattereglerna gentemot EKMR. Denna inställning ändrade de i NJA 2013 s. 502 då HD bedömde att påförandet av skattetillägg och sanktion för skattebrott stred mot dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och EU:s rättighetsstadga. Lagstiftaren har varit medveten om hur omstridda reglerna har varit och har varit noga med att kommentera behovet av att utreda reglernas förenlighet mot europeiska åtaganden. SOU 2013:62 är dock det första betänkandet som gjort en sådan utredning av lagen.

Stor kritik har lyfts kring både HD och lagstiftarens agerande i rättsutvecklingen sen 2009. Denna uppsats har det som utgångspunkt och kommer att kritiskt granska om dessa aktörers agerande har varit lojalt mot åtagandena i EKMR och EU samt om de har respekterat individernas rättigheter i processen. Det kommer även diskuteras om de kunde ha handlat annorlunda med dessa aspekter i åtanke.

Av utredning att döma går det att konstatera att HD och lagstiftarens agerande har varit bristfälligt. HD har i NJA 2010 s. 168 I och II inte vågtaga i frågan ordentligt vilket inte kan anses vara särskilt lojalt i förhållande till Sveriges europeiska samarbeten. Det skapade också en osäkerhet för individen som mynnade ut i att flera personer ansågs ha blivit felaktigt dubbelbesträffade när HD ändrade detta synsätt i NJA 2013 s. 502. Även om den senare domen kan anses vara för sent kommen så var den

åtminstone ett markerande att HD vill vara mer trogna EKMR och EU:s rättighetsstadga samt visa att individens skydd är viktigt. HD borde ha förstått sin roll inom den europeiska rättstillämpningen och vågat bemöta frågan på riktigt redan i NJA 2010 s. 168 I och II.

För lagstiftarens del utmärks deras agerande av passivitet. Detta har gjort att de inte agerat särskilt lojalt mot åtagandena som EKMR och EU:s rättighetsstadga innebär. Det var heller inte särskilt respektfullt mot individerna att under flera år strunta i att utreda om de svenska reglerna kränker deras rättigheter. Lagstiftaren borde ha utrett reglerna så fort *Zolotukhin*-beslutet kom för att säkerställa individens skydd mot statliga övergrepp och visa att samarbetena inom Europa är högt prioriterade. Istället försökte man bevara det svenska systemet till bristpunkten.

Förkortningar

Art.	Artikel
EKMR	Europeiska konventionen för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska Unionen
EU:s rättighetsstadga	Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsform (1974:152)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SkbrL	Skattebrottslag (1971:69)
SOU	Sveriges offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sverige har länge haft ett skattesystem som innehåller två sanktionsmöjligheter för lämnande av oriktig uppgift. Dessa är påförandet av skattetillägg samt påföljd på grund av skattebrott. Detta system har Europadomstolen tidigare ansett vara förenligt med EKMR:s förbud mot dubbel bestraffning. Sedan några år tillbaka har tolkningen av förbudet förändrats och i Sverige startade en diskussion om det svenska skattesystem fortfarande var förenligt med EKMR eller om lagändringar var nödvändiga.

HD tog ställning i frågan i NJA 2010 s. 168 I och II och ansåg att det inte fanns klart stöd för att det svenska systemet var konventionsstridande. Detta synsätt har HD frångått i NJA 2013 s. 502 där de markerade att skattereglerna bryter mot dubbelbestraffningsförbudet i både EKMR och EU:s rättighetsstadga. Ännu har inga lagändringar skett men en utredning har presenterats där det ges förslag till ändringar i dagens regelverk. Denna uppsats granskar kritiskt HD och lagstiftarens agerande under denna rättsutveckling.

1.2 Syfte, frågeställningar och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att kritiskt granska HD och lagstiftarens agerande i dubbelbestraffningsfrågan rörande skattetillägg och skattebrott. Det kommer att undersökas om de har agerat lojalt gentemot EKMR och EU:s rättighetsstadga och om de har respekterat individens rättigheter. Uppsatsen kommer även att undersöka vad HD och lagstiftaren kunde gjort annorlunda utifrån de två nämnda aspekterna. För att uppnå detta utgår granskningen utifrån följande frågeställning:

- Har HD och lagstiftaren agerat lojalt gentemot EKMR och EU:s rättighetsstadga?
- Har HD och lagstiftarens respekterat individens rättigheter?
- Kunde HD och lagstiftaren gjort något annorlunda utifrån ovan nämnda frågor?

Uppsatsen kommer endast att behandla den skatterättsliga dubbelbestraffningsfrågan. Trots att flera andra områden i svensk rätt har liknande regleringar och problem kommer de inte att behandlas på grund av uppsatsens omfattning och för att bibehålla framställningens fokus.

Avgränsningar i tiden har gjorts till att bara omfatta de senaste årens förändrade rättsläge. Anledningen är att för svensk del är denna period mest intressant.

1.3 Metod och material

För att besvara syftet och de anknutna frågeställningarna har uppsatsen framförallt använt sig av juridisk metod. Det innebär att lagtext, förarbeten och praxis har studerats grundligt för att skapa förståelse för rättsläget och dess utveckling. Ur ett europeiskt perspektiv har detta material analyserats och jämförts med främst praxis från EU-domstolen och Europadomstolen. Även ett individperspektiv har legat till grund för framställningen för att besvara uppsatsens syfte gällande individens rättigheter. För att kunna knyta ihop detta och föra en relevant diskussion har flertalet juridiska artiklar studerats för att förstå den argumentation som förts och även för att kunna bilda sig en egen uppfattning om HD och lagstiftarens agerande.

1.4 Forskningsläge

Dubbelbestraffningsförbudet har varit väldigt omdiskuterat de senaste åren i samband med det förändrade rättsläget. Diskussionen har främst behandlat lagstiftaren och HD:s hantering av frågan vilket gör det naturligt att det är

uppsatsens kärna. I litteraturen finns ingen större grad av kritik eller analyser på området utan det har juridiskt kunniga valt att behandla i enskilda framställningar. Därmed bidrar endast litteraturen med att behandla regelverken i sig och inte de frågor uppsatsen velat utreda.

1.5 Disposition

Utgångspunkten för uppsatsen kommer vara att kort ta upp de svenska reglerna gällande skattetillägg och skattebrott. Därefter kommer dubbelbestraffningsförbudet i både EKMR och EU:s rättighetsstadga att redogöras för. Efter detta följer en beskrivning av det förändrade rättsläget i europeisk praxis samt hur lagstiftaren och HD har agerat utifrån detta. Avslutningsvis kommer den kritik som lyfts inom juridiska kretsar angående lagstiftaren och HD:s förhållningssätt att presenteras och följas av en analyserande diskussion.

