



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Elin Carle Ekdahl

Förbudet mot dubbel lagföring inom skatterätten

JURM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Karol Nowak

Termin för examen: HT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och problemformulering	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	7
1.5 Avgränsning	8
2 GÄLLANDE RÄTT	9
2.1 Svensk rätt	9
2.1.1 Skattebrott och skattetillegg	9
2.1.2 Förbudet mot dubbel lagföring	10
2.1.2.1 Saken har redan prövats (res judicata)	10
2.1.2.2 Saken är redan under prövning (litispendens)	12
2.2 Allmänt om Europakonventionen	13
2.2.1 Förbudet mot dubbel lagföring	14
2.2.2 Allmänt om rätten till en rättvis rättegång	16
2.2.2.1 Tolkningen av brottsbegreppet i konventionen	17
2.2.2.2 Tolkningen av brottsbegreppet i förhållande till det svenska skattetillegget	17
2.2.3 Rätten till en rättvis rättegång och rätten till prövning inom skälig tid	18
2.2.4 Rätten att betraktas som oskyldig	19
2.2.5 Förhållandet mellan artikel 4 och artikel 6 i konventionen	20
2.3 Allmänna rättsprinciper	21
2.3.1 Kravet på förutsebarhet och legalitet	21
2.3.2 Kravet på proportionalitet	22
3 RÄTTSTILLÄMPNINGEN	23
3.1 Europadomstolens tolkning av brottsbegreppet före 2009	23
3.2 De svenska domstolarnas tolkning av brottsbegreppet före 2009	25
3.2.1 Högsta domstolen	25

3.2.2	Regeringsrätten	25
3.3	Europadomstolens förändrade syn på tolkningen av brottsbegreppet 2009	26
3.4	De svenska domstolarnas tolkning av brottsbegreppet efter 2009	28
3.4.1	Högsta domstolen	28
3.4.2	Regeringsrätten	30
3.5	Den svenska domstolens förändrade syn på brottsbegreppet 2013 31	
3.5.1	Högsta domstolen	31
3.5.2	Högsta Förvaltningsdomstolen	33
4	DISKUSSIONER OCH UTREDNINGAR	34
4.1	Innan Zolotukhindomen meddelades	34
4.2	I samband med Zolotukhindomen	34
4.3	I samband med juniavgörandet	37
5	EFFEKTERNA AV EN ÄNDRAD PRAXIS	39
5.1	Begäran om resning	39
5.2	Mål där resningsinstitutet aktualiserats	40
6	ANALYS	42
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	45
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	48

Summary

When the system of distinct procedures at coarser tax offenses and simpler tax violation was introduced in Sweden, this was done to reduce the burden on the police and prosecuting authorities. By allowing the Tax Agency to take care of the simpler violations and impose individuals supervisory sanctions, it also reduced the pressure on the public courts. The division by the two different procedures proved not to be entirely unproblematic. The question which arose was if the Swedish tax rules were compatible with article 4:7 ECHR, which protects individuals from being prosecuted twice for the same offense (i.e. the ne bis in idem principle).

The law enforcement on the tax area has not always been unclear since the European Court practice before the judgment in the case *Zolotukhin v. Russia* (announced in 2009), relatively unambiguously pointed out that the difference in subjective coverage of the various sanctions stated that it was not considered to be the same offence in the meaning of ECHR.

With the European court decision this approach changed and the court instead argued that it was a question of if the acts were the same or substantially the same that would determine if there was a breach against article 4:7 ECHR. The circumstances in the *Zolotukhin* case was not considered directly transferrable and applicable on the Swedish system regarding tax offences. For many years it seemed like the interpretation from the Swedish Courts concerning the tax regulation would continue and that the Swedish procedure was not considered to be a violation of article 4:7 EKMR.

This however changed in 2013 when both the Swedish supreme court and the supreme administrative court changed their view on the interpretation of what would be considered to fall under the definition *same offense*. The courts new interpretation of the *same offence* term came to have a large impact on the Swedish tax procedure.

In the light of the new interpretation of the term *same offense* the question about what framework that should be considered valid for the ne bis in idem principle arose, and also if the implications of the new interpretation could affect other areas of the law in the future.

Sammanfattning

När systemet med skilda förfaranden vid grövre skatteöverträdelser (skattebrott) och enklare skatteöverträdelse (skattetillägg) infördes i Sverige, gjordes detta för att minska belastningen på polis- och åklagarmyndigheter. Genom att låta Skatteverket ta hand om de enklare överträdelserna och ålägga enskilda personer schabloniserade sanktioner minskade också trycket på de allmänna domstolarna. Uppdelningen visade sig dock inte vara helt oproblematiske. Detta då frågan om de svenska reglerna, där en person kunde dömas för både skattebrott och skattetillägg, var förenliga med Europakonventionens skydd för den enskilde mot att bli lagförd två gånger för samma sak (dvs. ne bis in idem-regleringen i artikel 4:7 EKMR).

Rättsläget har dock inte alltid varit oklart då Europadomstolens praxis på området, innan domen i målet Zolotukhin mot Ryssland meddelades 2009, relativt entydigt pekade på att skillnader i subjektiva krav mellan de olika sanktionerna gjorde att det inte ansågs vara fråga om *samma brott* i konventionens mening.

I och med Zolotukhindomen kom dock detta synsätt att förändras och Europadomstolen argumenterade istället att utgångspunkt skulle tas i om gärningarna i de båda förfarandena var identiska eller i det närmast identiska. I de fall denna fråga kunde besvaras jakande, var det fråga om en otillåten dubbelbestraffning som ansågs stå i strid med artikel 4:7 EKMR.

Rättsläget efter detta avgörande ansågs dock inte klarlagt, då omständigheterna i Zolotukhinmålet inte ansågs direkt kunna överföras och bli tillämpliga på det svenska systemet med olika påföljder vid skattebrott och skattetillägg. Frågan om de svenska reglerna stod i strid med artikel 4:7 EKMR diskuterades under flera år flitigt och längre verkade det som att det svenska skatteförfarandesystemet skulle kunna bestå. Under 2013 ändrade dock både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen sin syn på tolkningen av vad som skulle anses falla under begreppet *samma brott*, vilket kom att få stor påverkan på det svenska skatteförfarandet.

Mot bakgrund av den nya tolkningen av begreppet *samma brott* uppstod funderingar kring vilka ramar som därefter ska anses gälla för ne bis in idem-begreppet inom den svenska rätten och vilka följder den nya rättstillämpningen kan tänkas få på andra rättsområden i framtiden.

Förord

Då har det blivit dags för mig att sätta punkt för min studietid i Lund och det gör jag med massvis av positiva minnen. Åren på Juridicum har varit allt och lite till. De har varit givande, intensiva, krävande och fantastiskt roliga. Jag har fått chansen att fördjupa mitt intresse för juridiken, träffa inspirerande föreläsare och fått vänner för livet. Det har inte alltid varit lätt, men det har alltid varit värt det.

Med de orden sagda vill jag passa på att tacka min man för att han alltid har funnits där för mig. Dina uppmuntrande ord och råd har varit till stor hjälp under mitt uppsatsskrivande. Jag vill även tacka min mamma för att hon alltid har trott på mig och mina vänner för att ni finns där och förgyller mitt liv!

Avslutningsvis vill jag rikta ett innerligt tack till Karol Nowak, som har varit mycket mer än en handledare för mig. Du har inspirerat och motiverat mig genom en stor del av utbildningen, du har fördjupat mitt intresse för processrätten och du har visat stor omtanke i övrigt – Jag är otroligt tacksam för ditt engagemang och stöd.

Malmö den 18 december 2014

Elin Carle Ekdahl

Förkortningar

ECHR	European Convention of Human Rights
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska Unionen
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
FAR SRS	Branchorganisationen för revision och rådgivning
GC	Grand Chamber
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ICCPR	The International Covenant on Civil and Political Rights
JT	Juridisk Tidskrift
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RSFSR	Russian Soviet Federative Socialist Republic (Code Administrative Offences)
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Stadgan	Europeiska unionens stadga om de mänskliga rättigheterna (2010/C 83/02)
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens Offentliga Utredning
SvJT	Svensk Juristtidning
TaxL	Taxeringslag (1990:324)
4:7 EKMR	Artikel 4 tilläggsprotokoll 7 EKMR

1 Inledning

1.1 Bakgrund

”Sedan tid för talan mot dom utgått, må ej fråga om ansvar å den tilltalade för gärning, som genom domen prövats ånyo upptagas” – Så lyder 30:9 RB, dvs. bestämmelsen om förbud mot dubbel lagföring i den svenska rätten. Syftet med regeln är att förbjuda en upprepning av brottmål som redan avgjorts genom ett beslut i enlighet med rättegångsordningen enligt den svenska rätten.

I artikel 4:7 EKMR talar man om att en person inte *”får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott”* och i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga uttrycks förbudet mot dubbel lagföring genom att *”ingen person 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”*.

Som framgår ovan uttrycks den processrättsliga principen på lite olika sätt och har lite olika beteckningar. Ne bis in idem torde dock vara den vanligast förekommande beteckningen och det är också den som i huvudsak kommer att användas i den här uppsatsen.

I Sverige har den negativa rättskraften, dvs. domens verkan att hindra ny process, i RB 30:9 ansetts vara begränsad till att endast avse domar.¹ I och med den tolkningen har regeln inte varit tillämplig på förvaltningsbeslut. För svensk rätts vidkommande har detta inneburit att ett åläggande av ett skattetillägg, dvs. en administrativ sanktion, inte utgjort hinder mot att sedan väcka åtal om skattebrott, även om det varit fråga om samma gärning.² Utgångspunkten har varit att den omständigheten att *brotten*³ har olika rättsliga kvalifikationer automatiskt har medfört att det är fråga om två från varandra skilda brott, vilket är ett förfarande som också har godkänts av Europadomstolen.⁴

Diskussionerna kring behovet av en förändring i det svenska skattesystemet med skattebrott och skattetillägg hamnade i fokus då Europadomstolen 2009 avgjorde målet Sergey Zolotukhin mot Ryssland.⁵ Det som var nytt med

¹ Fitger, Mellvist, *Domstolsprocessen: en kommentar till rättegångsbalken*, 1 uppl., 1993, s. 2, avseende 30:9 RB.

² Nowak, *Oskyldighetspresumtionen*, 1 uppl., 2003, s. 376 f.

³ Det kan egentligen anses något missvisande att använda sig av begreppet *samma brott* som begrepp när man talar om skattebrott och skattetillägg, eftersom ett skattetillägg är en administrativ avgift och begreppet brott avser straffrättsliga sanktioner såsom skattebrottet. För att kunna tydliggöra problemet används begreppet *samma brott* som samlingsbegrepp för båda sanktionerna.

⁴ Se bl.a. Rosenquist mot Sverige, beslut av den 14 september 2004, målnummer 60619/00.

⁵ Zolotukhin mot Ryssland, dom av den 10 februari 2009 (GC), målnummer 14939/03.

bedömningen i detta mål var att Europadomstolen, när de skulle avgöra vad som skulle anses vara samma brott, beaktade äldre avgöranden där man bland annat tog hänsyn till om det var fråga om samma utförande och samma väsentliga element. De uttalade därefter att två eller flera brott som är identiska eller i det närmaste identiska strider mot förbudet mot dubbel lagföring i artikel 4:7 EKMR.⁶ Med stöd av detta resonemang kom Europadomstolen fram till att det administrativa förfarande som var aktuellt i målet skulle jämföras med ett straffrättsligt förfarande. Genom resonemanget kunde det då också konstateras att den straffrättsliga påföljd som Zolotukhin i den andra processen hade dömts till i huvudsak rörde samma brott som han redan dömts för genom det administrativa förfarandet. Därmed förelåg en kränkning av artikel 4:7 EKMR.⁷

Frågan om hur svenska domstolar ska förhålla sig till förbudet mot dubbel lagföring, vid dubbla förfaranden med skattebrott och skattetillägg, har sedan domen meddelades varit föremål för omfattande diskussioner.

1.2 Syfte och problemformulering

Syftet med min uppsats är att utreda vilka ramar som gäller för *ne bis in idem*-begreppet i Sverige på senare år. För att illustrera problematiken kring detta har utgångspunkt tagits i de svenska skattereglernas sanktioner med skattebrott och skattetillägg, då dessa två straffåtgärder under lång tid vållat diskussioner inom det svenska skatteområdet. Möjligheten att enligt de svenska rättsreglerna kunna ålägga en enskild fysisk person sanktioner för både skattebrott och skattetillägg för samma oriktiga skatteuppgift, har gjort att de svenska reglernas förenlighet med artikel 4:7 EKMR (i vilken det stadgas ett förbud mot dubbel lagföring) har ifrågasatts.

Under de senaste åren (2009 och 2013) har såväl Europadomstolens som de svenska domstolarnas syn på hur man ska tolka konventionens begrepp *anklagelse för brott* förändrats och den ”nya” praxis på området har haft stor påverkan på det svenska skattesystemet med dubbla sanktioner och dess tillåtlighet. Huvudfrågan i diskussionerna kring det svenska skatteförfarandesystemet är om det svenska skattetillägget – som inom den nationella rätten är en administrativ sanktion – överhuvudtaget ska omfattas av konventionens bestämmelser.

Vid utredningen av *ne bis in idem*-begreppets omfattning och tillämpning, är det även av intresse att undersöka förhållandet mellan konventionens förbud mot dubbel lagföring och de svenska regler som finns om *res judicata* och *litispens*. Mot bakgrund av de senaste årens utveckling av rättspraxis på området torde det finnas skäl att diskutera vilken rättordning som tillhandahåller det mest omfattande (förmånliga) skyddet för den enskilde.

⁶ A.a., para 97.

⁷ A.a., para 120-122.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan, avser denna uppsats främst att besvara följande frågeställningar.

- Vilka ramar ska gälla för ne bis in idem begreppet efter de senaste årens förändrade rättspraxis på skatteområdet?
- Hur kommer det sig att det svenska skattetillägget faller inom konventionens tillämpningsområde?
- Hur förhåller sig Europakonventionens skydd mot dubbel lagföring till den svenska regleringen på området?

1.3 Metod och material

För att kunna redogöra för vilka ramar som ska gälla för ne bis in idem-begreppet och de underliggande frågeställningarna, används tre olika metoder. När gällande rätt behandlas görs detta utifrån en traditionell juridisk rättsdogmatisk metod, där relevanta rättskällor analyseras. För att visa på hur Europadomstolen genom Zolotukhinavgörandet förändrade sin syn på tolkningen av brottsbegreppet, analyseras artiklar och kommentarer jämte egen rättsfallstolkning av aktuella mål. Avslutningsvis används vid redogörelsen för vilka effekter domstolarnas ”nya” praxis kommit att få på det svenska skatteförfarandet, en logisk-systematisk metod med utgångspunkt i de konstaterade rättslägena, före och efter 2009 och 2013.

1.4 Disposition

Uppsatsens syfte är som även beskrivits ovan att utreda ramarna för ne bis in idem-begreppets på senare år. För att kunna redogöra för problematiken kring de svenska skatteförfarandereglererna i förhållande till konventionens förbud mot dubbel lagföring, har uppsatsen disponerats på följande sätt.

I det andra kapitlet behandlas gällande rätt på området där både de aktuella inhemska reglerna och konventionsbestämmelserna går igenom. Redogörelsen följs av en beskrivning av hur brottsbegreppet ska tolkas och kapitlet avslutas sedan med en genomgång av de för uppsatsen relevanta rättsprinciperna.

