



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Agnes Billgert

Vägen till ett nytt påföljdssystem

Dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen och svensk
sanktionering av överträdelser på skatteområdet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Uta Bindreiter

Termin: VT 2015

Innehåll

Summary	1
Sammanfattning	2
Förkortningar	3
1 Inledning	4
1.1 Allmänt	4
1.2 Syfte	4
1.3 Frågeställningar	5
1.4 Avgränsningar	5
1.5 Perspektiv och metod	6
1.6 Forskningsläge	6
1.7 Material	6
1.8 Disposition	7
2 Skattepåföljdssystemet	8
2.1 Reformbehovet	8
2.2 Europakonventionen aktualiseras	9
2.3 Skatteförfarandelagen	10
2.4 Rättssäkerhet i skatteförfarandet	10
2.5 Nuvarande lagstiftning	11
2.6 Sammanfattning och kommentar	11
3 Dubbelbestraffningsförbudet	12
3.1 Europakonventionen	12
3.2 Sergey Zolotukhin mot Ryssland	13
3.2.1 Fakta i målet	13
3.2.2 Prövningen i Europadomstolen	14
3.2.2.1 Straffrättsligt förfarande?	14
3.2.2.2 Samma brott?	14
3.2.2.3 Dubbla förfaranden?	15
3.2.2.4 Slutsats	15
3.2.3 Betydelse för Sverige	16
3.3 Sammanfattning och kommentar	16
4 Viktiga rättsfall år 2009-2013	17
4.1 Ruotsalainen mot Finland	17
4.2 RÅ 2009 ref. 94	17
4.3 NJA 2010 s. 168 (I och II)	18
4.4 Hovrätten, mål nr B 2432-09	19
4.5 Sammanfattning och kommentar	19
5 En förändring av rättsläget	20
5.1 NJA 2013 s. 502	20
5.2 NJA 2013 s. 746	21
5.3 HFD 2013 ref. 71	21
5.4 Sammanfattning och kommentar	21
6 Konsekvenser	23
6.1 Myndigheternas handläggning	23

6.2	Förslag på ett förändrat förfarande	24
6.3	Sammanfattning och kommentar	25
7	Debatten	26
7.1	Per Ole Träskman	26
7.2	Johan Munck	27
7.3	Sammanfattning och kommentar	27
8	Analys.....	29
8.1	Nuvarande lagstiftning och det nya förslaget.....	29
8.2	Zolotukhins betydelse för det svenska skattepåföljdssystemet.....	31
8.3	Sammanfattade slutsatser	33
	Käll- och litteraturförteckning.....	34
	Rättsfallsförteckning.....	38

Summary

The main purpose of this thesis is to investigate the significant legislative development regarding the Swedish law on sanctioning breaches of tax law. It describes how the current legislation is designed and how it is proposed to be designed in the future. It also examines the role of the European Court of Human Rights' ruling February 10th, 2009 in *Zolotukhin v. Russia*.

The European Convention on Human Rights is incorporated in Swedish law, and under the Convention's Article 4 of Protocol 7 is a prohibition of double procedures and double punishments. This provision will ensure the right not to be tried or punished twice for the same offence. Since tax surcharge was introduced in 1972 it has been possible to apply tax surcharge and prosecute for tax offence regarding the same incorrect information. It has for many years been discussed if this possibility is conflicting to the prohibition of double punishment, but it was previously said that it was not likely that the order violated Article 4. On February 10th, 2009 however, the European Court of Human Rights' ruling changed the interpretation and application of the rule on prohibition of double sanctions. After that, it was questioned if the Swedish tax penalty system at a trial would be regarded as contrary to the prohibition, but both the Supreme Administrative Court and the Supreme Court expressed that it could not be considered incompatible with the provision. It was not until June 11th, 2013 that the Supreme Court announced in a ruling that a rejection of the Swedish sanctioning procedure was necessary because it was conflicting to the European Convention on Human Rights prohibition of punishing twice. On May 7th, 2015 a report was sent to the Council on Legislation proposing a new system in which a blocking regulation is suggested in combination with having the same procedure for the tax surcharge and the tax crime in the court of general jurisdiction in cases of both. The responses have not yet been presented, but most likely a new law will enter into force on January 1st, 2016.

Sammanfattning

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att utreda den betydande rättsutveckling som har skett avseende det svenska skatteområdets påföljdssystem på senaste tiden. Dels redogörs för hur den nuvarande lagstiftningen är utformad och hur den föreslås vara utformad i framtiden, dels undersöks vilken betydelse Europadomstolens avgörande i Zolotukhin mot Ryssland den 10 februari 2009 har haft för denna rättsutveckling.

I Sverige gäller Europakonventionen som lag och enligt konventionens artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 råder ett dubbelbestraffningsförbud. Bestämmelsen ska garantera enskilda rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Sedan skattetilläggsmöjligheten infördes år 1972 har enskilda kunnat påföras skattetillägg och åtalas för skattebrott för en och samma oriktiga uppgift. Det har under många år diskuterats om denna möjlighet strider mot dubbelbestraffningsförbudet och länge ansågs det inte sannolikt att lagstiftningen bröt mot artikel 4. Den 10 februari 2009 kom emellertid Europadomstolens avgörande som förändrade tolkningen och tillämpningen av regeln. Efter det ifrågasattes om inte det svenska skattepåföljdssystemet vid en prövning skulle anses strida mot dubbelbestraffningsförbudet men därefter angav både Regeringsrätten och Högsta domstolen att det inte kunde anses vara oförenligt med bestämmelsen. Först den 11 juni 2013 kom Högsta domstolens avgörande som innebar ett underkännande av det svenska sanktioneringsförfarandet på grund av att det stred mot Europakonventionens förbud mot att straffas två gånger. Den 7 maj 2015 överlämnades en lagrådsremiss med förslag om ett nytt förfarande, i vilket en spärreglering föreslås införas i kombination med ett samlat förfarande i allmän domstol för de fall då både skattetilläggsbeslut och skattebrottsåtal kan vara aktuella. I skrivande stund har ännu inte remissvaren presenterats, men troligtvis kommer nya regler att träda i kraft den 1 januari 2016.