2 Det svenska skattesystemet

2.1 Skattebrott

SkbrL trädde i kraft år 1972 och reglerar när sanktion för skattebrott blir aktuellt. Lagen är generellt tillämplig på alla skatter, men även vissa avgifter i andra lagar som hänvisar till SkbrL.¹ Det nämns inte uttryckligen men lagen omfattar endast svenska skatter, vilket baseras på allmänna principer.²

Ett skattebrott är uppfyllt då någon lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna en föreskriven uppgift, till en myndighet. Handlandet ska ha skett med uppsåt och innebära en fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas gärningsmannen själv eller annan.³ Det behöver därmed faktiskt inte ske någon rubbning i skatteberäkningen utan det krävs endast att fara för detta föreligger.⁴ Är dessa rekvisit uppfyllda döms förövaren till fängelse i högst två år.⁵

Är brottet ringa döms gärningsmannen till skatteförseelse istället för skattebrott.⁶ Ett åtal rörande skatteförseelse får endast väckas om det är påkallat av särskilda skäl.⁷ Ett sådant skäl är exempelvis att det inte finns möjlighet att utfärda något skattetillägg.⁸ Den grövre graden av skattebrott benämns grovt skattebrott och leder till fängelse mellan sex månader och sex år.⁹

¹ 1 § 1 st. SkbrL.

² Prop. 1995/96:170 s. 155.

³ 2 § SkbrL.

⁴ Prop. 1995/96:170 s. 157-159.

⁵ 2 § SkbrL.

⁶ 3 § SkbrL.

⁷ 13 § SkbrL.

⁸ Åberg, kommentar till 13 § Skattebrottslagen, not 48.

⁹ 4 § SkbrL.

2.2 Skattetillägg

Skattetillägg regleras i 49 kap. SFL och är en administrativ sanktion som precis som skattebrottet tar sikte på oriktigt uppgiftslämnande. Sanktionen infördes som ett komplement till SkbrL år 1972. Syftet med detta var att stärka allmänpreventionen då skattetillägget skulle angripa de fall som rörde lägre belopp vilket skulle göra att ett åtal för skattebrott i allmän domstol obehövt. För oriktigt uppgiftslämnande som rörde lägre belopp skulle därmed endast skattetillägg aktualiseras medan för de högre beloppen skulle båda skattetillägg och åtal för skattebrott vara normen.¹⁰

Skattetillägg ska påföras den som på annat vis än muntligen har lämnat en oriktig uppgift antingen till ledning för egen beskattning eller i mål om egen beskattning. Inget subjektivt rekvisit ryms i regeln och det finns inget krav på uppsåt.¹¹ Begreppet *till ledning för egen beskattning* innebär att uppgiften måste ha betydelse för beskattningsärendet i fråga. Det innebär att om uppgiften är irrelevant för ärendet spelar det ingen roll om den är oriktig eller inte eftersom skattetillägg då inte kan tas ut.¹²

En uppgift är oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.¹³ Beviskravet *klart framgår* är ett högre krav än vad som normalt gäller i andra processer inom beskattningsområdet.¹⁴ Bevisbördan för att detta krav är uppfyllt faller på Skatteverket och inte på den som påförts skattetillägget.¹⁵

¹⁰ Prop. 2010/11:165 s. 437-438.

¹¹ 49 kap. 4§ SFL.

¹² Prop. 2010/11:165 s. 935-937.

¹³ 49 kap. 5§ SFL.

¹⁴ Prop. 2002/03:106 s. 233.

¹⁵ SOU 2013:62 s. 102.

3 Förbudet mot dubbel bestraffning

3.1 Allmänt

Principen *Ne bis in idem* är en grundläggande princip inom straffrätten som innebär en rätt att inte bli dubbelt lagförd eller bestraffad för samma sak.¹⁶

Den hindrar dock inte att en kombination av sanktioner påförs om de har beslutats i samma förfarande.¹⁷ Inom svensk rätt återfinns principen i 30 kap. 9§ RB. På den europeiska sidan är principen stadgad i art. 4 sjunde tilläggsprotokollet till EKMR samt i art. 50 EU:s rättighetsstadga.

3.2 EKMR

Art. 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR stadgar i den första punkten att:

”1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.”¹⁸

EKMR har inkorporerats i svensk rätt och likställs med andra lagar i Sverige.¹⁹ Medlemsstaterna ska garantera att individer inom deras jurisdiktion säkerställs de fri- och rättigheter som anges i EKMR:s rättighetskatalog i avdelning I. Denna katalog har i sin tur kompletterats av tilläggsprotokollen.²⁰ Lag eller föreskrift som strider mot EKMR kan inte

¹⁶ Thornefors, kommentar till 30 kap. 9§ RB, not 1214.

¹⁷ Bernitz, s. 588-589.

¹⁸ Art. 4.1 sjunde tilläggsprotokollet EKMR.

¹⁹ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

²⁰ Art. 1 EKMR.

meddelas av svenska lagstiftaren.²¹ Praktiskt sett är det främst lagstiftarens uppgift att se till att EKMR efterföljs i svensk rätt.²²

För domstolarnas del omfattas EKMR av lagprövningen som innebar att domstolarna inte ska tillämpa föreskrifter som står i strid med grundlag, överordnad författning eller stadgad ordning som väsentligen åsidosatts.²³ EKMR har blivit åsidosatt på detta vis och har därför tillämpningsföreträde framför andra föreskrifter.²⁴

Tidigare innehöll lagprövningen ett uppenbarhetsrekvisit som innebär att det måste vara uppenbart att en föreskrift strider mot en som har företräde. Det kravet togs bort 2011.²⁵ För de fall som inte var uppenbara och träffades av lagprövningen odlade HD fram *klart stöd*-doktrinen som ändå möjliggör en prövning av en föreskrifts förenlighet med EKMR. Doktrinen säger att om det finns klart stöd antingen i EKMR eller i Europadomstolens praxis att svensk rätt inte är förenlig så ska reglerna underkännas. I andra fall presumeras att svensk rätt överensstämmer med EKMR:s krav.²⁶

3.3 EU:s rättighetsstadga

Art. 50 EU:s rättighetsstadga reglerar rätten att inte bli dubbelt lagförd eller dubbelt bestraffad inom unionsrätten:

”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.”²⁷

²¹ 2 kap. 19§ RF.

²² Prop. 1993/94:117 s. 36.

²³ 11 kap. 14§ RF.

²⁴ Jermsten, kommentar till 2 kap. 19§ RF, not 54.

²⁵ Victor, s. 345.

²⁶ NJA 2004 s. 840.

²⁷ Art. 50 EU:s rättighetsstadga.

EU-fördragen är överordnade svensk rätt och juridiskt bindande för alla medlemsstater sedan 2009 då Lissabonfördraget undertecknades.²⁸ En grundtanke inom EU är att samarbetet ska bygga på att medlemsstaterna bl.a. respekterar rättsstatstanken samt individens rättigheter och värdighet.²⁹ EU:s rättighetsstadga har samma rättsliga status som fördragen³⁰ och är endast tillämplig när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten.³¹

EU-rättigheterna knyter sig till EKMR genom att de rättigheter som finns i EKMR omfattas av unionsrätten i form av allmänna principer.³² Detta kompletteras av att om en rättighet också återfinns i EKMR så ska rättigheten ha samma innebörd och räckvidd som i EKMR.³³

²⁸ Bernitz och Kjellgren, s. 16.