I det tredje kapitlet redogörs för hur rättstillämpningen sett ut samt hur de svenska domstolarna respektive Europadomstolen i praktiken valt att tolka brottsbegreppet och vad som ska anses utgöra samma brott i konventionens mening. Utgångspunkt har tagits i Zolotukhinavgörandet från 2009 och hur rättstillämpningen sett ut före och efter den domen.

I kapitel 4 redogörs för de diskussioner som förts på skatteområdet och vad de utredningar som gjorts kommit fram till.

I kapitel 5 redogörs för vilka effekter den förändrade praxisen kommit att få på det svenska skatteförfarandesystemet med skattebrott och skattetillägg, samt vilka rättsmedel som kan aktualiseras för de som blivit dubbelt lagförda under tiden som tolkningsdiskussionerna pågått.

I kapitel 6 presenteras analysen av forskningsfrågan där mina egna åsikter framförs samt avslutande kommentarer.

1.5 Avgränsning

Då rättsområdet är brett har det varit nödvändigt att göra vissa avgränsningar. Vad gäller regleringarna kring förbudet om dubbel lagföring har i den europeiska rätten, behandlas endast 4:7 EKMR. I ett vidare perspektiv hade det varit intressant att även titta närmare på de regler som återfinns i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de mänskliga rättigheterna, artikel 14 (7) ICCPR, artikel 8 i American Convention on Human Rights och artikel 54 i Schengenkonventionen, då dessa regler också innefattar förbud mot dubbel lagföring. Av utrymmesskäl har dock dessa regleringar lämnats utanför.

Uppsatsen tar vidare endast sikte på förhållandena för fysiska personer och den problematik kring skattebrott, skattetillägg och dubbel lagföring som aktualiseras för dem. Vad som gäller för juridiska personer behandlas inte.

Vad gäller avsnitten gällande domars rättskraft fokuserar dessa enbart på svenska domars rättskraft och hur dessa förhåller sig till de för uppsatsen relevanta reglerna. Vad som gäller för utländska domars rättskraft på området har således lämnats utanför.

2 Gällande rätt

Inom den svenska skatterätten behandlas skattebrott och skattetillägg i två skilda förfaranden. För att i efterföljande kapitel kunna utröna huruvida dessa två förfaranden korrelerar med konventionens förbud mot dubbel lagföring, samt hur de svenska domstolarna och Europadomstolen har valt att se på detta, är det av vikt att förstå bakgrunden till varför de svenska reglerna ser ut som de gör och vilket syfte de fyller. Det kommer även att redogöras för vilka svenska regler som finns som skydd mot att bli lagförd två gånger. Detta för att senare också kunna jämföra dessa regler med konventionens bestämmelser och se vilket skydd som är starkast för den enskilde.

2.1 Svensk rätt

2.1.1 Skattebrott och skattetillägg

Vad gäller skattebrott och skattetillägg i den svenska rätten, följer dessa av olika regelverk och handläggs i skilda förfaranden, där det ena utmynnar i en straffrättslig påföljd och det andra i en administrativ sanktion.⁸ Att både ha ett administrativt- och ett straffrättsligt förfarande är ingen främmande företeelse inom den svenska rätten och återfinns inom fler rättsområden än just skatterätten. Samma typ av förfaranden gör sig bl.a. i mål där en person döms för rattfylleri och därefter får sitt körkort återkallat (eller vice versa).⁹

Att man delat upp skatteförfarandet i en administrativ och straffrättslig del, har sin grund i att man ville minska belastningen på polis- och åklagarmyndigheter genom att låta de mindre allvarliga skatteförseelser få en egen reglering.¹⁰ Genom att införa ett administrativt förfarande jämte det redan befintliga straffrättsliga förfarandet, ville man åstadkomma ett enklare, snabbare och billigare förfarande för det allmänna och den enskilde vid mindre allvarliga skattebrott.¹¹ Enligt förslaget skulle Skatteverket vara den myndighet som skulle ha hand om de enklare skatteöverträdelserna.¹² Grövre överträdelser ansågs dock bättre kunna behandlas inom ramen för ett straffrättsligt förfarande och således inom de allmänna domstolarna.¹³ Att en person dömdes för skattebrott, ansåg man dock inte i sig självt skulle utgöra hinder för att även skattetillägg skulle kunna tas ut i de fall detta ansågs påkallat.

⁸ Skattebrott: 2-5 §§ SBL (1971:69), skattetillägg: 49 kap 2, 4 och 5 §§ SFL (211:1244) jfr även 5 kap 1 § i den numera upphävda TaxL (1990:324).

⁹ Sunnqvist, *Körkortsåterkallelse och dubbelbestraffning*, InfoTorg Juridik den 16 oktober 2013, s.1, samt RÅ 2000 ref. 65.

¹⁰ SOU 1969:42, *Skattebrotten*, s. 40.

¹¹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, 1 uppl., 2006, s. 15.

¹² SOU 2001:25, *Kostnads- och intäktskonsekvenser*, s. 70.

¹³ A.a., s. 71.

Det främsta principiella särdraget mellan de olika förfarandena ansågs vara att skattetillägget inte kunde kopplas till något subjektivt rekvisit och att det för att åläggas en sanktion varken krävdes varken uppsåt eller oaktsamhet för den skattskyldige.¹⁴ Huvudsyftet var att reglerna med skattetillägg skulle komplettera de straffrättsliga påföljderna för skattebrott.¹⁵ Trots att skattebrotten och skattetilläggen handläggs i olika förfaranden, verkar lagstiftningen därför ändå ge uttryck för att en viss samordning mellan handläggningen i de olika förfarandena ska iakttas. Detta visar sig bland annat i att domstolen i sitt val av påföljd vid ett begånget skattebrott, ska ta hänsyn till om personen tidigare påförts ett skattetillägg.¹⁶

2.1.2 Förbudet mot dubbel lagföring

Inom den svenska processrätten finns det, förutom de åtaganden som Sverige har genom Europakonventionen, två institut som skyddar den enskilde mot att bli lagförd två gånger för samma sak. Dels finns reglerna om *res judicata*, dvs. reglerna om att åtal inte får väckas på nytt avseende en sak som redan har prövats, och dels finns reglerna om *litispensens*, som innebär att nytt åtal inte får väckas för en sak som redan är under prövning. Vad reglerna innebär kommer att redogöras för under nästkommande avsnitt (2.1.2.1 och 2.1.2.2) och längre fram (under avsnitt 2.2.2) kommer det att diskuteras hur de svenska reglerna förhåller sig till konventionens förbud mot dubbel lagföring.

2.1.2.1 Saken har redan prövats (*res judicata*)

För att en domstol ska kunna avgöra om det är fråga om en otillåten form av dubbel lagföring, måste den först bestämma vilka kriterier som ska gälla för att det ska vara fråga om ett och samma brott. Inom den svenska rätten har brottmålsdomens rättskraft och vad som ska anses vara samma gärning diskuterats och utmynnat i framförallt två olika definitioner där Karl Olivecrona menar att samma gärning är för handen om det är fråga om väsentligen samma händelseförlopp vid en jämförelse mellan den lagakraftvunna domen och den nya gärningsbeskrivningen, medan Per Olof Ekelöf talar om att samma gärning föreligger då själva handlingen i det nya gärningspåståendet och det som blivit föremål för dom stämmer överens eller då det föreligger överensstämmelse mellan de påstådda angreppsobjekten eller brottsresultaten.¹⁷ Uppfattningarna skiljer sig åt vad gäller kravet på tid, plats och sätt då Olivecrona förespråkar en sträng

¹⁴ A.a., s. 73.

¹⁵ Prop. 1971:10, *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag*, m.m., s. 198 ff. och s. 240.

¹⁶ Prop. 2010/2011:165, *Skatteförfarandet*, s. 445.

¹⁷ Olivecrona, *Rättegången i brottmål enligt RB*, 3 uppl., 1968, s. 159; Ekelöf, Bylund och Edelstam, *Rättegång – tredje häftet*, 7:e uppl., 2006, s. 165, 246 och 254 f., samt Lindell, Eklund, Asp och Andersson, *Straffprocessen*, 2005, s. 271.

tolkning av att tiden och platsen ska stämma överens för att det ska vara fråga om samma brott.¹⁸

Att en avkunnad dom fungerar som ett rättegångshinder i svensk rätt, är en allmänt vedertagen grundsats som innebär att ett avgörande som ställts under rättens prövning ska vara orubbligt.¹⁹ Rent lagtekniskt har regeln utformats på det sättet att en talan som redan har varit under prövning ska avvisas och man brukar då benämna detta som att *res judicata* föreligger.²⁰ Orubblighetsprincipen fungerar, speciellt för brottmålen, som en medborg-erlig rättssäkerhetsgaranti och går att härleda ända tillbaka till den romerska rätten.²¹

Numera återfinns förbudet mot att lagföras två gånger för samma sak i 30 kap. 9 § RB och regeln tar sikte på vad som ska anses utgöra *samma gärning*. Regeln är dock begränsad till att endast avse domar meddelade i allmän domstol.²² Detta får som följd att man inte automatiskt kan tillämpa regeln på förvaltningsbeslut, vari i skattetilläggen innefattas. Enligt den nationella rätten har domstolarna (fram till för några år sedan) resonerat utifrån att skattetilläggen inte är att jämföras med en straffrättslig påföljd och att ett utdömande av skattetillägg därför inte utgjort något hinder mot att senare väcka åtal om skattebrott och vice versa, trots att det torde vara ostridigt att det i många av de fallen varit fråga om just *samma gärning*.²³

Vad som är av vikt vid bedömningen, vilket även kommer att belysas under genomgången av konventionsbestämmelserna nedan, är att brottens (i detta fall skattebrottens och skattetilläggens) olika rättsliga kvalifikationer, inte automatiskt gör att de ska anses vara fråga om två olika brott vid prövningen av om det är fråga om en otillåten form av dubbelbestraffning. Det som istället får anses vara det avgörande rekvisitet vid bedömningen av vad som ska anses vara samma faktiska gärning är om gärningen, så som den beskrivs i den andra domen, är väsentligen överensstämmande med den första domen. För att rättskraftfrågan i 30 kap. 9 § ska aktualiseras, spelar det dock inte roll om den tilltalade har blivit frikänd eller dömd i den första domen, eftersom regeln aktualiseras vid varje fall där gärningen redan blivit rättsligt prövad.²⁴

En begränsning av det svenska förbudet mot dubbel lagföring, vilket endast kortfattat ska nämnas i sammanhanget, är att det är inskränkt till endast vara tillämplig på domar meddelade av svenska domstolar. Frågan om utländska brottmålsdomars rättsverkan (som regleras i 2 kapitlet 5 a § BrB, och som anses vara en av de med mest komplicerade reglerna i brottsbalken) faller

¹⁸ Lindell (2005), s. 271.

¹⁹ Olivecrona (1968), s. 145, samt Welamson, *Om brottmålsdomens rättskraft*, 1949, s. 27.

²⁰ Ibid.

²¹ A.a., s. 145 f.

²² Fittger (1993), s. 2 avseende 30:9 RB.

²³ Nowak (2003), s. 375 f.

²⁴ Welamson (1949), s. 142 och 203.

således utanför 30 kap. 9 § RB:s tillämpningsområde och kommer inte att behandlas vidare här.²⁵

Förutom den svenska regleringen på området kompletteras och kompliceras bedömningen av vad som ska anses vara samma brott vidare av Sveriges åtaganden enligt EKMR vilket kommer att belysas under avsnitt 2.2.

2.1.2.2 Saken är redan under prövning (litispendens)

Så som redogjorts för under föregående avsnitt, utgör en brottmålsdom hinder mot att saken prövas på nytt. Denna regel är dock inte den enda regeln som skyddar den enskilde mot dubbla förfaranden i den svenska rätten. Förutom regleringen om res judicata finns nämligen även en litispensreglering, som innebär att nytt åtal inte får väckas för gärning för vilken man redan står under åtal.²⁶ Redan en pågående rättegång utgör således hinder för en ny prövning av samma sak.

Förbudet mot att pröva en sak som redan är under prövning framgår av 45 kap. 1 § 3 st. RB. Av regeln framgår att *”nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för gärning för vilken han eller hon redan står under åtal”*. Regleringen har ett nära samband med regeln om res judicata, på det sättet att när litispensbestämmelsen upphör som processhinder, tar res judicata regleringen över.²⁷ För att bestämmelsen om litispens ska aktualiseras krävs att det redan pågår en process avseende samma sakomständighet.²⁸ Saken behöver dock inte ha prövats slutligt, vilket är fallet med reglerna om res judicata. Detta kommer det att redogöras för vidare under avsnitt 2.2.1.

Vid prövningen om det föreligger litispens eller inte är det upp till domstolen att pröva om det är fråga om samma eller annan rättsföljd.²⁹ Vid denna bedömning används samma principer som vid bedömningen av gärningsidentiteten i regeln om avvisning och nytt åtal i 30:9 RB. Precis som i 30:9 RB tar också reglerna i 45 kap. 1 § 3 st. RB endast fasta på förfaranden i allmän domstol.³⁰ Reglerna om litispens är dock av mindre praktisk betydelse i brottmål, än de regler som gäller för res judicata. Detta har dels sin grund i att en misstänkt inte kan väcka en negativ fastställsetalan i ansvarsfrågan (dvs. att denne kan inte få fastställt att han inte har begått en gärning) men också för att åtal i princip uteslutande väcks av en allmän åklagare.³¹

Det som är särskilt intressant med litispensregleringen, vilket är anledningen till att den berörs här, är att det helt saknas en motsvarighet i

²⁵ Träskman, *Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott*, JT 2004-05, s. 862.

²⁶ Olivecrona (1968), s. 182 f.

²⁷ Ekelöf (2006), s. 265 f.

²⁸ Ekelöf (2006), s. 270.

²⁹ Ibid.

³⁰ Olivecrona (1968), s. 183 samt NJA 2000 s. 622, s. 625.

³¹ Ekelöf (2006), s. 275.

EKMR. Principen har dock, vilket inte kommer att beröras närmare inom ramen för denna uppsats, blivit erkänd inom EU-rätten.³²

2.2 Allmänt om Europakonventionen

I efterdyningarna av andra världskriget bildades Europarådet, vars syfte var skapa ett samarbete mellan de europeiska staterna. Grunden för samarbetet skulle vara demokrati och rättsstatlighet. Den viktigaste uppgiften för de blivande medlemsstaterna, skulle vara att främja respekten för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. För att främja dessa rättigheter utarbetade Europarådet en konvention – den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (härefter konventionen). Konventionen undertecknades den 4 november 1950 i Rom och trädde i kraft den 3 september 1953, sedan den ratificerats av tio stater.³³

Sverige var en av de stater som ratificerade konventionen 1953, men gjorde detta utan att inkorporera konventionen i svensk rätt.³⁴ Det var först 1995 som konventionen, genom lagen (1994:1249) om den europeiska konventionen till skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som konventionen inkorporerades. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1995 och i samband med detta infördes det också en föreskrift i RF 2 kap. 23 § som innebär att lagar och andra föreskrifter inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen.³⁵ Det är således av stor vikt att utreda om de svenska domstolarna – i och med att Europadomstolen ändrar sin praxis – är skyldiga att följa den rättsutvecklingen.