²⁹ Art. 2 FEU.

³⁰ Art. 6.1 FEU.

³¹ Art. 51 EU:s rättighetsstadga.

³² Art. 6.3 FEU.

³³ Art. 52.3 EU:s rättighetsstadga.

4 Det svenska systemets relation till dubbelbestraffningsförbudet

4.1 Tidigare praxis från Europadomstolen

I målet *Franz Fischer mot Österrike* införde Europadomstolen två bedömningsgrunder för att komma fram till om två sanktioner skulle anses vara bestraffning för samma brott och därmed bryta mot dubbelbestraffningsförbudet. För det första skulle sanktionerna ta sikte på samma faktiska handling och för det andra skulle det inte finnas någon väsentlig skillnad mellan sanktionernas rekvisit.³⁴

Det svenska systemet har tidigare godkänts av Europadomstolen i *Rosenquist mot Sverige*. Anledningen till detta var att den andra bedömningspunkten från *Franz Fischer*-målet inte ansågs uppfylld då skattebrott innehöll ett subjektivt krav på uppsåt, vilket saknades i skattetilläggsreglerna. Denna avvikelse ansågs utgöra en väsentlig skillnad mellan föreskrifterna.³⁵

4.2 Nyare praxis från Europadomstolen

Äldre praxis från Europadomstolen kom att ändras genom målet *Zolotukhin mot Ryssland* från 2009. Fallet handlade om en man som först blev administrativt frihetsberövad och därefter straffrättsligt åtalad för samma händelse. Anledningen till detta var att han under grov berusning hade brutit mot militära områdesregler och hotat en tjänsteman. I målet frångick Europadomstolen sina äldre bedömningsgrunder med motiveringen att dessa kriterier hade gett alldeles för varierat utslag i tidigare mål och att ett tydligare ställningstagande krävdes för att stärka det åsyftade skyddet.

³⁴ Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*.

³⁵ Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige*.

Europadomstolen valde därför att slopa de gamla kriterierna för en enda bedömningspunkt som undersöker om sanktionerna grundar sig på väsentligen samma omständigheter.³⁶

I fallet *Ruotsalainen mot Finland* bekräftade Europadomstolen att den nya bedömningen även gäller i beskattningsmål. Ruotsalainen hade struntat i att betala en tilläggsskatt på ett bränsle vilket ledde till att han straffrättsligt blev dömd till ringa skattebedrägeri med böter som sanktion. I ett senare förvaltningsmål ålades Ruotsalainen att betala den skatt han undkommit genom bränslebedrägeriet men multiplicerat med tre gånger det ursprungliga beloppet. Enligt Europadomstolen var detta förfarande från Finlands sida i strid med dubbelbestraffningsförbudet i art. 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR.³⁷

Ett par månader efter *Zolotukhin mot Ryssland* hade avgjorts kommenterades målet från lagstiftarens sida i SOU 2009:58 där man konstaterade att rättsläget hade förändrats genom denna dom och att osäkerheten inför om det svenska skattesystemet levde upp till EKMR:s krav därför var stor. Någon slutsats i frågan presenterades dock inte utan det poängterades endast att det var betydelsefullt att man utredde frågan vid ett senare tillfälle då de inte haft tid nog att göra det efter *Zolotukhin*-målets avgörande.³⁸

4.3 NJA 2010 s. 168 I och II

I Sverige togs frågan om det svenska skattesystemet var oförenligt med EKMR upp i HD genom NJA 2010 s. 168 I och II. I båda fallen hade skattetillägg utdelats av Skatteverket och frågan var om detta var ett hinder för att bli åtalad för skattebrott. Av de fem domarna beslöt en knapp majoritet på tre domare att det svenska systemet inte var oförenligt med

³⁶ Europadomstolens dom (2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.

³⁷ Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland*.

³⁸ SOU 2009:58 s. 562-566.

EKMR. Argumentationen från deras sida rörde sig kring att trots att praxis på vad som är samma gärning hade förändrats genom *Zolotukhin*-målet stod det inte klart att detta räckte för att underkänna svensk rätt. Majoriteten menade att det fortfarande fanns öppningar från tidigare Europadomstolspraxis för att ålägga dubbla sanktioner för samma brott som också fortsättningsvis måste anses gälla. Utöver detta hänvisade domarna dessutom till den svenska doktrinen om *klart stöd* som utvecklats i svensk praxis. De menade att det inte fanns klart stöd, varken i EKMR eller i Europadomstolens praxis, som på ett allmänt plan kunde underkänna det svenska systemet och att *Zolotukhin*-målet i sig inte var tillräckligt för en sådan slutsats.³⁹

Domare Blomstrand var en av de som stod bakom beslutet, men han var skiljaktig till motiveringen då han ansåg att målet *Rosenquist mot Sverige* fortfarande var gällande gentemot Sverige. Justitierådet Lambertz skrev i sitt tillägg att *Rosenquist*-målet inte längre är gällande men att om Europadomstolen tog upp det svenska systemet till prövning igen borde resultatet bli detsamma som i tidigare avgöranden mot Sverige. Lambertz ansåg även att lagstiftaren borde agera och utreda om reglerna på området borde omarbetas.⁴⁰

Lundius och Lindskog var de två skiljaktiga domarna till beslutet. De ansåg att om dubbla sanktioner ska kunna tilldelas för samma brott så måste det röra sig om en och samma prövning, vilket det inte gör i det svenska fallet. Prövning för skattebrott tas upp i allmän domstol medan skattetillegg prövas av Skatteverket och vid eventuell överklagan tas det upp i förvaltningsdomstol. Detta gör att det svenska systemet inte kan anses vara förenligt med EKMR. Utöver detta underströk de skiljaktiga att det borde vara upp till domstolen att agera på området för att säkerställa förenlighet med EKMR då lagstiftaren inte agerat för att kompensera för

³⁹ NJA 2010 s. 168 I och II

⁴⁰ NJA 2010 s. 168 I och II.

Europadomstolens nyare praxis. Lindskog påpekade även i ett eget tillägg att det var synnerligen viktigt att lagstiftningen på området omarbetades.⁴¹

4.4 Resultatet av NJA 2010 s. 168 I och II

I underinstanserna valde en del att följa HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I och II⁴² medan andra domstolar valde att motsäga sig det och underkänna det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott gentemot EKMR.⁴³

Från lagstiftningssidan kom en proposition om en ny skatteförfarandelag i september 2011.⁴⁴ Det påpekades att det är centralt att den administrativa sanktionsformen med skattetillägg uppfyller de krav som följer av Sveriges åtaganden gentemot EKMR.⁴⁵ Regeringen föreslog att om ett skattetillägg kan delas ut för ett förfarande ska det finnas en möjlighet att få detta belopp sänkt. Detta är dock endast aktuellt i fall då sanktion för skattebrott redan har ålagts samma subjekt för samma gärning som är aktuell för skattetillägg. Straffet för skattebrott måste också uppgå till minst ett års fängelse eller 100 dagsböter för att en sänkning av skattetillägget ska vara påtänkt. Bedömningen av om sänkningen ska medges eller ej ska ske i varje enskilt fall.⁴⁶ Regeringen underströk även vikten av att utreda skattetilläggens förenlighet med EKMR närmare men påpekar samtidigt att HD har beslutat att sanktionen inte strider mot EKMR och därför bör vara förenlig.⁴⁷

4.5 Åklagaren mot Åkerberg Fransson

Under 2009-2010 behandlades ett mål om skattetillägg och skattebrott i Haparanda tingsrätt. De valde att begära ett förhandsavgörande från EU-

⁴¹ NJA 2010 s. 186 I och II.

⁴² Stockholms tingsrätt, mål B 12196-09.

⁴³ Solna tingsrätt, mål B 8288-09; Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09.

⁴⁴ Prop. 2010/11:165 s. 1.

⁴⁵ Prop. 2010/11:165 s. 438.

⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s. 456.

⁴⁷ Prop. 2010/11:165 s. 466-467.

domstolen.⁴⁸ Tingsrätten undrade om EU-domstolen var behöriga att ta upp målet, vilken relevans *klart stöd*-doktrinen hade samt om det är möjligt att, i enlighet med EKMR och EU:s rättighetsstadga, föra åtal om skattebrott för en oriktig uppgift trots att skattetillägg redan ålagts den åtalade för samma oriktiga uppgift.⁴⁹

Dom i *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* avlades 7 maj 2013. EU-domstolen ansåg sig vara behörig att pröva frågan i enlighet med art. 51 EU:s rättighetsstadga som kräver att det rör sig om tillämpning av unionsrätten för att bli tillämplig. Enligt EU-domstolen handlar fallet om unionsrätten då omständigheterna rör oriktig uppgift för mervärdesskatt. Den slutsatsen kom man fram till genom att EU har ett gemensamt lagstiftningssystem för mervärdesskatt samt att skatteintäkter på det området innebär en stor inkomstkälla för EU:s budget.⁵⁰ Nämnvärt är att HD i ett liknande fall, NJA 2011 s. 444, ansett att EU-domstolen inte var behörig att pröva en fråga om skattetillägg och skattebrott och därför valde att inte begära ett förhandsavgörande angående Sveriges förenlighet med unionsrätten i frågan.⁵¹

EU-domstolen förklarade att vad gäller förbudet mot dubbel bestraffning i art. 50 EU:s rättighetsstadga utesluter det inte möjligheten till dubbla sanktioner så länge dessa sanktioner inte är att anse som straffrättsliga. Därmed beror det på om det svenska skattetillägget anses vara straffrättsligt för att avgöra om det svenska systemet bryter mot EU:s rättighetsstadga. Den bedömningen lämnar dock EU-domstolen till de svenska domstolarna att göra.⁵²

Gällande doktrinen om *klart stöd* förklarade domstolen att det inte är EU:s uppgift att avgöra medlemsländernas ställning till EKMR. Dock underströks att EU-rätten är överordnad nationell rätt, vilket innebär att användandet av

⁴⁸ Haparanda tingsrätt, mål B 550-09.

⁴⁹ C-617/10.

⁵⁰ C-617/10.

⁵¹ NJA 2011 s. 444.

⁵² C-617/10.

klart stöd-doktrinen gentemot EU-rätten inte accepteras utan att medlemsstaterna har en skyldighet att inte tillämpa inhemska regler som strider mot EU-rätten.⁵³

4.6 NJA 2013 s. 502

I fallet hade den åtalade blivit påförd skattetillägg, som ännu inte vunnit laga kraft, och sedan åtalats för grovt skattebrott (samt grovt bokföringsbrott). HD valde att göra en grundlig genomgång av rättsutveckling och lyfte att tidigare praxis från Europadomstolen hade godkänt det svenska systemet men att *Zolotukhin mot Ryssland* och *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* har inneburit ett förändrat rättsläge.⁵⁴

I *Åkerberg Fransson*-målet förklarade EU-domstolen att den avgörande faktorn för det svenska systemets legitimitet hänger på om skattetillägg anses vara en straffrättslig sanktion. Med det som bakgrund valde HD att noggrant undersöka skattetillägget som sanktionsform. Slutsatsen av denna granskning blev att HD ansåg att skattetillägg är en straffrättslig sanktion, då praxis till stor del talade för det.⁵⁵

HD reflekterade även kring om skattetillägg och skattebrott utgör förfaranden mot samma gärning. Domstolen argumenterade för att båda sanktionernas utgångspunkt är att oriktig uppgift har lämnats, vilket ansågs vara tillräcklig för att klassificera det som att sanktionerna bestraffar samma förfarande.⁵⁶

En annan viktig fråga HD lyfte efter detta konstaterande var i vilken utsträckning detta ställningstagande skulle gälla. EU-domstolen hade i *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* uppmärksammat att EU:s rättighetsstadga endast är tillämplig i förhållande till unionsrätten. Därmed

⁵³ C-617/10.

⁵⁴ NJA 2013 s. 502.

⁵⁵ NJA 2013 s. 502.

⁵⁶ NJA 2013 s. 502.

diskuterade HD en möjlighet att underkänna det svenska systemet på unionsrättens område där mervärdesskatt omfattas, men att behålla *klart stöd*-doktrinen för andra skatteområden. Detta menade HD skulle forma ett skattesystem som skulle vara alldeles för svårt att tillämpa i praktiken och att det behövdes enighet i regleringen. HD valde därför att underkänna det svenska systemet även på andra områden som t.ex. inkomstskatt och arbetsgivaravgifter, vilket skapar en synkroniserad enhällighet.⁵⁷

HD valde alltså att göra en helomvändning gentemot sin egen tidigare praxis och underkände det svenska skattesystemets dubbla sanktioner som oförenligt med art. 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR samt art. 50 EU:s rättighetsstadga. Kort efter målet togs ett liknande fall upp i HFD där HFD följde HD:s nyare praxis.⁵⁸

4.7 SOU 2013:62

Regeringen beslutade den 8 mars 2012 att inleda en utredning kring det svenska skattesystemet med fokus på om förfarandet med skattetillägg och skattebrott var förenligt med EKMR. Syftet med utredningen var även att stärka de enskildas rättsäkerhet och att förbättra samspelet mellan skattesystemets olika sanktioner. I augusti 2013 lades flera övervägda förslag fram som utredningen hade diskuterat.⁵⁹ Det som utredningen ansåg vara det mest rimliga förslaget innebar att ett förfarande samlas i allmän domstol. I praktiken skulle Skatteverket få som uppgift att anmäla när misstanke om skattebrott finns till åklagaren. Efter den tidpunkten skulle Skatteverket vara tillfälligt förhindrade att påföra skattetillägg. Åklagaren skulle sedan få som uppgift att inleda en förundersökning och ta förfarandet vidare till allmän domstol och där yrka på skattetillägg samt åtala för skattebrott. Väljer åklagaren att inte inleda en förundersökning eller lägger

⁵⁷ NJA 2013 s. 502.