Då Europakonventionens regler gäller som lag inom den svenska rätten, måste de minimiskydd som uppställs i den beaktas vid tolkningen av den svenska rätten. Vad gäller den i denna uppsats aktuella diskussionen kring skattebrott och skattetillägg, aktualiseras främst två artiklar i konventionen – nämligen artikel 4:7 EKMR och artikel 6 EKMR. I efterföljande avsnitt kommer konventionens förbud mot dubbel lagföring att gås igenom och hur detta förbud förhåller sig till den svenska regleringen. Därefter kommer artikel 6, med fokus på vad som ska anses falla inom begreppet *anklagelse för brott*, att behandlas. Anledningen till att denna senare regel är av intresse i förevarande fall är för att definitionen *anklagelse för brott* stipulerar ett krav för att konventionsbestämmelserna (i detta fall framförallt artikel 4:7 EKMR) överhuvudtaget ska bli tillämpliga. Handlingar som faller utanför definitionen, faller också utanför konventionens tillämpningsområde, vilket gör att tolkningen av konventionens brottsbegrepp är av avgörande betydelse. Inom ramen för artikel 6 kommer även de rättssäkerhetsgarantier

³² RÅ 2009 ref. 92 samt artikel 27-30 i Bryssel I-förordningen.

³³ Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 4:e uppl., 2012, s. 17.

³⁴ A.a., s. 37.

³⁵ A.a., s. 39.

som kan ha betydelse för om det svenska skatteförfarandet med skattebrott och skattetillägg kan anses legala i ett konventionsrättsligt perspektiv. Sist i avsnittet kommer förhållandet mellan artikel 4:7 EKMR och artikel 6 att gås igenom.

2.2.1 Förbudet mot dubbel lagföring

Som en komplettering till regeln om en rättvis rättegång (artikel 6 EKMR som kommer att behandlas under nästa avsnitt) har det i artikel 4:7 EKMR införts ett krav på att den som blivit frikänd eller dömd i ett brottmål, ska vara fredad från nytt åtal och dom i samma sak.³⁶ Förbudet mot att lagföras två gånger för samma sak benämns vanligtvis *ne bis in idem* och har följande lydelse.

”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.”

En motsvarande bestämmelse finns även i artikel 50 i stadgan och gör genom sin koppling till unionsrätten ett mer omfattande geografiskt tillämpningsområde, än det man talar om i artikel 4:7 EKMR som tar sikte på förfaranden inom samma stat.³⁷ Korrelationen mellan artiklarna kommer inte beröras närmare här, då fokus ligger på artikel 4:7 EKMR.

Begreppet *ne bis in idem* betyder i princip inte nytt åtal i samma sak.³⁸ Viktigt att beakta är att bestämmelsen uttryckligen tar sikte på vad som är samma brott och inte som det beskrivs i den svenska regleringen samma gärning.³⁹ Det blir således av intresse att utröna vad som i konventionen avses när det talas om samma brott. Kortfattat kan sägas att syftet med regeln är att förbjuda en upprepning av brottmål som redan avgjorts genom ett slutligt beslut i enlighet med respektive stats rättegångsordning.

För att rättegångshinder ska anses föreligga p.g.a. *ne bis in idem*-regleringen, måste det vara fråga om slutlig lagakraftägande dom.⁴⁰ Något skydd för den enskilde då det pågår en process gällande samma sak (jämför den svenska litispensens-regleringen) finns inte i konventionen. Vad gäller pågående förfaranden innebär dessa alltså inget hinder mot parallella förfaranden enligt konventionen. Dock bör man hålla i minnet att artikel 4:7 EKMR, precis som alla konventionens rättigheter, endast utgör ett minimiskydd för den enskilde och att det således står varje stat fritt att ha förmånligare regler inom den nationella rätten.⁴¹

³⁶ Danelius (2012), s. 612.

³⁷ Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C 83/02) och Högsta domstolens dom av den 11 juni 2013 ”juniavgörandet”, NJA 2013 s. 502 (tidigare benämnd B 4946-12), p. 14.

³⁸ Danelius (2012), s. 611.

³⁹ Träskman (JT 2004-2005), s. 864.

⁴⁰ Danelius (2012), s. 612, samt Van Bockel, *The Ne bis in idem Principle in EU Law*, 1 uppl., 2010, s. 16.

⁴¹ Ekelöf (2006), s. 257.

Artikel 4:7 EKMR har traditionellt sett i Europa ansetts ha två skyddsobjekt. Det första avser skyddet för den enskilde individen och det andra skyddet för varje stats rättssäkerhet.⁴² För att regeln ska aktualiseras krävs att den tilltalade i varje enskilt fall fått en frikännande eller en fällande dom meddelad emot sig och denna dom är slutlig, dvs. lagakraftvunnen. Regeln stipulerar alltså inget generellt krav på att den tilltalade faktiskt ska ha blivit fälld för att bestämmelsen ska aktualiseras.⁴³ Artikel 4:7 punkt 1 EKMR har vidare endast ansetts gälla för rättegång och dom i straffrättsliga förfaranden. Regeln skyddar således inte den enskilde mot handlingar av annan karaktär, t.ex. disciplinåtgärder.⁴⁴ Grundtanken med detta torde vara att velat särskilja administrativa- och straffrättsliga sanktioner från varandra.

Det är dock inte självklart att en sanktion bara för att den benämns som administrativ i den nationella rätten inte ska ses som ett brott i konventionens mening. Av avgörande betydelse för bedömningen av om skattetilläggen ska träffas av konventionens bestämmelser, blir därför om de kan anses omfattas av konventionens brottsbegrepp. För att kunna utröna denna omständighet följer Europadomstolen vissa kriterier, de s.k. Engelkriterierna⁴⁵, för att bestämma hur ett förfarande ska karaktäriseras. Engelkriterierna innebär att Europadomstolen tar hänsyn till hur en specifik gärning klassificeras i den inhemska rätten, gärningens art samt vilken påföljd som den anklagade riskerar att dömas till.⁴⁶ Kriterierna är alternativa⁴⁷, men rent generellt torde dock en frihetsberövande påföljd innebära att gärningen faller under artikelns första punkt.

Vid bedömningen av vad som ska anses utgöra samma sak och vad som ska anses utgöra hinder för en ny prövning, har avgörande vikt lagts vid om de båda brotten (alltså inte gärningarna som det talas om inom den svenska rätten) skiljer sig åt i sina väsentliga element eller inte.⁴⁸ I denna bedömning har hänsyn också tagits till skillnader i subjektiv täckning och vad gäller skattebrotten och skattetilläggen vilket ändamål de olika reglerna har.⁴⁹ Ur rättsäkerhetssynpunkt har detta sätt att se på saken mött kritik, då det ansetts fördelaktigare för den enskilde (och också enklare) att anknyta ett skiljekriterium till gärningens identitet än till brottets.⁵⁰

Hur Europadomstolen har valt att tolka konventionens förbud mot dubbel lagföring och brottsbegreppet, redogörs för under kapitel 3. Under de avsnitten – där flertalet rättsfall från såväl de svenska domstolarna som

⁴² Trechsel och Summers, *Human rights in criminal proceedings*, 4 uppl., 2005, s. 383.

⁴³ Harris, O'Boyle, Bates och Buckley, *Law of the European Convention on Human rights*, s. 751, samt Danelius (2012), s. 612.

⁴⁴ Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental freedoms, para 32.

⁴⁵ Engel m.fl. mot Nederländerna, dom av den 8 juni 1976, målnummer 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5103/71 och 5104/71.

⁴⁶ Engel m.fl. mot Nederländerna, para 35, samt Nowak (2003), s. 142.

⁴⁷ Nowak (2003), a. 243.

⁴⁸ Ekelöf (2006), s. 257.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Träskman (JT 2004-2005), s. 872.

Europadomstolen behandlas, redogörs även för hur tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet har sett ut över tid och hur detta påverkat tolkningen av de svenska skatteförfarandereglerna.

2.2.2 Allmänt om rätten till en rättvis rättegång

Rätten till en rättvis rättegång är en grundläggande rättighet som återfinns i artikel 6 i konventionen. Av regelns första stycke framgår bl.a. att: *”var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag”*. Av andra stycket framgår också att: *”var och en som blivit anklagad för brott skall beaktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts”*.

Artikeln anses vara av så stort grundläggande värde i ett demokratiskt samhälle, att det inte anses tillåtet att tolka den restriktivt.⁵¹ Eftersom det förhåller sig på detta sätt är det också artikel 6 som genererar flest anmälningar till Europadomstolen av alla konventionens rättigheter.⁵² Artikelns syfte är att tillförsäkra den enskilde en rätt att få tvistefrågor (dvs. dennes civila rättigheter och skyldigheter) och anklagelser för brott prövade av en domstol.⁵³ Artikeln omfattar liksom alla konventionsbestämmelserna, alla personer som befinner sig under en konventionsstats jurisdiktion, artikel 1 EKMR.

Som framgår av artikel 6, innehåller den en rad rättssäkerhetsgarantier till skydd för den enskilde bl.a. rätten till en rättvis rättegång och rätt till offentlig förhandling inom skälig tid. Artikeln omfattar dock inte alla rättsliga förfaranden, utan begränsas till att avse *civila rättigheter och skyldigheter* samt *anklagelse för brott*.⁵⁴ För att begreppet *civila rättigheter och skyldigheter* i artikel 6 ska anses ha blivit uppfyllt krävs följande.

- a) *Att det föreligger en reell och seriös tvist mellan en enskild – fysisk eller juridisk – person och annan person eller myndighet,*
- b) *att tvisten gäller en rättighet som har sin grund i den nationella rätten, och*
- c) *att denna rättighet kan karaktäriseras som en civil rättighet.*⁵⁵

För det fall kriterierna i punkterna a – c är uppfyllda har man rätt att få sitt anspråk prövat av domstol. Det är endast i fall då ett rättsligt anspråk

⁵¹ Harris (2009), s. 201.

⁵² Harris (2009), s. 202.

⁵³ Danelius (2012), s 149, Axén Linderl Annica och Leidhammar Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, 1 uppl., 2005, s. 15.

⁵⁴ Danelius (2012), s. 149.

⁵⁵ A.a., s. 149 och 150.

anses uppenbart ogrundat, som det faller utanför artikel 6 första punktens tillämpningsområde.⁵⁶ Vad gäller för uppsatsen aktuella skattefrågor har Europadomstolen i t.ex. målet Ferrazini mot Italien⁵⁷ konstaterat att dessa är hänförliga till statsmaktens hårda kärna.⁵⁸ Innebörden av det är att relationen mellan en skattskyldig och skatteverket i regel inte bör anses gälla civila rättigheter och skyldigheter.⁵⁹ Det är egentligen först i samband med att en skattskyldig person ska åläggas restriktioner som artikelns första punkt kan aktualiseras.⁶⁰

Vad gäller tolkningen av konventionsbegreppet *anklagelse för brott*, torde detta i första hand avse rättegångar i brottmål som leder till ett avgörande gällande om den anklagade personen är skyldig för brottet och i bestämmandet av en påföljd för brottet.⁶¹ Under nästa avsnitt redogörs närmare för hur brottsbegreppet ska tolkas.

2.2.2.1 Tolkingen av brottsbegreppet i konventionen

Som tagits upp under föregående avsnitt, är det flera olika aspekter som man måste ta hänsyn till när man ska tolka brottsbegreppet. Vad som snabbt kan konstateras är dock att det, för att Europakonventionen ska bli tillämplig, krävs att ett brott har varit föremål för en domstolsprövning. Det man måste vara vaksam på är att begreppet *brott* uttrycks olika i artikel 6 EKMR och i artikel 4:7 EKMR. I den förra talar man om *anklagelse för brott* medan man i den senare talar om *brottmålsrättegång*. Frågan som uppstår är om dessa två begrepp kan anses ha samma innebörd. I doktrinen synes man ha kommit fram till att den frågan ska besvaras jakande.⁶² En sådan uppfattning om tolkningen av begreppen stöds ytterligare av konventionsbegreppen bygger på en autonom tolkning, innebärande att enskilda begrepp i konventionstexten inte ska kunna fastslås med referens till ordens mening i den nationella lagstiftningen.⁶³

2.2.2.2 Tolkingen av brottsbegreppet i förhållande till det svenska skattetillägget

Vad gäller tolkningen av konventionens brottsbegrepp och de svenska skatteförfarandereglererna, har dessa vållat problem då det svenska skattetillägget i den nationella rätten är en administrativ sanktion och alltså inte självklart faller under konventionens tillämpningsområde.

⁵⁶ A.a., s. 150.

⁵⁷ Ferrazini mot Italien, dom av den 12 juli 2001 (GC), målnummer 44759/98.

⁵⁸ Ferrazini mot Italien, para. 29-31.

⁵⁹ Ibid., Danelius (2012), s. 159 och Nowak (2003), s. 125.

⁶⁰ Axén Linderl och Leidhammar (2005), s. 15.

⁶¹ Danelius (2012), s. 163.

⁶² Van Dijk, van Hoof, van Rijn och Zwaak, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 3:dje uppl., 1998, s. 980.

⁶³ Rui, *Forbudet mot gjentatt straffefølgning*, 1 uppl., 2009, s. 44.

Europadomstolen har således i dessa fall även att ta ställning till om skattetillägget är att anse som ett brott i konventionens mening (se även tidigare diskussion under avsnitt 2.2.1). Frågan har aktualiserats ett flertal tillfällen i skatterättsliga sammanhang, men mynnade genom en proposition från regeringen 2003, ut i att artikel 4:7 inte hindrade det svenska skatteförfarandets utformning med såväl skattebrott och skattetillägg, eftersom de båda förfarandena skiljer sig åt gällande kraven på subjektiv täckning.⁶⁴ Lagstiftarens bedömning fick till en början stöd i flertalet efterföljande avgöranden i Europadomstolen men denna syn har på senare kommit att ändras, se kapitel 3 som redogör för rättsutvecklingen på området.

2.2.3 Rätten till en rättvis rättegång och rätten till prövning inom skälig tid

Förutom att artikel 6:1 EKMR innehåller ett att det ska vara fråga om *anklagelse för brott* för att regeln ska aktualiseras, innehåller den även två andra rättsäkerhetsgarantier som är värda att ta upp i sammanhanget, nämligen rätten till en rättvis rättegång och rätten till prövning inom skälig tid. Rätten till en rättvis rättegång innebär i korthet att parterna ska vara likställda i processen att den misstänkte inte behöver belasta sig själv och att domstolen måste ange domskäl.⁶⁵ Rätten till en rättvis rättegång är en grundläggande rättssäkerhetsgaranti vars syfte är att ge den enskilde rätt att få tillträde till domstol – domstolsprövning – (eng. access to court).⁶⁶

Den rättssäkerhetsgaranti som kommer att behandlas närmare här, är dock kravet på att rättegången – dvs. den offentliga förhandlingen – ska ske inom skälig tid. Anledningen till att denna garanti får betydelse i diskussionen som skattebrotts- och skattetilläggsförfaranden, är för att dessa kan ta väldigt lång tid att slutföra. Ett dröjsmål i ett skattetilläggsförfarande kan t.ex. vara hänförligt till att omprövningsbeslutet vid Skatteverket och behandlingen vid domstol uppskjutits under en längre tid.⁶⁷ I två svenska mål som tagits upp av Europadomstolen, har det konstaterats att rätten till en effektiv domstolsprövning hade kränkts.⁶⁸ I målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige hade sex och ett halvt år förflutit sedan Västberga Taxi AB överklagade beslutet⁶⁹ och i målet Janosevic mot Sverige tog det omkring två år och nio månader för Janosevic att få sin fråga prövad av Länsrätten⁷⁰, vilket ansågs vara oskäligt lång tid.

⁶⁴ Prop. 2002/2003:106, *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet*, m.m., s. 102 f.

⁶⁵ Axén Linderl, Leidhammar (2005), s 15, och Danelius (2012), s 282.

⁶⁶ Danelius (2012), s. 170.

⁶⁷ Axén Linderl och Leidhammar (2005), s 18.

⁶⁸ Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom av den 23 juli 2002, målnummer 36985/97, och Janosevic mot Sverige, dom av den 23 juli 2002, målnummer 34619/97.

⁶⁹ Västberga Taxi AB mot Sverige, para 101-107.

⁷⁰ Janosevic mot Sverige, para 89-95.

Den 17 november 2014 meddelade Högsta domstolen även prövnings-tillstånd i ett mål där klaganden yrkar på att bli kompenserad med sänkt straff på grund av lång handläggningstid.⁷¹ Målet är dock ännu inte avgjort.

2.2.4 Rätten att betraktas som oskyldig

I artikel 6:2 EKMR presenteras ytterligare en rättssäkerhetsgaranti i form av en presumtion för att den som blivit anklagad för ett brott, ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld fastställts – den s.k. oskyldighetspresumtionen.⁷² Presumtionen innebär i korthet att en brottsmisstänkt person ska betraktas som oskyldig till dess att det finns en fällande dom emot honom.⁷³ Normalt förhåller det sig på det viset att åklagaren har bevisbördan för den tilltalades skuld och att varje tvivel i skuldfrågan ska komma den tilltalade tillgodo (in dubio pro reo).⁷⁴

Oskyldighetspresumtionen är en förutsättning för att en rättegång ska anses rättvis enligt konventionen.⁷⁵ Oskyldighetspresumtionen i artikel 6:2 har ett nära samband med artikel 6:1, i det avseendet där man ska bedöma om en domstol varit opartisk – vilket bl.a. innefattar en bedömning om domstolen haft en förutfattad mening om den misstänktes skuld.⁷⁶ I de fall Europadomstolen har kommit fram till att det skett en kränkning av domstolens opartiskhet på denna grund, har de ansett det vara obehövt att också pröva punkten 2. Det förekommer dock enstaka fall där båda bestämmelserna ansetts blivit kränkta.⁷⁷

En annan förutsättning för oskyldighetspresumtionens vidmakthållande, torde även vara att rättegången mot den misstänkte hålls inom skälig tid. Denna tanke baseras på att en anklagad har svårare att rentvå sig för ett brott ju längre förundersökningen mot honom pågår.⁷⁸ Presumtionen fungerar som en garanti för den enskilde (misstänkte) som alltid ska ha rätt till en rättvis rättegång och inträder redan när dennes situation blivit påverkad av misstanken mot honom eller henne. Detta innebär att oskyldighetspresumtionen kan åberopas redan innan man blivit formellt delgiven en misstanke. Det räcker att misstanken nått den grad att den är skälig.⁷⁹

Vad gäller oskyldighetspresumtionens tillämpningsområde skapar det svenska institutet med skattetillägg vissa gränsdragningsproblem.⁸⁰ Anledningen till detta är att administrativa förfaranden – som skattetillägg enligt

⁷¹ Högsta domstolens beslut av den 17 november 2014, B 488-14, samt Dagens Juridik, 2014-11-20, *Nytt PT i HD i "ne bis in idem"-målet – vill kompenseras med sänkt straff*.

⁷² Danelius (2012), s. 309.

⁷³ Axén Linderl och Leidhammar (2005), s. 16.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Nowak (2003), s. 76.

⁷⁶ Danelius (2012), s. 309.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ A.a., s. 115.

⁷⁹ A.a., s. 355

⁸⁰ A.a., s. 115.

den svenska rätten utgör – i regel gör att oskyldighetspresumtionen inte blir tillämplig. Detta eftersom presumtionen tar sikte på straffrättsliga förfaranden.⁸¹ För att kunna tillämpa oskyldighetspresumtionen på de svenska skattetilläggen, blir det således av avgörande betydelse att utröna om Europadomstolen ser på detta förfarande som administrativt eller straffrättsligt. Frågan hade före 2009 prövats i två fall, i Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige och i Janosevic mot Sverige, i vilka Europadomstolen konstaterat att de svenska reglerna om skattetillägg inte utgjorde en kränkning av artikel 6:2 EKMR och oskyldighetspresumtionen. Grunden för domstolens resonemang kring de svenska skattebestämmelserna, var att möjligheten till återbetalning av skatt utgjorde ett tillräckligt gott skydd för klaganden, varför det administrativa förfarandet ansågs falla utanför konventionens tillämpningsområde.⁸²

Ett problem som aktualiseras genom detta sätt att se på saken är om inte bevisbördans placering gör det väl svårt för klaganden att bevisa sin oskuld, då det inte krävs subjektiv täckning för att ålägga någon ett skattetillägg.⁸³ Detta innebär ju att reglerna om skattetillägg utgör en skuldpresumtion för den klagande, som kan vara svår att motbevisa. Att förelägga en person ett objektivt straffansvar riskerar dels att uppfattas som en godtycklig bedömning och är dels en ovanlig företeelse inom såväl den svenska som europeiska straffrätten.⁸⁴ Den återkommande faktorn torde vara huruvida det svenska skattetillägget ska ses som en administrativ åtgärd eller en straffrättslig (dvs. disciplinär) påföljd. Detta har som nämnts tidigare visat sig vara det avgörande kriteriet för om ett förfarande hamnar inom tillämpningsområdet för artikel 6 eller inte.

2.2.5 Förhållandet mellan artikel och 4 och artikel 6 i konventionen

Det skulle kunna diskuteras om huruvida det skulle gå att tolka in ett förbud mot dubbel lagföring i artikel 6 i konventionen, härlett från den enskildes rätt till en rättvis rättegång. Vad gäller detta tycks dock den framträdande meningen vara att man, då det finns en specifik reglering avseende detta förbud i artikel 4:7 EKMR inte ska göra en så pass långtgående tolkning av artikel 6.⁸⁵ Detta synsätt framstår som logiskt om man tänker på att syftet med tilläggsprotokollen är att ta upp rättigheter som inte sedan tidigare finns upptagna i konventionen.⁸⁶ Det hade dessutom framstått som märkligt att stater som inte ratificerat tilläggsprotokoll 7, ändå skulle bli bundna av en regel som de uttryckligen tagit avstånd ifrån.⁸⁷ Det torde vara ostridigt att

⁸¹ Ibid.

⁸² A.a., s. 124 och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, para 120, och Janosevic mot Sverige, para 108.

⁸³ Nowak (2003), s. 363 ff.

⁸⁴ A.a., s. 363 och s. 124 ff.

⁸⁵ Van Dijk, van Hoof, van Rijn & Zwaak (1998), s. 980.

⁸⁶ Explanatory report on Protocol No. 7, para 2.

⁸⁷ Rui (2009), s. 30.

artikel 4:7 och artikel 6 i konventionen har ett visst samband med varandra. Vad gäller förbudet mot dubbel lagföring, är detta dock ett förbud som explicit härleds ur artikel 4:7 och artikel 6 i konventionen torde inte självständigt kunna innefatta ett sådant skydd för den enskilde.⁸⁸

2.3 Allmänna rättsprinciper

Förutom de konventionsregler som tagits upp under avsnitten ovan, finns en rad rättsprinciper som genomsyrar alla konventionens bestämmelser. I nästkommande avsnitt redogörs för några av dessa principer och hur dessa korrelerar med de svenska skattebrotten och skattetiläggen.

2.3.1 Kravet på förutsebarhet och legalitet

Tanken om förutsebarhet (förutsebarhetsprincipen) är fundamental i de allra flesta rättsordningarna och innebär i stort att en rättsordning ska vara utformad på ett sådant sätt att den enskilde kan förutse konsekvenserna av sitt handlande och vilken påföljd han eller hon kan tänkas åläggas i en viss situation. Kravet på förutsebarhet är rättssäkerhetens kärna där vikten läggs på att rätten är entydig.⁸⁹

Principen har ett nära samband med legalitetsprincipen som i skatterättsligt hänseende innebär att domstolen för att kunna ålägga enskild person en påföljd för skattebrott eller skattetilägg, måste ha stöd i lag för detta, se artikel 7 EKMR och 1:1 st. 3 RF. Den enskilde bör kunna förutse dels vad han eller hon riskerar att dömas för och dels vilket straff denne kan tänkas få. I den senaste skatteförfarandeutredningen från 2013⁹⁰ uppges att det torde vara av stor vikt med hänsyn till den enskilde att klargöra om han eller hon står inför ett administrativt eller straffrättsligt förfarande så tidigt som möjligt för att kunna anses uppfylla kravet på förutsebarhet.⁹¹

Europadomstolens prejudikatskapande verksamhet hjälper till att upprätthålla förutsebarhetsprincipen på så sätt att de vägleder de nationella domstolarna i sina avgöranden.⁹² Tanken om en entydig rättstillämpning såväl inom EU som inom den nationella (svenska) rätten, torde harmonisera väl med skyddet för den enskilde, så att denne kan tolka lagar, rättsprinciper och rättstillämpning på ett förutsebart och kontrollerbart sätt.⁹³

⁸⁸ Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, dom av den 14 september 1999, målnummer 36855/97 och 41731/98, para 6.

⁸⁹ Zila, SvJT 1990 s. 284, *Om rättssäkerhet*.

⁹⁰ SOU 2013:62, *Förbudet mot dubbla förfaranden – och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.

⁹¹ A.a., s. 202.

⁹² Nowak (2003), s. 53.

⁹³ Zila (1990), s. 290.

2.3.2 Kravet på proportionalitet

Kravet på proportionalitet (proportionalitetsprincipen) innebär att åtgärderna som en enskild riskerar att drabbas av på grund av sitt handlande i en viss situation, måste stå i rimlig proportion till de intressen som en regel är avsedd att skydda.⁹⁴ Proportionalitetsprincipen innebär i stort en avvägning mellan hur stort ingreppet är i den enskildes rätt mot hur stort (och starkt) behov det är som ska tillgodoses.⁹⁵

Den tillsynes allmänt vedertagna utgångspunkten torde vara att ingrepp som endast avser egendom eller ekonomiska intressen är mindre allvarliga än kränkningar av en persons frihet och integritet.⁹⁶ Vad som kan anses som proportionerligt och inte får avgöras från fall till fall. Det har dock diskuterats huruvida Sverige går utöver vad som kan anses nödvändigt för att uppnå målen med skattebrotts- och skattetilläggsregleringen och om systemet på den grunden är att anse som oförenligt med kravet på proportionalitet.⁹⁷

⁹⁴ Danelius (2012), s. 53.

⁹⁵ Danelius (2012), s. 53 och och Ekelöf, s. 49.

⁹⁶ Ekelöf (2006), s. 49.

⁹⁷ NJA 2011 s. 444, p. 17.

3 Rättstillämpningen

Som redogjorts för under kapitlena ovan, är det av vikt att utreda konventionens brottsbegrepp och vad detta begrepp ska innefatta, för att kunna göra en bedömning av om skattetillägget ska falla under konventionens tillämpningsområde. Under de senaste åren har det förekommit omfattande tolkningsdiskussioner angående hur man ska se på vissa av de nationella domstolarnas administrativa förfaranden, dvs. för Sveriges del på skattetilläggen.

Då rättsutvecklingen kommit att förändras efter 2009 – och för Sveriges del ytterligare under 2013 – har fokus lagts på att dels redogöra för hur rättstillämpningen såg ut innan dessa förändringar av tolkningssättet gjordes, vad som föranledde Europadomstolens förändrade syn på tolkningen 2009 samt vad som föranledde de svenska domstolarnas förändrade syn på rättsläget under 2013. Under de olika avsnitten genomgås såväl fall från Europadomstolen som fall från de svenska domstolarna.

I efterföljande kapitel redogörs sedan för de diskussioner kring tolkningen av brottsbegreppet som förts, vilka effekter de senare avgöranden fått på den svenska rätten och vilka rättsmedel som finns att tillgå för dem som blivit dömda under tiden som tolkningsdiskussionerna har pågått.

3.1 Europadomstolens tolkning av brottsbegreppet före 2009

I målet **Gradinger mot Österrike**⁹⁸ hade den sökande framfört ett fordon i alkoholpåverkat tillstånd, varigenom han vållat en cyklists död.⁹⁹ Den sökanden blev först dömd i domstol för vållande till annans död. Domstolen fann i sitt avgörande inte att sökanden hade druckit så mycket att det skulle få någon straffskärpande verkan.¹⁰⁰ Intaget av alkohol i samband med olyckan, var dock något som hade beaktats i domen. Efter det att domen hade vunnit laga kraft, ålades sökanden en administrativ sanktion avseende en överträdelse av den Österrikiska trafiklagen.¹⁰¹ Sanktionen avsåg böter för att sökanden hade framfört ett fordon i alkoholpåverkat tillstånd. Europadomstolen fann i detta fall att förfarandena stod i strid med artikel 4:7 EKMR. Grunden för Europadomstolens resonemang var att det i detta fall var fråga om *samma faktiska handling* och att detta var något som den nationella domstolen också hade tagit hänsyn till i sin dom. Mot bakgrund

⁹⁸ Gradinger mot Österrike, dom av den 23 oktober 1995, målnummer 15963/90. Tillägg: sammanfattningen av detta rättsfall gjordes under fördjupningskursen: *Brottmålsrättegången – från förundersökning till slutlig dom*, kurskod: JUEN10, handledare: Christoffer Wong, VT 2009. Sammanfattningen har inte publicerats.

⁹⁹ A.a., para 7.

¹⁰⁰ A.a., para 8.

¹⁰¹ A.a., para 9.

av detta ska beaktandet av alkoholintaget i den första domen omfattas av domens rättskraft, även om omständigheten i sig inte genererat ett straff.¹⁰²

I målet **Oliveira mot Schweiz**¹⁰³ rörde en sökande, som p.g.a. snö i körfältet, först krockat med en mötande bil och därefter kolliderat med ytterligare en bil där föraren av det senare fordonet ådrog sig allvarliga skador. Sökanden blev i detta fall ålagd en bot för att hon brast i kontrollen över sitt fordon och därefter ålagd ytterligare en bot för att hon tillfogat en annan person allvarlig skada. I fallet uttalade Europadomstolen att man vid bedömningen om det var fråga om samma brott, hade att avgöra om de två från varandra skilda åtalerna var en del av samma faktiska handling. Den kom här fram till att trots att det rörde sig om samma gärning det var fråga om två olika brott och att det således inte var fråga om en otillåten dubbelbestraffning i konventionens mening.¹⁰⁴

I målet **Ponsetti och Chesnel mot Frankrike** som gällde ett mål där sökanden efter det att en skattemyndighets beslut blivit slutligt blev dömd till fängelse för skattebedrägeri. Europadomstolen resonerade här utifrån att de brott som sökanden ansågs ha gjort sig skyldig till, inte kunde anses vara samma brott enligt konventionens mening då dessa skilde sig åt vad gäller den subjektiva täckningen och det var därför inte fråga om en otillåten dubbelbestraffning.¹⁰⁵

I ett mål hänförligt till den svenska frågan om problematiken kring skattebrott och skattetillägg, **Rosenquist mot Sverige**¹⁰⁶, prövades frågan om en person både bli ålagd tilläggsskatt och därefter dömas för skattebedrägeri. Även i detta fall resonerade Europadomstolen utifrån att de olika förfarandena skilde sig åt vad gäller kravet på subjektiv täckning. Till detta lade den även till att det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg skiljer sig åt, vad gäller de olika förfarandenas syften.¹⁰⁷ Vid en samlad bedömning kom Europadomstolen fram till att skattebrottsförfarandet och skattetilläggsförfarandet skiljer sig åt i sina väsentliga element och att det därför inte kunde anses vara fråga om en otillåten dubbelbestraffning i detta fall.¹⁰⁸

¹⁰² A.a., para 55.