⁵⁸ HFD, mål nr. 658-660-13.

⁵⁹ SOU 2013:62 s. 3-4.

ned den, skjuts ärendet tillbaka till Skatteverket som kan göra en egen utredning om skattetillägg ska sanktioneras.⁶⁰

4.8 Rättsligt efterspel

Kort efter NJA 2013 s. 502 yttrade sig Skatteverket över situationen i ett pressmeddelande. Myndigheten förklarade att HD:s dom i praktiken kommer innebära att Skatteverket kommer att fortsätta dela ut skattetillägg, och då kommer det inte vara möjligt att göra en anmälan om brott i det fallet. Däremot kommer brottsanmälan ske i alla fall där allvarligare ekonomisk brottslighet misstänks, men om det rör sig om en sådan situation kommer inget skattetillägg att påföras.⁶¹

Om HD:s beslut i NJA 2013 s. 502 skulle gälla retroaktivt nämndes inte i domen, och utgångspunkten var därmed att den inte gjorde det.⁶² Senare beslöt HD dock att retroaktiv verkan skulle gälla från och med 10 februari 2009, då *Zolotukhin*-målet avgjordes i Europadomstolen. Resultatet av detta har blivit att Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten har gått igenom ca 3 000 ärenden med personer som dömts för skattebrott, för att undersöka resningmöjligheter. Detta har utmynnat i att 42 personer som hade pågående fängelsestraff blev frisläppta samt att 128 personer som redan avtjänat sina straff har fått resning och sina domar hävda.⁶³

⁶⁰ SOU 2013:62 s. 449.

⁶¹ Skatteverkets pressmeddelande, 2013-06-13.

⁶² NJA 2013 s. 502 och Skatteverkets pressmeddelande, 2013-06-13.

⁶³ InfoTorg Juridik, *Många resningsansökningar efter dubbelbestraffning*.

5 Kritik

5.1 HD

Efter NJA 2010 s. 168 I och II väcktes diskussionen på allvar kring dubbelbestraffningsfrågan, främst gällande hur HD hade agerat i målet. Asp menar att det var viktigt att förstå att HD i sitt mål inte besvarar frågan om skattesystemet är oförenligt med EKMR. Istället svarar HD på om det finns klart stöd för detta i EKMR eller Europadomstolens praxis vilket är en stor skillnad. Asp förklarar att genom att besvara frågan om klart stöd frånskriver HD sig ett ansvar som de istället lämnar åt lagstiftaren att utreda. Han understryker även att om det svenska systemet skulle vara förenligt med EKMR är det tveksamt om den typen av reglering är önskvärd ur ett rättighetsperspektiv. Asp påpekar att det bör diskuteras om det är rättvist mot individen att ha dubbla sanktionsmöjligheter trots att det gör systemet effektivare.⁶⁴

Bylanders analys av NJA 2010 s. 168 I och II kritiserar HD för att inte agera särskilt lojalt gentemot EKMR. Han menar att även om inte klart stöd i frågan finns borde HD ha vågat visa att de verkligen respekterar Europadomstolens nyare praxis och utmanat det svenska systemets legitimitet. Stor beröm ger dock Bylander till de båda skiljaktiga, Lundius och Lindskog, för deras handlande och uppmanar fler domare att tänka som dem.⁶⁵

Före detta justitierådet Munck håller med Bylander i hans resonemang om HD och skriver att:

”Sverige bör ju inte balansera på gränsen till vad som anses innebära kränkningar av de grundläggande mänskliga rättigheterna.”⁶⁶

⁶⁴ Asp, *Ne bis in idem: samma sak – men inte nödvändigtvis två gånger?*

⁶⁵ Bylander, *Dymmelonsdagsbesluten – mer än dubbelt upp om dubbelprövning.*

⁶⁶ Munck, s. 747-752.

Munck föreslår även att lagstiftaren borde agera och ger ett detaljrikt förslag till hur lagen kan ändras. Förslaget beskriver hur Skatteverket bör få bestämma över om de ska påföra skattetillägg eller anmäla till åklagaren om att misstanke om skattebrott finns. Om de väljer att dela ut tillägget hindrar det en process rörande skattebrott, medan en påbörjad undersökning för skattebrott i sin tur skulle blockera en utdelning av skattetillägg.⁶⁷

En av de justitieråd som var med och beslutade i NJA 2010 s. 168 I och II, Victor, har personligen yttrat sig över domen vid ett senare tillfälle. Han menar att det var bra av domstolen att endast fokusera på om klart stöd för oförenlighet fanns och inget mer. Victor trycker på att det är upp till lagstiftaren att ändra ett sådant komplext system som det rörande skattetillägg. Om domstolen tvingades göra det skulle en eventuell övergång av systemet bli väldigt svår. Victor förklarar att det då hade uppstått många frågor kring retroaktivitet, resning och skadestånd vilket kan undvikas om lagstiftaren självmant ändrar reglerna.⁶⁸

Angående domen från 2010 har Åhman uttryckt att HD borde ha tagit större ansvar i målet och underkänt det svenska systemet. Samarbetet inom EU och EKMR har gjort det allt viktigare att domstolarna förstår de små skiftningar som sker inom europeisk rätt och genomför dessa i inhemsk rätt menar hon. Genom subsidiaritetsprincipen är det viktigt att domstolarna agerar som EU-domstolen och Europadomstolens förlängning och ser till skyddet för individens rättigheter stärks och efterföljs även utanför deras spelplan.⁶⁹

Kritik mot HD:s tankesätt ges också av Crafoord. Han menar att HD inte är någon författningsdomstol och inte prövar rättsfrågor på ett allmänt plan. NJA 2010 s. 168 I och II rörde ett specifikt fall med två individer och att prata om klart stöd för att underkänna ett svenskt system är helt fel av HD.

⁶⁷ Munck, s. 747-752.

⁶⁸ Victor, s. 356-364.

⁶⁹ Åhman, s. 114-116.