¹⁰³ Oliveira mot Schweiz, dom av den 30 juli 1998, målnummer 25711/94.

¹⁰⁴ Oliveira mot Schweiz, para 26 f.

¹⁰⁵ Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, para 5.

¹⁰⁶ Rosenquist mot Sverige (2004), beslut av den 14 september 2004, målnummer 60619/00.

¹⁰⁷ A.a., ”The law”

¹⁰⁸ Ibid.

3.2 De svenska domstolarnas tolkning av brottsbegreppet före 2009

3.2.1 Högsta domstolen

Europadomstolens praxis på området följdes även inom den svenska rättstillämpningen. I mål **NJA 2000 s. 622** gjorde sökanden gällande att det förelåg hinder mot att döma honom för skattebrott, eftersom han redan sedan tidigare ålagts ett skattetillägg för gärningarna. Kärnfrågan i detta mål blev om ett utdömt skattetillägg kunde tillmätas rättskraftsverkan i förhållande till ett senare åtal. Högsta domstolen uttryckte i sina domskäl att förbudet mot dubbel lagföring (*ne bis in idem*) är en viktig rättsstatlig princip som bl.a. finns upptagen i EKMR. De påpekade vidare att begreppet brott ska ges en autonom tolkning och att detta skulle kunna komma att påverka den nationella rätten. För att utröna vad som skulle anses vara samma brott använde sig Högsta domstolen av Engelkriterierna. De diskuterar vidare kring att det svenska systemet med skattetillägg har diskuterats flitigt vad gäller frågan om denna ska falla under konventionens begrepp *anklagelse för brott*.¹⁰⁹

I bl.a. SOU 1996:116 har man kommit fram till att det svenska förfarandet inte ska anses omfattas av artikel 6 (vilket visserligen har mött viss kritik).¹¹⁰ Högsta domstolen argumenterar vidare utifrån att det för att underkänna den ordning med skattebrott och skattetillägg som finns i svensk praxis, måste det finnas klart stöd för underkännandet i konventionen, men att sådant stöd saknas i detta fall. Eftersom konventionen – i sitt förbud mot dubbel lagföring – talar om samma brott och inte om samma gärning och hänvisar till *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*. Eftersom skattebrotten och skattetilläggen skiljer sig vad kravet på subjektiv täckning, menade Högsta domstolen att det inte kunde anses vara fråga om samma överträdelse i konventionens mening och det var på den grunden inte fråga om en otillåten dubbelbestraffning i detta fall.¹¹¹

3.2.2 Regeringsrätten

Frågan om både ådömandet av skattebrott och skattetillägg utgjorde en otillåten form av dubbel lagföring, behandlades även i mål **RA 2002 ref 79**. I detta mål hade dock den sökanden först fällts till ansvar för skattebedrägeri (skattebrott) och därefter påförts ett skattetillägg. Kärnfrågan i detta mål handlade således inte, så som i NJA 2000 s 622, om frågan om skattetilläggets rättsverkan, utan mer renodlat om förfarandet var förenligt med artikel 4:7 EKMR. I målet framhöll Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen), liksom Högsta domstolen i NJA 2000 s 622, att det

¹⁰⁹ NJA 2000 s. 622, ”domskälen avseende tillämpningen av artikel 6 EKMR”.

¹¹⁰ Ibid., samt SOU 1996:116, *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen*, s. 19.

¹¹¹ NJA 2000 s. 622 ”domslutet”.

är av stor vikt att en enskild som dömts eller frikänts för att brott ska kunna veta att denne inte kommer att prövas för samma sak en gång till. I sin bedömning diskuterade Regeringsrätten skillnaden i kravet på subjektiv täckning vad gäller skattebrott och skattetillägg och kom fram till att skattetillägget är en schabloniserad sanktion vars syfte är att förhindra bristande noggrannhet vid deklaration samt att det varken krävs uppsåt eller oaktsamhet för att bli ålagd ett skattetillägg. Skattebrotten och skattetilläggen skiljer sig av den anledningen i åt sina väsentliga rekvisit och kan av den anledningen inte heller ses som ett och samma brott i konventionens mening. Mot bakgrund av detta resonemang kunde utdömandet av de båda påföljderna inte anses strida mot artikel 4:7 EKMR.¹¹²

3.3 Europadomstolens förändrade syn på tolkningen av brottsbegreppet 2009

Det var i målet **Zolotukhin mot Ryssland**¹¹³ som Europadomstolen presenterade ett förändrat synsätt på tolkningen av vad som skulle anses falla under begreppet samma brott. Målet handlade om en berusad militär, Sergey Zolotukhin, som den 4 januari 2002, tog med sin flickvän in på militärt område. När han blev gripen och förd till en polisstation uppträdde han oförskämt och förolämpade poliserna. Beteendet fortsatte även då han förflyttades till en annan polisstation och han hotade bl.a. en major som fanns med i bilen.¹¹⁴ Med anledning av sitt uppförande ansågs Zolotukhin ha gjort sig skyldig till lindrigt störande beteende och vägran att följa polismans order – dvs. två administrativa förseelser.¹¹⁵ För dessa förseelser dömdes Zolotukhin till tre dagars frihetsberövande, vilket inte kunde överklagas och som verkställdes direkt.¹¹⁶

Den 23 januari 2002 inleddes ett brottmålsförfarande mot Zolotukhin, där han anklagades för bedrägligt beteende.¹¹⁷ Zolotukhin kom dock att frikännas för detta brott, då han inte ansågs ha betett sig så illa att han skulle kunna dömas i ett brottmål. Han dömdes dock för de andra åtalpunkterna som han stod åtalade för.¹¹⁸ Zolotukhin överklagade domen och menade att det skett en kränkning av artikel 4:7 EKMR, då han blivit åtalad två gånger för samma brott.¹¹⁹

¹¹² RÅ 2002 ref. 79.

¹¹³ Zolotukhin mot Ryssland, dom av den 10 februari 2009 (GC), 14939/03. Tillägg: sammanfattningen av detta rättsfall gjordes under fördjupningskursen: *Brottmålsrättegången – från förundersökning till slutlig dom*, kurskod: JUEN10, handledare: Christoffer Wong, VT 2009. Sammanfattningen har inte publicerats.

¹¹⁴ A.a., para 13-17.

¹¹⁵ A.a., para 14 samt artiklarna 158 och 165 i RSFSR Code Administrative Offences.

¹¹⁶ A.a., para 19.

¹¹⁷ A.a., para 21 och artikel 213 § 2 (b) i the Criminal Code.

¹¹⁸ A.a., para. 23 och 24 samt artiklarna 318 och 319 i the Criminal Code.

¹¹⁹ A.a., para 47.

I sitt avgörande prövad Europadomstolen först om den första *administrativa* sanktionen som Zolotukhin dömts till, skulle anses ha straffrättslig karaktär och således falla under artikel 4:7:s tillämpningsområde. Då det i detta fall var fråga om en frihetsberövande påföljd, menade Europadomstolen att gärningen var att anse som ett brott i konventionens mening och att själva syftet med artikel 4:7 var att förhindra upprepningar av ett förfarande som redan avgjorts genom ett slutligt beslut.¹²⁰ Europadomstolen beaktade även Engelkriterierna och kom fram till att det administrativa förfarandet i förevarande fall var att jämställa med ett straffrättsligt förfarande.¹²¹

Europadomstolen tog i sin bedömning även hänsyn till om det i målet var fråga om samma brott (*idem*).¹²² Europadomstolen kom här fram till att två eller flera brott som antingen är identiska eller i det närmaste identiska strider mot förbudet om dubbel lagföring i artikel 4:7 EKMR.¹²³ Mot bakgrund av detta resonemang kom Europadomstolen den 10 februari 2009 slutligen fram till att påföljden som Sergey Zolotukhin dömdes för, i allt väsentligt rörde samma brott som han redan dömts för i det administrativa förfarandet. En kränkning av artikel 4:7 EKMR hade därför skett.¹²⁴

I ett efterföljande mål, **Ruotsalainen mot Finland**¹²⁵, blev den sökande stoppad i en trafikkontroll, där det uppdagades att denne körde med ett lägre beskattat drivmedel än vad som var tillåtet.¹²⁶ På grund av detta ålades han att betala ett strafföreläggande för ringa skattebedrägeri.¹²⁷ Efter det att strafförelägandet vunnit laga kraft inleddes ett förvaltningsförfarande där den skattemässiga skillnaden för det drivmedel han kört med och det som skulle ha använts påfördes.¹²⁸ De sökande vände sig till Europadomstolen och menade att det hade skett en kränkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR.

Europadomstolen använde sig, liksom i Zolotukhinmålet, av Engelkriterierna för att avgöra om förfarandena var att anse som straffrättsliga eller inte.¹²⁹ Europadomstolen kom i sin bedömning fram till att båda förfarandena mot sökanden var av straffrättslig natur, även om det ena förfarandet klassificerades som förvaltningsrättsligt i den nationella (finska) rätten.¹³⁰ Domstolen framhöll även att omständigheterna i de båda förfarandena var väsentligen desamma. Den enda skillnaden mellan de två brotten var att det ena krävde subjektiv täckning, vilket Europadomstolen

¹²⁰ A.a., para 49.

¹²¹ A.a., para 53-57.

¹²² A.a., para 58 och 59.

¹²³ A.a., para 97.

¹²⁴ A.a., para 120-122.

¹²⁵ Ruotsalainen mot Finland, dom av den 16 juni 2009, målnummer 13079/03. Tillägg: sammanfattningen av detta rättsfall gjordes under fördjupningskursen: *Brottmålsrättegången – från förundersökning till slutlig dom*, kurskod: JUEN10, handledare: Christoffer Wong, VT 2009. Sammanfattningen har inte publicerats.

¹²⁶ A.a., para 6.

¹²⁷ A.a., para 7.

¹²⁸ A.a., para 7-9.

¹²⁹ A.a., para 43-46.

¹³⁰ A.a., para 47.

inte fann tillräckligt för att det skulle anses röra sig om två olika brott.¹³¹ På dessa grunder fann Europadomstolen därför att det hade skett en kränkning av artikel 4:7 EKMR.

3.4 De svenska domstolarnas tolkning av brottsbegreppet efter 2009

3.4.1 Högsta domstolen

Efter Europadomstolens ”nya” tolkning i målet Zolotukhin mot Ryssland kom det svenska skatteförfarandet att prövas av Högsta domstolen i målen **NJA 2010 s. 168 I och II**.¹³² Sannolikt för att utröna om det nya avgörandet hade någon påverkan på hur frågan om skattebrott och skattetillägg skulle behandlas i den nationella rätten.

I NJA 2010 s 168 I och II togs åter frågan om det svenska systemet med dubbla sanktioner avseende skattebrott och skattetillägg upp. Efter de nya avgörandena från Europadomstolen ville man få prövat om det svenska skatteförfarandet fortfarande kunde anses förenligt med artikel 4:7 EKMR, eller om den nya tolkningen från Europadomstolen medförde att det svenska skattesystemet nu skulle anses stå i strid med regeln.¹³³

I sitt avgörande påpekar Högsta domstolen att den praxis som finns från Europadomstolen delvis är motsägelsefull och hänvisar bl.a. till målen Gradinger mot Österrike och Oliveira mot Schweiz.¹³⁴ Europadomstolen går därefter ingående igenom Zolotukhindomen (som vid tillfället var ny på området) och konstaterade att man i bedömningen har att ta hänsyn till de konkreta faktiska omständigheterna och om dessa är identiska eller väsentligen desamma.¹³⁵ Högsta domstolen konstaterar att Europadomstolen i och med sina senare avgöranden på området, frångått tidigare praxis och att skillnader vad gäller de subjektiva rekvisiten eller sanktionernas syfte, inte längre kan tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen.¹³⁶ Med detta kan man enligt Högsta domstolen dra slutsatsen att Europadomstolens nya praxis har minskat möjligheterna att meddela flera sanktioner för samma brott.¹³⁷ Högsta domstolen argumenterar vidare utifrån att artikel 4:7 EKMR, liksom den svenska motsvarigheten i RB 30:9, endast tar sikte på en lagakraftvunnen dom och att konventionen saknar en motsvarighet till den svenska litispensbestämmelsen.¹³⁸ Konventionen kan således inte på den grunden anses utgöra något hinder mot parallella

¹³¹ A.a., para 56.

¹³² I = B 5498-09 och II = B 2509-09.

¹³³ NJA 2010 s. 168 I och II, s. 168

¹³⁴ A.a., p. 6.

¹³⁵ A.a., p. 10.

¹³⁶ A.a., p. 16-18

¹³⁷ A.a., p. 19.

¹³⁸ A.a., p. 23 (jfr. 45:1 RB).

förfaranden. Det torde dock, för att ett dubbelt förfarande ska anses tillåtet, kunna krävas att ett sådant förfarande varit förutsebart för den enskilde och att det förekommer ett tidsmässigt samband mellan de båda förfarandena.¹³⁹ Då konkurrens mellan Europadomstolens tolkning av konventionen och nationell rätt uppstår, har Högsta domstolen uttalat att det för att kunna underkänna det svenska förfarandet med sanktioner för både skattebrott och skattetillägg måste finnas klart stöd för det i konventionen.¹⁴⁰ I förevarande fall ansågs något stöd inte finnas, varför Europadomstolen kom därför fram till att det svenska förfarandet trots ny praxis på området inte kunde anses strida mot artikel 4:7 EKMR.¹⁴¹

Mål **NJA 2011 s 444** väckte åklagaren vid Lunds tingsrätt åtal mot P.H. för grovt skattebrott avseende inkomst åren 2001-2004, vilket denne dömdes för. P.H. överklagade domen till Hovrätten över Skåne och Blekinge och begärde att målet skulle avvisas. Som grund för sin talan anförde P.H. att han redan hade blivit påförd skattetillägg för de påstådda oriktiga uppgifterna och därmed redan straffats för de gärningar som åklagaren ville lägga honom till last. Att ålägga honom dubbla sanktioner stred enligt P.H. om förbudet mot dubbel lagföring i artikel 4:7 EKMR. Hovrätten avtog dock P.H:s yrkande. P.H. överklagade då domen till Högsta domstolen med samma yrkande om att målet skulle avvisas. Till detta anförde P.H. i andra hand att Högsta domstolen skulle inhämta ett förhandsavgörande från Europadomstolen.¹⁴² Högsta domstolen avtog dock P.H:s begäran om att förhandsavgörande skulle inhämtas och meddelade vidare inte prövningstillstånd, vilket gjorde att Hovrättens avgörande stod fast.¹⁴³ Som grund för sin bedömning anförde Högsta domstolen bl.a. att beslutet att påföra P.H. skattetillägg och döma honom för skattebrott hade fattats med uteslutande stöd i den nationella rätten och att det alltså inte var fråga om tillämpning av någon unionsrätt i förevarande fall.¹⁴⁴ Vad gäller frågan om att meddela prövningstillstånd, förelåg inte sådana omständigheter i detta fall.¹⁴⁵

Den 9 juni 2009 åtalades **Hans Åkerberg Fransson** vid Haparanda tingsrätt för bl.a. grovt skattebrott avseende inkomst åren 2004 och 2005.¹⁴⁶ Genom ett omprövningsbeslut från den 24 maj 2007, hade dock Åkerberg Fransson redan påförts ett skattetillägg för perioden. Grunden för beslutet om påförandet av skattetillägg grundade sig på samma oriktiga uppgift, som nu gjordes gällande i brottmålsförfarandet. Haparanda tingsrätt valde därför att inhämta ett förhandsavgörande från Europadomstolen, för att utreda om förfarandet stred mot artikel 4:7 EKMR och artikel 50 i Europeiska unionens stadga.¹⁴⁷ Haparanda tingsrätt ville även bringa klarhet i om klart

¹³⁹ A.a., p. 24.

¹⁴⁰ A.a., p. 37.

¹⁴¹ A.a., p. 32 och 33.

¹⁴² NJA 2011 s. 444, p 1 och 2.

¹⁴³ A.a., p. 16 och 17.

¹⁴⁴ A.a., p. 15.

¹⁴⁵ A.a. p. 17.

¹⁴⁶ Haparanda tingsrätt, mål B 550-09.

¹⁴⁷ Åklagaren mot Åkerberg Fransson, dom av den 26 februari 2013, målnummer C-617/10.

stöd-doktrinen (vilken inte kommer att behandlas ingående här) var förenlig med EU-rätten.¹⁴⁸

Vad gäller frågan om det svenska skatteförfarandet kan anses förenligt med principen om *ne bis in idem*, framhöll Europadomstolen att de åtgärder som vidtagits i det första förfarandet måste ha vunnit laga kraft och ha varit av straffrättslig karaktär för att det ska kunna anses vara fråga om ett dubbelt förfarande. Förbudet mot dubbel lagföring utgör dock inte per se hinder för att tillämpa en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner.¹⁴⁹

För att bedöma om det svenska skattetillägget skulle kunna anses vara av straffrättslig karaktär, påpekade Europadomstolen att det borde göras med utgångspunkt i Engelkriterierna.¹⁵⁰ Europadomstolen kom i och med detta fram till att unionsrätten inte kan fastställa vilka slutsatser en nationell domstol ska dra när en regel i den nationella lagstiftningen står i strid med bestämmelserna i konventionen.¹⁵¹ Det ankommer i sådana fall den nationella (svenska) domstolen att själv bedöma om sanktionen ska anses ha straffrättslig karaktär. Europadomstolen tar inte ställning till hur den frågan ska besvaras, men framhäver att det inte står den svenska domstolen helt fritt att bedöma frågan, utan detta ska göras med utgångspunkt i Engelkriterierna.¹⁵²

Mot bakgrund av Europadomstolens tvetydiga uttalande, anförde Haparanda tingsrätt följande i sin dom.

*(...) Sambandet mellan de konkreta fakta som åklagaren har lagt till grund för åtalet avseende bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll och de fakta som legat till grund för de skattetillägg som Hans Åkerberg Fransson (...) påförts, kan enligt tingsrätten inte sägas på något sätt avvika från vad som normalt är fallet i den aktuella typen av mål (...)*¹⁵³

Tingsrätten ansåg därför inte att de beslutade skattetilläggen hindrade åtal avseende bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.

3.4.2 Regeringsrätten

I målet **RÅ 2009 ref. 94** prövades frågan om huruvida förfarandet då en person av allmän domstol blivit dömd för skatteförseelse och därefter påförd skattetillägg av Skatteverket stred mot artikel 4:7 EKMR. Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) började med att konstatera att de dubbla förfarandena var förenliga med den svenska rätten och att det således

¹⁴⁸ A.a., para 15 p. 1.

¹⁴⁹ A.a., para 33 och 34.

¹⁵⁰ A.a. para 35 och Engel m.fl. mot Nederländerna.

¹⁵¹ A.a., para 49.

¹⁵² A.a., para 35.

¹⁵³ Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, s. 12.

endast återstod att avgöra om den svenska regleringen stod i överensstämmelse med konventionens bestämmelser. Regeringsrätten diskuterade Europadomstolens bedömning i Zolotukhindomen och konstaterade att det råder osäkerhet på hur pass stor vikt det är tänkt att den domen ska få på det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg.¹⁵⁴ Regeringsrätten gick vidare igenom möjligheterna att inom den nationella rätten samordna påföljder, vilket är ett särskiljande drag för den svenska rättstillämpningen.¹⁵⁵ Regeringsrätten pekar på att just administrativa sanktioner, t.ex. skattetillägg, i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen även om detta inte anges uttryckligen i domen.¹⁵⁶ Regeringsrätten poängterar att den nya praxis som presenterats under 2009 från Europadomstolen visserligen tyder på en utveckling av tidigare gällande praxis, men att de tolkningarna inte blir tillämpliga på det svenska skattesystemet. Regeringsrätten menar därför att det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg inte kan anses stå i strid med artikel 4:7 EKMR.¹⁵⁷

3.5 Den svenska domstolens förändrade syn på brottsbegreppet 2013

3.5.1 Högsta domstolen

I målet **NJA 2013 s. 502**, där dom meddelades den 11 juni 2013, åtalade åklagaren PMP för grovt bokföringsbrott avseende tre transaktioner under inkomståren 2005-2007.¹⁵⁸ I Hovrätten var PMP också åtalad för försvårande av skattekontroll, vilket han dock inte dömdes för.¹⁵⁹ PMP överklagade domen och framförde att beslut om skattetillägg för inkomståren 2005-2007 samt 2006-2008 redan ålagts honom i november 2009 och att inget av besluten hade vunnit laga kraft när åtalet om skattebrott inleddes 2010. PMP menade därför att förfarandet stred mot artikel 4:7 EKMR.¹⁶⁰

Frågan i målet kom att gälla om besluten av skattetillägg utgjorde hinder för att pröva åklagarens talan i brottmålet. I sitt avgörande börjar Högsta domstolen med att diskutera omständigheten att skattetillägg och skattebrott prövas i olika förfaranden och möjligheten att samordna handläggningen mellan dessa.¹⁶¹ Högsta domstolen konstaterar att de svenska skattereglerna inte innebär att den allmänna domstolen alltid måste invänta ett

¹⁵⁴ RÅ 2009 ref. 94, ”Regeringsrättens domskäl”.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ NJA 2013 s. 502, p. 1 och 3.

¹⁵⁹ A.a., p. 3.

¹⁶⁰ A.a., p. 4 och 5.

¹⁶¹ A.a., p. 9.

lagakraftvunnet avgörande från skatteprocessen, men att grundtanken är att den allmänna domstolen inte ska göra egna bedömningar av vad som ska anses vara en oriktig uppgift i komplicerade skatterättsliga frågor och därför oftast inväntar ett beslut från Skatteverket.¹⁶²

Vad gäller rätten att inte bli lagförd två gånger för samma brott så återfinns dessa regler i artikel 4:7 EKMR (och i artikel 50 i stadgan). Det konstateras att bedömningen tidigare varit att skattebrott och skattetillägg inte ansetts vara samma brott, då de skiljer sig åt i kravet på subjektiv täckning och tjänar olika syften.¹⁶³ Högsta domstolen argumenterar därefter utifrån att rättsläget avseende detta numera ändrats i och med avgörandena i Zolotukhin mot Ryssland, Routsalainen mot Finland, Åklagaren mot Åkerberg Fransson m.fl.¹⁶⁴ Avgörande för bedömningen av om två förfaranden ska anses avse samma brott, torde nu istället göras med utgångspunkt i de faktiska omständigheterna.¹⁶⁵ Det ska också bedömas om skattetillägget ska anses ha en straffrättslig karaktär. Med hänvisning till bl.a. Rosenquist mot Sverige konstaterar Högsta domstolen att skattetilläggen ska anses vara av straffrättslig karaktär, oaktat hur skattetilläggen klassificeras i den nationella rätten.¹⁶⁶

Kärnfrågan i målet blev att avgöra om skattetillägget och skattebrotten kan anses avse samma gärning i förevarande fall. Högsta domstolen konstaterar här att i de fall skattetillägget och skattebrottet baserar sig på samma uppgift och grundar sig i samma faktiska omständighet, bör de anses som samma brott enligt artikel 4:7 EKMR:s mening (och då även artikel 50 i stadgan).¹⁶⁷

Slutligen behandlar Högsta domstolen även frågan om förbudet mot att bli lagförd två gånger gäller när det pågår ett förfarande om skattetillägg eller endast när detta förfarande är avslutat.¹⁶⁸ Vad gäller denna fråga kommer Högsta domstolen fram till att det ska anses föreligga hinder mot åtal för skattebrott, även om beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft.¹⁶⁹ Mot bakgrund av vad Högsta domstolen anfört, ska därför åtalet mot PMP avvisas vad gäller det grova skattebrott som avser hans inkomstskatt (åtalpunkten 3), eftersom han i den delen påförts skattetillägg för samma påstått oriktiga uppgift.¹⁷⁰

¹⁶² A.a., p. 10.

¹⁶³ A.a., p. 15.

¹⁶⁴ A.a., p. 17-20.

¹⁶⁵ A.a., p. 21.

¹⁶⁶ A.a., p. 34-36 och Rosenquist mot Sverige (2004).

¹⁶⁷ A.a., p. 39.

¹⁶⁸ A.a. p. 67.

¹⁶⁹ A.a., p. 71 (jfr 45:1 RB).

¹⁷⁰ A.a., p. 73.

3.5.2 Högsta Förvaltningsdomstolen

Även Högsta förvaltningsdomstolen har i sin praxis under 2013 kommit fram till att skattetillägg inte längre kan kombineras med ett brottmålsförfarande avseende samma sak.¹⁷¹ I målet **HFD 2013 ref. 71** från den 29 oktober 2013, redogör domstolen för att skattetillägget är att anse som sanktion av straffrättslig karaktär och att den därför faller inom artikel 4:7 EKMR:s tillämpningsområde. Den argumenterar vidare kring att Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 (tidigare benämnt B 4946-12) frångått tidigare praxis och konstaterat att det svenska systemet med både skattebrotts- och skattetilläggsstraff strider mot artikel 4:7 EKMR, detta huvudsakligen med hänvisning till Europadomstolens pleniavgörande i Zolotukhinmålet och EU-domstolens avgörande i målet Åklagaren mot Åkerberg Fransson. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i den bedömning som Högsta domstolen kommit fram till i NJA 2013 s. 502 och menar därför att det finns skäl att frångå tidigare praxis på området.¹⁷²

¹⁷¹ Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsprocessrättens grunder*, 10:nde uppl., Jure Förlag AB, Stockholm, 2014, s. 143, samt HFD 2013 ref. 71, dom av den 29 oktober 2013.

¹⁷² HFD 2013 ref. 71, ”Högsta förvaltningsdomstolens bedömning”.

4 Diskussioner och utredningar

4.1 Innan Zolotukhindomen meddelades

Även innan Europadomstolen meddelade sin dom i Zolotukhinmålet fördes diskussioner på det svenska skatteområdet om vad som skulle anses vara samma brott i konventionens mening och huruvida skattebrotten och skattetilläggen uppfyllde dessa krav. Lindkvist framhöll, i en artikel från 2008¹⁷³, denna diskussion med hänvisning till bl.a. Oliveira mot Schweiz, Ponsetti Chesnel mot Frankrike och Rosenquist mot Sverige. Tyngdpunkten för vad som skulle anses vara samma brott låg på det abstrakta rättsfaktumet och att det gällande rättsläget gjorde att det var tillåtet att både påföra en person skattetillägg och döma densamme för skattebrott.¹⁷⁴ Enligt Lindkvists mening kunde det dock inte uteslutas att skattebrotten och skattetilläggen innehöll samma väsentliga element och att farerekvisitet skulle ses som ett objektiva och inte ett subjektiva rekvisit.¹⁷⁵ Vid ett sådant resonemang skulle man enligt Lindkvist kunna påstå att det svenska förfarandet innebär en otillåten dubbelbestraffning i strid med artikel 4:7 EKMR.¹⁷⁶

4.2 I samband med Zolotukhindomen

I och med att Europadomstolen under 2009 presenterade ett nytt synsätt på tolkningen av vad som ska anses vara samma brott, har frågan om deras resonemang, i framförallt Zolotukhindomen, kommer att få någon påverkan på den svenska rätten vad gäller skattebrott och skattetillägg diskuterats flitigt i olika forum. I skatteförarandeutredningen från 2009 framhålls det att rättsläget är osäkert.¹⁷⁷ Med hänvisning till bl.a. Rosenquistmålet argumenteras det utifrån att det svenska skattetillägget skiljer sig så pass mycket från skattebrottet att det fortfarande torde vara så att man kan anse dessa vara två olika brott.¹⁷⁸ Det diskuterades vidare kring att Zolotukhinmålet gällde ett helt annat rättsområde och att detta därför kunde vara svårt att applicera på de svenska skattereglerna. Det poängteras att Europadomstolen visserligen utgår de faktiska omständigheterna i målet vid bedömningen av vad som ska anses vara samma brott. Det som inte preciseras närmare är dock om den med fakta menar konkreta eller abstrakta rättsfakta. Den enda slutsats som man torde kunna dra av Europadomstolens resonemang är att det i framöver inte kommer att räcka med skillnader i den

¹⁷³ Lindkvist, Skattenytt nr. 12 2008, "Samma väsentliga element" och dubbelbestraffningsförbudet – förändrat rättsläge?, s. 776 ff.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ Almgren och Leidhammar (2006), s. 163 f.

¹⁷⁶ Lindkvist (2008), 779 f.

¹⁷⁷ SOU 2009:58, Skatteförarandet, s 563.

¹⁷⁸ A.a., s 564.

subjektiva täckningen och sanktionernas syften för att det ska kunna anses vara fråga om två från varandra skilda brott.¹⁷⁹

Utredningen kritiserades dock flitigt av de svenska skattejuristerna på området, som pekade på att Europadomstolen i Zolotukhinmålet dömt i s.k. stor kammare och av allt att döma ville förändra gällande praxis och stärka skyddet för den enskilde vad gäller straffbarheten vid dubbla förfaranden.¹⁸⁰ Lindkvist framhåller här att man – för att kunna bestämma rättskraftens omfattning – är av avgörande vikt att utröna om Europadomstolen i Zolotukhinavgörandet menar konkreta eller abstrakta rättsfakta. Enligt Lindkvist tyder Europadomstolens resonemang på att det är de konkreta rättsfaktumen som avses och att det vid en sådan bedömning därför inte längre går att hävda att skattebrotten och skattetilläggen inte är att anse som samma brott.¹⁸¹ Lindkvists resonemang vinner stöd hos Leidhammar, som även han menar att rättsläget måste anses förändrat i och med Zolotukhinmålet.¹⁸² I det senare målet – Ruotsalainen mot Finland – prövas dessutom liknande skatteregler med hänvisning till Zolotukhinavgörandet, vilket pekar på att Europadomstolen faktiskt haft för avsikt att detta avgörande skulle komma att inflytande även på andra rättsområden.¹⁸³

Lindkvist har, i en artikel från 2010¹⁸⁴, diskuterat problematiken kring att det i konventionen inte finns någon motsvarande regel om litispensens som det finns i den svenska rätten, (jfr 45:1 RB). I artikel 4:7 EKMR framgår att en person måste ha blivit slutligt frikänd eller dömd för ett brott för att regeln ska aktualiseras. Litispensregleringen i RB 45:1 torde således utgöra ett mer långtgående skydd för den enskilde då det här finns ett förbud mot att pröva en sak som redan är föremål för prövning i ett annat mål. Lindkvist framhåller att det, i de fall då svenska lagar är mer fördelaktiga för den enskilde än konventionens bestämmelser, inte torde föreligga något hinder mot att använda de svenska reglerna i första hand.¹⁸⁵

F.d. justitierådet Johan Munck har, i en artikel från 2010¹⁸⁶, diskuterat frågan om de svenska skattereglernas tillämplighet med artikel 4:7 EKMR. Han pekar på att det sedan länge är utrett att de svenska skattetilläggen är att anse som ett straff i konventionens mening.¹⁸⁷ Vidare konstaterar han mot bakgrund av målen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, NJA 2000 s 622 och Rosenquist mot Sverige att det svenska förfarandet med skattebrott och

¹⁷⁹ A.a., s 565.