Crafoord poängterar att HD:s uppgift är att döma opartiskt i enskilda fall och att de i domen har valt att sätta statens intressen före den enskildes rättigheter. Lagprövningen ska fungera som ett styrmedel för att uppfylla internationella åtaganden och regeringen har även föreslagit att uppenbarhetsrekvisitet ska tas bort från lagprövningen. Crafoord påpekar att det därför är helt orimligt att använda sig av *klart stöd*-doktrinen från HD:s sida.⁷⁰

Efter att Haparanda tingsrätt begärt ett förhandsavgörande av EU-domstolen i ett fall rörande mervärdesskatt valde HD att göra det motsatta i det snarlika NJA 2011 s. 444. Bernitz menar att HD har agerat på ett märkligt vis i målet eftersom det finns en skyldighet för högsta instans att begära ett förhandsavgörande enligt art. 267 FEUF om ett mål som rör unionsrätten, om rättsläget inte är klart. Bernitz hävdar att HD internt har röstat om att begära förhandsavgörande vilket strider mot art. 267 FEUF eftersom det då inte kan anses som att rättsläget är klart och om målet verkligen rör unionsrätten eller ej.⁷¹

När domen i NJA 2013 s. 502 avlagts uttryckte Asp glädje över att HD valt att agera enhälligt och i plenum. Det var även positivt att HD underkände det svenska systemet på alla områden och inte bara inom unionsrätten eftersom det underlättar systemets tillämpning och ökar rättssäkerheten.⁷²

Bylander instämde till stor del med Asp om HD:s agerande och ansåg det även vara bra att ingen av justitieråden gjorde några tillägg eller var skiljaktiga. Det tydliggjorde domen ännu mer och innebar en påtryckning till lagstiftaren att handla. Bylander menade även att HD gjorde rätt i att agera, speciellt med tanke på lagstiftarens passivitet i dubbelbestraffningsfrågan. Han underströk dock att det inte alls var någon

⁷⁰ Crafoord, *Skattetillägg och dubbelbestraffning: Enskilda får aldrig offras av systemskäl*.

⁷¹ Bernitz, s. 586.

⁷² Asp, *Vid vägs ände – vad säger Högsta domstolen om dubbelbestraffningen?*

självklarhet att enskilda som blivit dubbelt lagförda eller bestraffade skulle få resning beviljad med tanke på lagens utformning.⁷³

5.2 Lagstiftaren

Efter fallen *Zolotukhin* och *Ruotsalainen* var Nyqvist och Norberg några av de första att uppmana lagstiftaren till att agera och förändra reglerna. De menade att oavsett om *Zolotukhin*-fallet ansågs röra ett annat rättsområde och inte vara hänförligt till beskattning så har *Ruotsalainen mot Finland* stor betydelse för svensk rätt på grund av likheterna i hur skattetillägget delas ut i våra länder. Nyqvist och Norberg understryker också att *Rosenquist mot Sverige* måste vara helt överspelat genom Europadomstolens nya bedömning för vad som är samma gärning. De hävdar att vid en ny bedömning borde skattetillägget anses röra samma gärning som ett åtal för skattebrott och därmed bryta mot art. 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR.⁷⁴

Skatteförfarandet ändrades som nämnts senast genom förslaget i prop. 2010/11:165. Alla remissinstanser utom en var eniga om att skattetilläggets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR måste ifrågasättas. De manade därmed till ytterligare utredning på området eftersom lagförslaget inte innebar några ändringar på den punkten.⁷⁵

I remissvaren till SOU 2013:62 var de flesta överens om att det nya förslaget skulle innebära att skattetilläggen skulle bli förenliga med EKMR och EU:s rättighetsstadga om förslaget genomfördes.⁷⁶ Näringslivets Skattedelegation och Svenskt Näringsliv var dock noga med att påpeka att förslaget kom alldeles för sent och att utredningen borde skett mycket tidigare med tanke på *Zolotukhin*-målet från 2009. Samtidigt menade de på att förslaget var väldigt bristfälligt men att det ändå måste genomföras

⁷³ Bylander, *Konsekvenser av HD-pleniavgörandet om dubbelprövning för tidigare dubbelprövade*.

⁷⁴ Nyqvist & Norberg, s. 714-720.

⁷⁵ Prop. 2010/11:165 s. 467-468.

⁷⁶ Skatteverkets yttrande, Svenskt Näringsliv och Näringslivets Skattedelegation remissvar Fi2013/3266.

skyndsamt för att säkra de rättigheter som EKMR och EU:s rättighetsstadga ger uttryck för. Det borde även införas ett subjektivt rekvisit för skattetillägg med tanke på dess straffrättsliga natur.⁷⁷

Näringslivets Regelnämnd ansåg förslaget vara alldeles för komplext men ville att det skulle genomföras i brist på uppdaterad reglering på området. De påpekade att för individen skulle det förslagna systemet bli svårt att följa och ha en för komplicerad process. Detta i kombination med att förslaget lätt kan leda till att individer behandlas olika i olika mål är inte särskilt rättssäkert.⁷⁸

Brottsförebyggande rådet var en remissinstans som inte tillströkte förslaget eftersom det var alldeles för komplicerat. Individen skulle inte ha möjlighet att lättöverskådligt förstå systemet och det ansåg de inte vara rättssäkert nog att genomföra.⁷⁹

⁷⁷ Svenskt Näringsliv, Remissvar: Betänkandet förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.

⁷⁸ Näringslivets Skattedelegation, Angående remiss av betänkandet förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.

⁷⁹ Brottsförebyggande rådet, Remissyttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.

6 Diskussion

6.1 Analys av HD och lagstiftarens agerande

Redan 2009 uppmanade Nyqvist och Norberg lagstiftaren till att en förändrad reglering krävs med anledning av Europadomstolens ändrade praxis i *Zolotukhin-* och *Ruotsalainen-*målen. Lagstiftaren markerade att de var medvetna om att det förändrade rättsläget kunde påverka Sverige och underströk att en utredning måste ske för att säkerställa reglernas förenlighet med EKMR. Detta visade på god förståelse från deras sida att de visade sig villiga att ändra det svenska systemet.

I NJA 2010 s. 168 I och II ansåg HD att det inte fanns klart stöd att underkänna det svenska systemet gentemot EKMR. Detta framstår som ett väldigt märkligt uttryckssätt. Genom att formulera sig på det viset håller jag med Asp i att HD frånskriver sig ansvaret att pröva frågan på riktigt och lämnar det upp till lagstiftaren. Detta synsätt bekräftades senare av Victor (som var med och tog beslutet i HD) när han uttryckte att det skulle leda till många svåra beslut bl.a. angående resning.

För mig är det svagt av HD att skjuta ifrån sig sitt uppdrag. Att våga ta svåra beslut som rör individens skydd är precis det HD ska göra som sista instans. Det beslut HD tog klagade inte debatten kring det svenska systemet utan sköt bara upp problemet vilket blev tydligare med tiden. Detta anser jag inte vara lojalt mot EKMR. Att inte vara en förebild för andra länder angående hur viktigt det är att samarbetet i EKMR får genomslag och är prioriterat i varje konventionsstat är förkastligt då jag inte tycker att Europadomstolen ska döma varje stat i de enskilda fallen utan att staterna ska ta eget ansvar.

Att HD menade på att klart stöd inte fanns är förvirrande. I två mål nära inpå varandra har Europadomstolen ansett att en administrativ sanktion i

kombination med ett straffrättsligt förfarande utgör brott mot dubbelbestraffningsförbudet. Ett av målen rörde dessutom beskattning vilket gör det tydligare att domen borde påverka det svenska systemet. Jag har svårt att se hur detta inte kan vara klart stöd. Ska det krävas en direkt dom som underkänner det svenska systemet för att det ska bli klart? Anledningen till införande av doktrinen om *klart stöd* var just att komplettera lagprövningsinstitutet som tidigare innehöll ett uppenbarhetsrekvisit. *Klart stöd*-doktrinen skulle träffa de fall som inte var uppenbara så att de kunde prövas ändå. Detta har HD i min mening ignorerat.