¹⁸⁰ Lindkvist, Skattenytt nr. 5, 2009, *Rättsfall – Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?*

¹⁸¹ Ibid.

¹⁸² Leidhammar, FAR SRS INFO nr. 10 2009, *Inte otillåten dubbelbestraffning med både skattebrott och skattetillägg.*

¹⁸³ Ibid.

¹⁸⁴ Lindkvist, SkatteNytt nr. 3, 2010, *Rättskraft utan kompletterande regel om litispensens – dubbelbestraffningsförbudets akilleshäla.*

¹⁸⁵ Lindkvist (2010), s. 4.

¹⁸⁶ Munck, SvJT 2010 s. 747, *Skattetillägg och dubbelbestraffning.*

¹⁸⁷ Ibid.

skattetillägg får anses förenligt med artikel 4:7 EKMR.¹⁸⁸ Han menar att det genom avgörandena i mål RÅ 2009 ref 94 och NJA 2010 s 168 I och II saknas klart stöd för att kunna underkänna den svenska ordningen. Han uppger dock att det råder viss osäkerhet kring huruvida Europadomstolen skulle godkänna dessa avgöranden om de kom upp till prövning.¹⁸⁹ Munck förespråkar en ny utredning på skatteområdet, men pekar samtidigt på problematiken om en sådan utredning skulle leda till en reform för de allvarigare brotten (dvs. de som leder till åtal), då detta skulle kunna få till följd att de i längden blir lindrigare behandlade än brotten av normalgraden. En sådan reform skulle enligt Munck undergräva principen om allas likhet inför lagen och skada hela systemets legitimitet.¹⁹⁰

Petter Asp framhåller – i en artikel från 2010¹⁹¹ – problematiken med att ålägga en person ingripande sanktioner utan att det finns något krav på personligt ansvar.¹⁹² Även om ett sådant halvstrikt ansvar inte står i direkt strid med Europakonventionen, finns det enligt honom god anledning att föra en diskussion kring det svenska förfarandet och om detta ska anses godtagbart.¹⁹³ Eric Bylander diskuterar, i samma nummer av InfoTorg Juridik från 2010¹⁹⁴, problematiken kring Högsta domstolens ledamöters olika uppfattningar om vad som ska anses utgöra klart stöd.¹⁹⁵ Trots att Högsta domstolen i mål NJA 2010 s 168 I och II konstaterar att EKMR är direkt tillämplig på svensk lag, behandlar den, enligt Bylander, ändå i vissa avseenden rättskällan som främmande, vilket skapar svårigheter när det ska bestämmas vilket inflytande den nya praxisen ska anses ha på den svenska rätten.¹⁹⁶

Den 20 september 2011 föreslog regeringen i en proposition till riksdagen att det svenska skatteförfarandet skulle ses över och att det stiftas en ny lag (skatteförfarandelagen) som bl.a. skulle ersätta skattebetalningslagen och taxeringslagen.¹⁹⁷ Syftet med att samla skattelagarna i en och samma lag, var att man ville förtydliga och förenkla lagstiftningen.¹⁹⁸ I propositionen diskuterades Zolotukhindomen ingående och det konstaterades att det numera får anses uteslutet att Europadomstolen med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten skulle godta att ett förfarande som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgift inte avsåg samma brott.¹⁹⁹ Den nya lagen trädde i kraft den 1 januari 2012.²⁰⁰

¹⁸⁸ A.a., s. 747 och s. 748.

¹⁸⁹ A.a., s. 749.

¹⁹⁰ A.a., s. 751.

¹⁹¹ Asp, InfoTorg Juridik den 7 april 2010, *Ne bis in idem: samma sak – men inte nödvändigtvis två gånger*.

¹⁹² A.a., s. 5.

¹⁹³ Ibid.

¹⁹⁴ Bylander, InfoTorg Juridik den 7 april 2010, *Dymlonisdagsbesluten – mer än dubbelt upp om dubbelprövning*.

¹⁹⁵ A.a., s. 2.

¹⁹⁶ A.a., s. 3 och NJA 2010 s 168 I och II, p. 31.

¹⁹⁷ Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*.

¹⁹⁸ A.a., s. 1.

¹⁹⁹ A.a., s. 473.

²⁰⁰ SFL (2011:1244).

4.3 I samband med juniavgörandet

Under hösten 2013 påkallades en utredning för att klargöra Sveriges ställningstaganden gällande förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.²⁰¹ I utredningen föreslås bl.a. att när en oriktig uppgift kan leda till både en administrativ och en straffrättslig sanktion att dessa ska samordnas.²⁰² Det konstateras att det efter juniavgörandet – inte kan anses förenligt med artikel 4:7 EKMR att både ålägga en person skattetillägg och döma denne för skattebrott för samma oriktiga uppgift. Det framhålls vidare att de olika förfarandena borde samordnas och handläggas i samma domstol samt att minst ingrepp i nuvarande regelsystem torde vara att flytta över de administrativa sanktionerna till allmän domstol.²⁰³ Detta skulle innebära att Skatteverket skulle vara begränsad till att endast kunna meddela skattetillägg i saker som ej varit uppe för prövning i allmän domstol och där åklagaren meddelat att saken inte heller kommer att prövas.²⁰⁴ Förslag lades till en ny lag (som skulle ha fått SFS nr 2014:000) rörande skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.²⁰⁵ Det förslogs också att det till rättegångsbalkens 23 kap. skulle tillföras en 18 a § gällande underrättelse om skattetillägg och grunderna för dessa.²⁰⁶ Det föreslogs även ändringar i Skatteförfarandelagen.²⁰⁷ De föreslagna ändringarna har dock ännu inte trätt i kraft. Frågan angående om det i vissa fall ska gå att använda sig av två sanktioner, har besvarats jakande med utgångspunkt att sanktionerna kommer från en och samma domstol. Kravet då är dock att det ska ske en sammanhållen prövning av den tilltalades skuld.²⁰⁸ Det diskuteras i utredningen vidare kring vilka avgöranden som ska anses omfattas av den nya rättstillämpning, vilket kommer att för att redogöras för i kapitel 5.

I en artikel från 2013²⁰⁹ går Gulliksson igenom följderna av Högsta domstolens pleniavgörande från den 11 juni 2013 (juniavgörandet). I sin artikel anför han bland annat, vad gäller det svenska skattetillägget, att det är upp till den nationella domstolen att – med hjälp av Engelkriterierna – fastställa om detta har straffrättslig karaktär.²¹⁰ Han konstaterar vidare att för det fall den nationella rättens sanktioner på området innehåller ett mer långtgående skydd än det som konventionen erbjuder, föreligger inget hinder mot att tillämpa de nationella reglerna då konventionens regler är ett minimiskydd för den enskilde. De nationella reglerna får dock inte tillämpas

²⁰¹ SOU 2013:62.

²⁰² A.a., s. 21.

²⁰³ A.a., s. 22.

²⁰⁴ A.a., s. 23 f.

²⁰⁵ A.a., s. 33 ff.

²⁰⁶ A.a., s. 37.

²⁰⁷ A.a., s. 68 ff.

²⁰⁸ A.a., s. 224.

²⁰⁹ Gulliksson, SvJT 2013 s. 645, *Från klar till halvklart – om ne bis in idem och skattetilläggen*.

²¹⁰ NJA 2013 s. 502, p. 27, Åklagaren mot Åkerberg Fransson, p. 35, och Engel m.fl. mot Nederländerna.

på ett sådant sätt att de äventyrar konventionsrättens företräde, enhetlighet och effektiva verkan.²¹¹

För att undvika att det svenska skatteförfarandet står i strid med artikel 4:7 EKMR, menar Gulliksson att man skulle kunna samordna påföljderna för skattebrott och skattebrott.²¹² Han nämner också att den omständigheten att EKMR inte innehåller någon litispensbestämmelse, inte i sig hindrar att de nationella domstolarna tar hänsyn till bestämmelsen.²¹³ Som tagits upp tidigare utgör ju reglerna i EKMR endast ett minimiskydd för den enskilde. Gulliksson uppger vidare att det – som det konstaterats i Mål NJA 2013 s 502 – tidigare godkända synsättet på utdömande av både sanktioner för skattebrott och skattetillägg numera får anses ha ändrats. Han menar dock att tanken med den nya rättstillämpningen som ursprungligen, i och med Zolotukhindomen, kommer från Europadomstolen, och vars tolkningssätt fick genomslag i Sverige genom NJA 2013 s 502, inte är att underkänna den svenska regleringen i sig, utan att förändra tillämpningen av en bestämmelse i en viss typ av fall.²¹⁴

Vad gäller frågan om hur tidigare domar ska hanteras i och med den nya rättstillämpningen, anser Gulliksson att det är den 10 februari 2009, dvs. då Zolotukhindomen meddelades, som ska vara avgörande för när det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg blev oförenligt med artikel 4:7 EKMR.²¹⁵

²¹¹ Gulliksson, s. 658, och NJA 2013 s 502, p. 45-47.

²¹² Ibid.

²¹³ A.a., s. 672.

²¹⁴ A.a., s. 677.

²¹⁵ A.a., s. 684.

5 Effekterna av en ändrad praxis

I och med att praxisen på skatteområdet nu ändrats, hade domstolen att ta ställning till när exakt detta skedde, eftersom detta påverkar flertalet domar som meddelats och vunnit laga kraft på området.²¹⁶ Domstolen kom fram till att det svenska skattesystemet med skattebrott och skattetilläggs oförenlighet med artikel 4:7 EKMR, anses ha inträffat i och med Zolotukhindomen, dvs. den 10 februari 2009.²¹⁷ Endast domar meddelade efter denna tidpunkt ska omfattas av den nya rättstillämpningen, vilket innebär att de personer som fått domar meddelade i strid med artikel 4:7 EKMR från den 10 februari 2009, avseende utdömande av sanktion för både skattebrott och skattetillägg, har rätt att begära resning och få frågan prövad på nytt.

I nästa avsnitt redogörs för vad som krävs för att få en resningsansökan beviljad, vilket sedan följs av ett avsnitt där två rättsfall från Malmö tingsrätt illustrerar fall då resningsinstitutet på grund av dubbla förfaranden med skattebrotts- och skattetilläggs sanktion aktualiserats. Det finns även fall på andra domstolar i Sverige, där frågan om skattebrott och skattetillägg kommit att prövas på nytt sedan antingen åklagaren eller den dömde begärt resning. Dessa fall kommer dock inte att tas upp här.

5.1 Begäran om resning

Reglerna om resning i brottmål till förmån för den tilltalade återfinns i 58 kap 2 § RB. Vad gäller de mål där skattebrott och skattetillägg dömts ut i strid med artikel 4:7 EKMR aktualiseras den femte punkten som stadgar att resning få beviljas *”om den rättstillämpning, som ligger till grund för domen, uppenbart strider mot lag”*, se 58:2 p. 5 RB. Som behandlats i avsnitt 5 ovan kan enskilda som drabbats av påföljder som meddelats i strid mot artikel 4:7 EKMR ansöka om resning, om domen meddelats efter den 10 februari 2009.

Frågan är då om beslutet om skattetillägget måste ha vunnit laga kraft för att resningsförfarandet ska kunna aktualiseras. I denna fråga talar ordalydelsen i artikel 4:7 EKMR för att skyddet mot att bli lagförd två gånger träder in först vid denna tidpunkt.²¹⁸ I juniavgörandet har dock domstolen uttalat att skyddsregeln ska tillämpas på förfaranden om skattetillägg som fortfarande pågick vid tiden för åtalet.²¹⁹ Detta visar att stor vikt läggs vid att litispensreglerna i rättegångsbalken ges samma starka skydd för den

²¹⁶ SOU 2013:62, s. 174.

²¹⁷ Ibid., och Gulliksson, s. 684.

²¹⁸ SOU 2013:62, s. 174.

²¹⁹ Ibid., och NJA 2013 s 502, p. 67-71.

enskilde som reglerna om res judicata-reglerna. Uttalandet synes väl förenligt med de grundläggande processrättsliga principerna som finns inom den svenska rätten.

5.2 Mål där resningsinstitutet aktualiserats

I Malmö tingsrätts mål **B 4588-09** dömdes den tilltalade bl.a. för två fall av skattebrott.²²⁰ Tidigare hade den tilltalade ålagts skattetillägg för samma oriktiga uppgifter. Den 23 juni 2014 togs målet upp i Hovrätten över Skåne och Blekinge p.g.a. att åklagaren begärt resning i målet.²²¹ Hovrätten konstaterar i sitt beslut att det mot bakgrund av Högsta domstolens resonemang i mål NJA 2013 s. 502 föreligger hinder mot åtal för skattebrott så snart Skatteverket fattat ett beslut om att ta ut skattetillägg för en fysisk person. Detta oaktat om Skatteverkets beslut har vunnit laga kraft eller inte.²²² Hovrätten konstaterar vidare att domen i det aktuella målet meddelats efter den 10 februari 2009 och att det därför finns förutsättningar att bifalla åklagarens resningsansökan.²²³ Åtalet återförvisades med anledning av detta till tingsrätten i Malmö för att på nytt pröva ansvaret för skattebrott i punkterna 3 och 4.

I Malmö tingsrätts mål **B 5076-09** dömdes den tilltalade för ett fall av skattebrott.²²⁴ Den tilltalade yrkade i tingsrätten att åtalet skulle avvisas p.g.a. att hon redan påförts skattetillägg för den aktuella gärningen samt att tingsrätten skulle inhämta ett förhandsavgörande från Europadomstolen.²²⁵

Tingsrätten avslog den tilltalades begäran om att förhandsavgörande skulle inhämtas med hänvisning till att denna fråga nyligen prövats i ett mål från Högsta domstolen (B 5302-09).²²⁶ Vad gäller den tilltalades yrkande om att åtalet ska avvisas med hänvisning till förbudet mot att lagföras två gånger för samma brott, avslår tingsrätten detta yrkande med hänvisning till att det dubbla förfarandet varit förutsägbart för den tilltalade.²²⁷ Den tilltalade dömdes för skattebrott. Vid påföljdsvalet tog dock tingsrätten hänsyn till den omständigheten att hon redan påförts betydande skattetillägg för sitt handlande och menade att påföljden kunde stanna på villkorlig dom förenat med kraftiga böter.²²⁸ Den 22 maj 2014 togs målet upp i Hovrätten över Skåne och Blekinge p.g.a. att åklagaren ansökt om resning.²²⁹ I sina skäl anför Hovrätten att det varit fråga om en otillåten form av

²²⁰ Malmö tingsrätts mål B 4588-09, domslutspunkterna 3 och 4.