Utfallet blev att flera individer felaktigt dubbelbestraffades, vilket HD själv poängterade genom att beslutet i NJA 2013 s. 502 har fått retroaktiv verkan från och med *Zolotukhin*-domen. HD agerade enligt mig inte i syfte att säkra individens rättigheter. De har fört ett resonemang som ställer dessa rättigheter åt sidan till förmån för ett statligt intresse av att hålla skattesystemet intakt. Att sätta statens behov före individernas på detta vis ansåg både Munck och Crafoord vara klandervärdt och jag instämmer. Bylander ansåg att HD borde ha vågat utmana reglerna och göra en full bedömning i frågan istället vilket jag också anser vara rimligt.

Det är beundransvärt att justitieråden Lundius och Lindskog vågade ställa sig emot majoriteten i NJA 2010 s. 168 I och II och uttrycka sig i detalj om varför de svenska reglerna var oförenliga med EKMR. Precis som Åhman har uttryckt sig menar jag att detta visar på en förståelse för hur samarbetet inom både EU och EKMR ska fungera. Att subsidiaritetsprincipen är en viktig grundsten inom de europeiska samarbetena och att en av EU:s grundstenar i art. 2 FEU är tanken på medlemsstaterna som fungerande rättsstater där människan rättigheter och värdighet står i fokus.

Jag tror att om inte Lundius och Lindskog vågat ta ställning hade förmodligen inga underinstanser gjort det heller och ett förhandsavgörande från EU-domstolen i *Åkerberg Fransson*-målet hade kanske kommit flera år senare än det gjorde.

Sättet som HD formulerade sig på i NJA 2010 s. 168 I och II satte i min mening mer press på lagstiftaren att agera i frågan. Svaret från deras sida kom när en revidering av SFL föreslogs i september 2011. Återigen underströk man vikten av utredning på området och remissinstanserna instämde. Det var alltså samma resonemang som lagstiftaren haft två år tidigare. Att endast påpeka att en utredning krävs löser enligt mig ingenting då det endast är de själva som kan påbörja en sådan granskning. Om behovet av detta var lika stort för två år sedan borde arbetet ha inletts redan då. Lagstiftaren vet att frågan är omdiskuterad men väljer att vara passiv vilket förbryllar ännu mer med tanke på hur omstritt HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I och II var. Jag menar att lagstiftaren åtminstone borde ha genomfört en utredning vid denna tidpunkt oavsett utgången i HD:s mål då domen antingen kunde underkänna skattereglerna eller kräva den granskning som den gjorde. Båda resultaten hade mynnat i att en utredning behövs.

Lagstiftaren bör utgå från att individernas rättsliga skydd sätter ramen för statens spelrum och inte se detta som något andrahandsprojekt. Att tala om att effektivisera skatteförfarandet utan att ta hänsyn till om det är hållbart utifrån ett rättighetsperspektiv är enligt mig egendomligt då det senare är en förutsättning för att normerna ska kunna accepteras.

Jag tycker att den fråga som Asp har lyft ger ett väldigt bra perspektiv i sammanhanget. Oavsett om skattereglerna är förenliga med skyddet i EKMR borde det diskuteras om den dubbelreglering Sverige har ska finnas överhuvudtaget. Vill människor verkligen leva i ett samhälle som är konstruerat på det viset. Frågan rör inte enbart lagens förenlighet med europeiska åtaganden utan hur högt individens skydd prioriteras gentemot statliga övergrepp.

2013 kom det nämnda förhandsbeslutet i *Åkerberg Fransson*-målet som ledde till att HD ändrade inställning och dömde det svenska skattesystemet

som oförenligt med EU:s rättighetsstadga och EKMR i NJA 2013 s. 502. Trots att jag anser att detta ställningstagande kom alldeles för sent är berömvärt utifrån flera aspekter.

Som Bylander och Asp anført var domen väldigt tydlig och fick stor genomslagskraft i och med att det inte fanns några skiljaktiga. Det menar jag är positivt för den framtida rättstillämpningen. Att HD beslutade att domen skulle bli allmängiltig och inte bara tillämplig inom unionsrätten var även det uppskattat. Jag tror att det hade blivit väldigt komplicerat för individen att förstå hur reglerna skulle tillämpas om de fanns olika bestämmelser beroende på om skattereglerna rörde EU-rätten eller omfattades av skyddet i EKMR. En splittring i regelverket hade också framstått som väldigt icke-lojalt gentemot EKMR. Det hade verkat som att HD hade blivit tvingade att agera i frågan rörande unionsrätten men att de fortfarande ville hålla sig fast vid skattereglerna i förhållande till EKMR.

Att HD i ett senare skede medgav resning till flertalet som dubbelbestraffats ser jag som respektingivande ur ett individperspektiv. Att HD som högsta instans erkänner att de begått ett misstag i sin rättstillämpning var ingen självklarhet och gav många personer upprättelse.

Sedan HD:s dom från 2013 har lagstiftaren kommit med ett förslag, SOU 2013:62, på hur skattereglerna bör ändras för att kompensera för det nya rättsläget. Enligt mig är förslaget slående likt det som Munck framfört redan 2010 som innebar att Skatteverket får som uppgift att avgöra när skattetillägg ska delas ut eller när det blir aktuellt att vidarebefordra målet till åklagare för en skattebrottsutredning.

Att lagstiftaren föreslår en ändring som redan har diskuterats i den juridiska debatten tre år tidigare är inte något att glädjas över. Det belyser endast ännu tydligare hur passivt lagstiftaren har agerat. Denna åsikt delar jag med Svenskt Näringsliv och Näringslivets Skattedelegation. De hävdar dessutom

att förslaget måste genomföras skyndsamt för att tillförsäkra att Sveriges lagstiftning är förenlig med EKMR och EU:s rättighetsstadga.

Jag tenderar att hålla med om att förslaget i sig skulle innebära att de svenska reglerna på pappret skulle överensstämma med EKMR och EU:s rättighetsstadga. Samtidigt har Skatteverket uttalat sig om att de redan tillämpar de nuvarande reglerna på det vis som SOU 2013:62 föreslår. Den praktiska skillnaden i systemets europeiska förenlighet blir därför inte särskilt stor genom betänkandet.

Med det klargjort är en viktigare fråga hur de nya normerna påverkar individen. Näringslivet, Regelnämnd och Brottsförebyggande rådet ansåg i sina remissvar att systemet skulle bli svårförståeligt och ha en alldeles för krånglig process, vilket inte är tillräckligt rättssäkert. Brottsförebyggande rådet sträckte sig till och med så långt att de inte tyckte att förslaget skulle genomföras på grund av detta.

Jag uppfattar också förslaget som alldeles för komplext för att gemene man tydligt ska kunna överblicka reglerna och processen. Det verkar återigen som att lagstiftaren inte har prioriterat att reglerna också ska finnas till för individens egen skull och inte enbart för att driva in skattemedel. Trots ändringarna har lagstiftaren valt att sätta individen åt sidan för att kunna uppfylla kraven från EKMR och EU medan man behåller systemet till stor del intakt. Till skillnad från Brottsförebyggande rådet anser jag dock att förslaget ändå borde genomföras. Även om det inte underlättar för individen så markerar det tydligt att det finns en enhällighet mellan rättstillämparen och lagstiftaren i fråga om lojaliteten till Sveriges europeiska åtaganden. Det är ett steg i rätt riktning och trots att förslaget inte förändrar något i hur reglerna tillämpas i praktiken så blir det åtminstone mer överskådligt än det är idag.

6.2 Sammanfattande och avslutande reflektioner

I NJA 2010 s. 168 I och II anser jag att HD undvek att ta ställning i dubbelbestraffningsfrågan. Bortsett från de skiljaktiga justitieråden var detta varken särskilt lojalt gentemot EKMR och EU eller mot individerna. Åtminstone borde HD ha vågat angripa frågan och genom en ordentlig prövning komma fram till skattereglernas förenlighet. Oavsett vad utfallet skulle ha blivit har de då gjort sitt yttersta i ett försök att ha en fungerande Europarätt och upprätthålla de individuella rättigheterna. Att HD i ett senare skede gjort precis det jag efterfrågar är beundransvärt då det inte är en självklarhet att erkänna sina misstag. Hade HD inte ändrat ställning i NJA 2013 s. 502 hade kanske oklarhet i dubbelbestraffningsfrågan fortfarande funnits. Det senare visar att HD uttryckligen vill att Sverige ska göra sitt yttersta för att leva upp till de europeiska kraven. Hur de agerat visar också på att individens skydd är viktigt bl.a. genom beviljandet av resning till flera dubbelbesträffade.

Min åsikt är att lagstiftaren borde ha kunnat föreslå de ändringar som SOU 2013:62 innebär i samtidigt som Munck lyfte dessa tankar. Lagstiftaren hade redan 2009 visat sig villiga till en granskning av reglerna och borde ha tagit kommandot i dubbelbestraffningsfrågan genom att arbeta fram ett förslag som redan då kändes nära till hands. Hade Muncks tankar fått genomslag i normgivningen redan för flera år sedan hade lagstiftaren kunnat fortsätta arbetet med att säkerställa ett system som är lämpligt för individens behov i nästa fas. Dagens förslag kunde då ha fokuserat på hur reglerna påverkar individen och inte på Sveriges förenlighet till våra internationella åtaganden som det gör för tillfället.

Lagstiftarens passivitet under de senaste åren har inte uttryckt någon respekt för individens skyddsbehov eller till att samarbetet inom EU och EKMR ska fungera. Det senare bygger i min mening på medlemsstaternas eget

ansvarstagande över sin lagstiftning och inte på att något överstatligt samfund ska peka finger i varje fråga för att alla stater göra det som förväntas. Detta har lagstiftaren inte förstått utan har valt att sätta det svenska systemet före allt. Problemet är att när systemet väl brister så finns det inget att falla tillbaka på. Det har gått fem år sedan *Zolotukhin*-domen och Sverige har ännu inte genomfört någon lagstiftning för att kompensera för de rättsverkningar som beslutet innebar. Det är helt oacceptabelt både för våra europeiska samarbeten och för individerna som förväntar sig ett skydd mot att staten inte kränker deras rättigheter.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Propositioner

Prop. 1993/94:117

Prop. 1995/96:170

Prop. 2002/03:106

Prop. 2010/11:165

Remissvar

Brottsförebyggande rådet; *Remissyttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.*

Näringslivets Skattedelegation; *Angående remiss av betänkandet förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.*

Skatteverket; *Skatteverkets yttranden: Betänkandet SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet, Fi2013/3266*

Svenskt Näringsliv; *Remissvar: Betänkandet förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), Fi2013/3266.*

Rättsfall

EU-domstolen

Åklagaren mot Åkerberg Fransson, C-617/10, 2013-05-07

Europadomstolen

Europadomstolens dom (2001-05-29) i målet *Franz Fischer mot Österrike*, no. 27569/02

Europadomstolens beslut (2004-09-14) i målet *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00

Europadomstolens dom(2009-02-10) i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03

Europadomstolens dom (2009-06-16) i målet *Ruotsalainen mot Finland*, no. 13079/03

Svenska rättsfall

NJA 2004 s. 840

NJA 2010 s. 168 I och II

NJA 2013 s. 502

Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr. 658-660-13, 2013-10-29

Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, 2010-12-23

Solna tingsrätt, mål B 8288-09, 2010-04-14

Stockholms tingsrätt, mål B 12196-09, 2010-09-14

Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09, 2010-06-24

Statens offentliga utredningar

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*

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

Litteratur

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

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

Munck, Johan; *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, Skattenytt 2010

Nyqvist, Kerstin & Norberg, Claes; *"In Sweden we have a system..."*, Skattenytt 2009

Victor, Dag; *Svenska domstolars hantering av Europakonventionen*, Svensk Juristtidning 2013

Åhman, Karin; *Europakonventionen och förbudet mot dubbel bestraffning*, Svensk Skattetidning 2010:1

Elektroniska källor

Asp, Petter; *Ne bis in idem: samma sak – men inte nödvändigtvis två gånger?*, 2014-05-02, InfoTorg Juridik, www.infotorgjuridik.se

Asp, Petter; *Vid vägs ände – vad säger Högsta domstolen om dubbelbestraffningen?*, 2014-05-06, InfoTorg Juridik, www.infotorgjuridik.se

Bylander, Eric; *Dymmelonsdagsbesluten – mer än dubbelt upp om dubbelprövning*, 2010-04-07, InfoTorg Juridik, www.infotorgjuridik.se

Bylander, Eric; *Konsekvenser av HD-pleniavgörandet om dubbelprövning för tidigare dubbelprövade*, 2014-05-06, InfoTorg Juridik, www.infotorgjuridik.se

Crafoord, Clarence; *Skattetillägg och dubbelbestraffning: Enskilda får aldrig offras av systemskäl*, 2014-05-05, Dagens Juridik, <http://www.dagensjuridik.se/2010/11/skattetillagg-och-dubbelbestraffning-enskilda-far-aldrig-offras-av-systemskal>

InfoTorg Juridik; *Många resningsansökningar efter dubbelbestraffning* 2014-04-25, www.infotorgjuridik.se

Jermsten, Henrik; kommentar till 2 kap. 19§ Regeringsformen, 2014-04-19, Karnov. www.karnovgroup.se

Skatteverkets pressmeddelande, 2013-06-13, hämtad 2014-05-04, <http://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2013/2013/kommentartillhogstodomstolensbeslutomskattetillaggochskattebrott.5.353fa3f313ec5f91b951d6b.html>

Thornefors, Christer; kommentar till 30 kap. 9§ Rättegångsbalken, 2014-04-20, Karnov, www.karnovgroup.se

Åberg, Kazimir; kommentar till Skattebrottslagen, 2014-04-17, Karnov, www.karnovgroup.se