²²¹ Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål Ö 398-14.

²²² A.a., s. 2.

²²³ A.a., s. 3.

²²⁴ Malmö tingsrätts mål B 5076-09, domslutet.

²²⁵ A.a., s. 3.

²²⁶ A.a., s. 7 f.

²²⁷ Ibid.

²²⁸ A.a., s. 13.

²²⁹ Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål Ö 602-14.

dubbelbestraffning som strider mot artikel 4:7 EKMR och resningsansökan ska bifallas.²³⁰ Eftersom det enligt Hovrätten är uppenbart att åtalet i mål B 5076-09 ska avvisas, undanröjer Hovrätten tingsrättens dom i sin helhet, utom ersättningen till försvararen, och avvisar åtalet.²³¹

²³⁰ A.a., s. 3.

²³¹ A.a., domslutet.

6 Analys och avslutande kommentarer

Syftet med uppsatsen har varit att utreda vilken effekt Europadomstolens och Högsta domstolens praxis på senare år har fått på det svenska skatteförfarandets regler avseende skattebrott och skattetillägg. Problemet var fram till dess att domen i NJA 2013 s 502 presenterades att den praxis som fanns på området inte var enhetlig och det rådde osäkerhet hur den skulle tillämpas på det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg. Eftersom Europadomstolen innan 2009 synes ha tolkat konventionens brottsbegrepp utifrån det enskilda fallet och inte efter några förutbestämda ramar, var det svårt för de nationella domstolarna att följa Europadomstolens praxis.

Osäkerheten kring hur brottsbegreppet skulle tolkas lämnade ett stort utrymme för de nationella domstolarna att på egen hand tolka begreppet. För svensk rätts vidkommande fick detta till följd att skillnader i kravet på subjektiv täckning och skattebrottens och skattetilläggens olika syften ansågs vara tillräckligt för att det inte skulle anses vara fråga om ett och samma brott i konventionens mening. Det fanns innan 2009 inget stöd i konventionen för att det svenska förfarandet med skattebrott och skattetillägg skulle underkännas. Snarare framstod det genom domen i målet Rosenquist mot Sverige, som relativt klarlagt att de svenska reglerna inte stred mot konventionens bestämmelser.

När Europadomstolen, i stor kammare, meddelade dom i målet Zolotukhin mot Ryssland kom dock rättsläget att se annorlunda ut och diskussionen om det svenska skatteförfarandets kunde anses förenligt med förbudet mot dubbel lagföring i artikel 4:7 EKMR hamnade åter i fokus. Rättsläget ansågs dock inte helt klarlagt eftersom Zolotukhinmålet gällde ett helt annat rättsområde. Efterföljande praxis i svensk rätt argumenterade mycket kring huruvida Europadomstolen genom sin dom avsåg ändra den svenska rättstillämpningen på skatteområdet. Det framstod inte som uppenbart att de kriterier som ställts upp i målet skulle kunna överföras på de svenska skatteförfarandereglererna med skattebrott och skattetillägg. Det fanns dock mycket i Europadomstolens resonemang som tydde på att de velat klargöra tolkningen av brottsbegreppet separat från avgörandet i övrigt. Att målet även avgjordes i stor kammare är en annan sak som tyder på att Europadomstolen ville att fallet skulle få en prejudicerande verkan.

De frågetecken som fanns avseende tolkningen av brottsbegreppet efter Zolotukhindomen borde dock ha undanröjts i samband med att Europadomstolen meddelade sitt avgörande i målet Ruotsalainen mot Finland som gällde det finska skattesystemet. I det målet resonerade de på samma sätt som i Zolotukhinmålet och kom fram till att omständigheterna i de båda målen väsentligen var desamma och att skillnaden i kravet på

subjektiv täckning inte var tillräckligt för att det skulle anses röra sig om två olika brott.

Trots Europadomstolen klagörande av tolkningen av brottsbegreppet, argumenterade de svenska domstolarna kring att det saknades klart stöd för att underkänna den svenska rätten (NJA 2010 s. 168 I och II). Det ansågs således inte föreligga något hinder mot att fortsätta med det svenska förfarandet med både skattebrott och skattetillägg.

Det verkade under flera år som det svenska förfarandet med sanktioner för såväl skattebrott och skattetillägg skulle bestå. I målet NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71, ställde dock de svenska domstolarna frågan på sin spets och ändrade sin syn på hur brottsbegreppet skulle tolkas. De konstaterade då att i de fall då skattebrottet och skattetillägget baserar sig på samma eller väsentligen samma faktiska omständighet, bör de ses som ett och samma brott och att ålägga någon dubbla sanktioner står i strid med artikel 4:7 EKMR. Resonemanget som förs i dessa senare avgöranden framstår som väl förenliga med den praxis som Europadomstolen velat åstadkomma på området och brytpunkten för det nya synsättet på tolkningen ansågs vara när Zolotukhindomen meddelades (dvs. 2009). De domar som meddelats i strid med artikel 4:7 EKMR, under efter detta datum torde således ha rätt att få sin sak prövad på nytt.

För att återknyta till uppsatsens första forskningsfråga torde utgångspunkten för ramarna för *ne bis in idem*-begreppet kunna tas i den *brottsliga gärningen*. Vid ett andra förfarande måste en bedömning göras om huruvida gärningen härrör från samma eller väsentligen densamma faktiska omständighet som gärningen i det första förfarandet (punkt 82 i Zolotukhindomen). Om så är fallet är det fråga om ett dubbelt förfarande som strider mot artikel 4:7 EKMR. Det avgörande vid bedömningen är alltså inte hur de svenska domstolarna klassificerar gärningen i den inhemska rätten. Att brotten skiljer sig åt vad gäller kravet på subjektiv täckning, är inte tillräckligt för att det ska vara fråga om två olika gärningar.

Genom att konstatera att de numera är oväsentligt om det svenska skatteförfarandet benämns som ett administrativt förfarande i den inhemska rätten samt då en bedömning ska göras utifrån påföljdens rättsliga karaktär, besvaras även den andra forskningsfrågan om hur det kommer sig att konventionen kommit att bli tillämplig på denna form av sanktion. Att påföras skattetillägg är, ur ett konventionsrättsligt perspektiv, en så pass ingripande åtgärd för den enskilde att sanktionen ska jämföras med en påföljd av straffrättslig karaktär. Mot bakgrund av detta förefaller det logiskt att den administrativa sanktionen faller under konventionens definition av brottsbegreppet och inom dess tillämpningsområde. Genom att de svenska domstolarna nu valt att följa Europadomstolens tolkning av brottsbegreppet, kan en mer enhetlig rättstillämpning på skatteområdet uppnås vilket dels torde öka rättsäkerheten i allmänhet och förutsebarheten för den enskilde i synnerhet.

Vad som dock också bör diskuteras är hur Europakonventionens regler egentligen står sig i förhållande till de svenska reglerna om res judicata och litispendens (den tredje forskningsfrågan). Europakonventionen saknar som bekant en regel om förbud mot dubbel lagföring vid en redan påbörjad process – vilket utgör ett rättegångshinder inom den svenska rätten. Den svenska regleringen synes således på den grunden erbjuda ett mer långtgående skydd mot dubbelbestraffning än det som erbjuds i konventionen.

Något som kan vara värt att beakta med anledning av detta, särskilt nu när tolkningen av brottsbegreppet är utrett, är om inte de svenska reglerna skulle kunna tillämpas istället för artikel 4:7 EKMR. Gustav Lindkvist har, berört frågan och menar där att man skulle kunna avvisa ett förfarande tidigare enligt den svenska regleringen, eftersom det inte finns något krav på att beslutet ska vara slutligt. I det läget framstår den svenska regleringen som klart mer förmånlig för den enskilde, men hittills verkar den frågan inte ha blivit prövad.²³² Rent generellt torde dock ett sådant synsätt i ett vidare perspektiv kunna leda till att t.ex. den enskildes rätt till prövning och rätt till prövning inom skälig tid (artikel 6 EKMR) bättre kan tillgodoses. Detta eftersom det dels är lättare att få sin sak prövad i en nationell domstol och att dels för att en sådan process också är snabbare än ett förfarande i Europadomstolen.

Avslutningsvis kan det vara av värde att fundera kring den fortsatta rättsutvecklingen, vad gäller förbudet mot dubbla förfaranden i EKMR och den svenska rätten. I och med att en enhetligare bedömning av brottsbegreppet skapats, framstår det som rimligt att även andra former av parallella förfaranden skulle kunna ifrågasättas. Som nämndes kortfattat under avsnitt 2.1.1 sker en form av dubbelbestraffning i de fall då en enskild blir dömd för trafikbrott och därefter får sitt körkort återkallat. Precis som skattetillägget är sanktionen då ett körkort återkallas schabloniserad och torde vålla samma problem vid en prövning mot artikel 4:7 EKMR som skattetilläggen gör. Ett sådant förfarande torde, mot bakgrund av vad som framkommit i såväl Europadomstolens som de svenska domstolarnas mer enhetliga praxis på senare år, inte längre vara möjligt, men då det förfarandet ännu inte varit uppe för prövning i Europadomstolen får framtiden utvisa vad som kommer hända på det området.

²³² Lindkvist (2010), s. 4.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

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

SOU 2009:58, *Skatteförfarandet.*

SOU 2001:25, *Kostnads- och intäktskonekvenser m.m.*

SOU 1996:116, *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen.*

SOU 1969:42, *Skattebrotten.*

Prop. 2010/2011:165, *Skatteförfarandet.*

Prop. 2002/2003:206, *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.*

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

Litteratur

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

Axén Linderl, Annica; Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättsäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, 1 uppl., Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young, Malmö, 2005.

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

Ekelöf, Per Olof; Bylund, Torleif; Edelstam, Henrik, *Rättegång – tredje häftet*, 7:nde uppl., Norstedts Juridik AB, 2006.

Fitger, Peter, *Domstolsprocessen: en kommentar till rättegångsbalken*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1993.

Harris, David; O'Boyle, Michael; Warbrick, Colin, *Law of the European Convention on Human Rights*, 2 uppl., Oxford University Press, Oxford, 2009.

Lindell, Bengt; Eklund, Hans; Asp, Petter och Andersson, Torbjörn, *Straffprocessen*, 1 uppl., Iustus Förlag AB, Stockholm, 2005.

Nowak, Karol, *Oskuldighetspresumtionen*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003.

Olivecrona, Karl, *Rättegången i brottmål enligt RB*, 3:dje uppl., P.A. Norstedt och Söners förlag, 1968.

Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsprocessrättens grunder*, 10:nde uppl., Jure Förlag AB, Stockholm, 2014.

Rui, Jon Petter, *Forbudet mot gjentatt straffefølgning*, 1 uppl., Universitetsforlaget, Oslo, 2009.

Trechsel, Stefan, *Human rights in criminal proceedings*, Oxford University Press, Oxford, 2005.

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

Van Dijk, Peter; van Hoof, Fried; van Rijn, Arjen; Zwaak, Leo, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 3:dje uppl., Kluwer Law International, Netherlands, 1998.

Welamsson, Lars, *Om brottmålsdomens rättskraft*, 1 uppl., Nordiska bokh., Stockholm, 1949.

Artiklar

Asp, Petter, *Ne bis in idem: samma sak – men inte nödvändigtvis två gånger*, InfoTorg Juridik, publicerad den 7 april 2010.

Bylander, Eric, *Dymmelsonsdagsbesluten – mer än dubbelt upp om dubbel prövning*, InfoTorg Juridik, publicerad den 7 april 2010.

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

Leidhammar, Börje, *Inte otillåten dubbelbestraffning med både skattebrott och skattetillägg*, FAR SRS INFO, nr. 10, 2009.

Lindkvist, Gustav, *Rättskraft utan kompletterande regel om litispendens – dubbelbetsrättningsförbudets akilleshäla*, SkatteNytt nr. 3, 2010.

Lindkvist, Gustav, *Dubbelbetsrättningsförbudet – oförändrat rättsläge?*, SkatteNytt nr. 5, 2009, s. 298 ff.

Lindkvist, Gustav, ”Samma väsentliga element” och dubbelbestraffningsförbudet – förändrat rättsläge?, SkatteNytt, nr. 12, 2008, s. 776 ff.

Munck, Johan, *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, Svensk Juristtidning, 2010, s. 747 ff.

Sunnqvist, Martin, *Körkortsåtekallelse och dubbelbestraffning*, InfoTorg Juridik, publicerad den 16 oktober 2013.

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

Zila, Josef, *Om rättssäkerhet*, Svensk Juristtidning, 1990 s. 284.

Övriga källor

Council of Europe (COE), *Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*, Strasbourg, 1985.

Nyhetsartikel från Dagens Juridik, *Nytt PT i HD i ”ne bis in idem”- målet – vill kompenseras med sänkt straff*, publicerad den 20 november 2014, länk hämtad den 16 december 2014, <http://www.dagensjuridik.se/2014/11/nytt-pt-i-hd-i-ne-bis-idem-malet> <http://www.dagensjuridik.se/2014/11/nytt-pt-i-hd-i-ne-bis-idem-malet>

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Europadomstolen

Ruotsalainen mot Finland, dom av den 16 juni 2009, målnr. 13079/03.

Zolotukhin mot Ryssland, dom av den 10 februari 2009 (GC), målnr. 14939/03.

Rosenquist mot Sverige, beslut av den 14 september 2004, målnr. 60619/00.

Janosevic mot Sverige, dom av den 23 juli 2002, målnr. 34619/97.

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom av den 23 juli 2002, målnr. 36985/97.

Ferrazini mot Italien, dom av den 12 juli 2001 (GC), målnr. 44759/98.

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, dom av den 14 september 1999, målnr. 36855/97 och 41731/98.

Oliveira mot Schweiz, dom av den 30 juli 1998, målnr. 25711/94.

Gradinger mot Österrike, dom av den 23 oktober 1995, målnr. 15963/90.

Engel m.fl. mot Nederländerna, dom av den 8 juni 1976, målnr. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5103/71 och 5104/71.

Rättsfall från EU-domstolen

Åklagaren mot Åkerberg Fransson, dom av den 26 februari 2013, målnr. C-617/10.

Rättsfall från svenska domstolar

Högsta domstolens avgöranden

NJA 2013 s. 502.

NJA 2011 s. 444.

NJA 2010 s. 168 I och II.

NJA 2000 s. 622.

Högsta domstolen, beslut av den 17 november 2014, målnr. B 488-14.

Regeringsrättens och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden

HFD 2013 ref. 71.

RÅ 2009 ref. 94.

RÅ 2009 ref. 92.

RÅ 2002 ref. 79.

RÅ 2000 ref. 65.

Hovrättsavgöranden

Hovrätten över Skåne och Blekinge, beslut av den 23 juni 2014, mål Ö 398-14.

Hovrätten över Skåne och Blekinge, beslut av den 22 maj 2014, mål Ö 602-14.

Tingsrättsavgöranden

Malmö tingsrätt, dom av den 6 september 2011, mål B 5076-09.

Haparanda tingsrätt, beslut av den 23 december 2010, mål B 550-09.

Malmö tingsrätt, dom av den 4 november 2009, mål B 4588-08.