Förkortningar

BrB	Brottsbalk (1962:700)
CAO	The Code of Administrative Offences of the Russian Soviet Federative Republic
CCRF	The Criminal Code of the Russian Federation
EDMR	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen)
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (SÖ 1952:35), Europakonventionen
EU	Europeiska Unionen
EU:s rättighetsstadga	Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätten
JT	Juridisk Tidskrift
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKM	Skattemyndigheten
SkSL	Skattestrafflag (1943:313)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TF	Taxeringsförordning (1964:623)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TR	Tingsrätten

1 Inledning

1.1 Allmänt

Det är en grundläggande rättsprincip att enskilda inte ska straffas två gånger för samma sak. I svensk rätt gäller dubbelbestraffningsförbudet bland annat genom artikel 4 tilläggsprotokoll 7¹ i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna², EKMR. År 2013 stod det klart att Sverige trots förbudet har utövat dubbelbestraffning genom påföljdssystemet på skatteområdet. I svensk rätt har man för lämnande av oriktiga uppgifter dels påförts skattetillägg av Skatteverket, dels i vissa fall blivit anmäld för skattebrott. Det har inte tidigare ansetts utgöra två straffrättsliga förfaranden men i Europadomstolens avgörande i Zolotukhin mot Ryssland³ år 2009 tydliggjordes tolkningen av artikel 4. Högsta domstolen fastslog i en dom år 2013 att skattepåföljdssystemet bryter mot dubbelbestraffningsförbudet. Det har skett en drastisk rättsutveckling kring skattesanktioneringssystemet och än är det inte över. En lagrådsremiss överlämnades den 7 maj 2015 och svar på den inväntas. Förmodligen har vi att se fram emot lagändringar den 1 januari 2016. I och med detta är det ett intressant och aktuellt ämne att fördjupa sig i.

1.2 Syfte

Det övergripande syftet med denna uppsats är att göra en utredning av rättsutvecklingen avseende skattetilläggsbeslut och skattebrottsåtal. I uppsatsen undersöks hur rättsområdet hanterats tidigare och vilken roll avgörandet i Zolotukhin mot Ryssland har spelat för den utvecklingen. Med hjälp av utredningen kommer en jämförelse att genomföras mellan

¹ Fortsättningsvis: artikel 4.

² Rom den 4 november 1950, SÖ 1952:35, även kallad Europakonventionen.

³ Sergey Zolotukhin v. Russia, no. 14939/03, ECHR 2009-I, den 10 februari 2009. Fortsättningsvis: Zolotukhin.

nuvarande lagstiftning och det föreslagna framtida systemet. En analys kommer att göras om vilken påverkan Zolotukhin har haft.

1.3 Frågeställningar

För att syftet ska kunna uppnås har två frågeställningar formulerats.

- Hur har relationen mellan skattetillägg och skattebrott varit i Sverige fram till 2013 och hur föreslås det vara utformat i framtiden?
- Vilken betydelse har Europadomstolens avgörande i rättsfallet Zolotukhin mot Ryssland haft för rättsutvecklingen i Sverige gällande skattetillägg och skattebrott?

1.4 Avgränsningar

Dubbelbestraffningsfrågan är aktuell på andra rättsområden än inom skatterätten. Denna uppsats avgränsas till dubbelbestraffning på skatteområdet.

Avgörandet i Zolotukhin är av betydelse i andra länder eftersom artikel 4 är internationell. I uppsatsen har fokus lagts på avgörandets effekter i Sverige.

I artikel 50 Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, EU:s rättighetsstadga, finns även där en artikel om skydd mot dubbelbestraffning. Den här uppsatsen utelämnar rättighetsstadgan.

Efter NJA 2013 s. 502 uppstod frågan om tidigare avgöranden omfattades av avgörandet. Det behandlas i NJA 2013 s. 746. I denna uppsats har resningsfrågan endast redogjorts för kortfattat.

Förbudet i artikel 4 ska enligt ordalydelsen garantera skydd mot ett andra förfarande om en redan slutligt avgjord fråga. Det har diskuterats om bestämmelsen även förbjuder parallella förfaranden⁴. Diskussionen kring

⁴ Se till exempel NJA 2010 s. 168 I-II.

huruvida artikel 4 kan tolkas som en lis pendens-regel redogörs inte för i denna uppsats.

1.5 Perspektiv och metod

Denna uppsats är skriven med hjälp av en rättsdogmatisk metod utifrån dels ett rättsutvecklingsperspektiv, dels ett i övrigt kritiskt perspektiv. Med rättsutvecklingsperspektiv menas här att den historiska utvecklingen kring påföljdssystemet på skatteområdet har skildrats. Den rättsdogmatiska metoden utgår från de accepterade rättskällorna som är lagstiftning, praxis, förarbeten och juridisk litteratur.⁵ Eftersom syftet med denna uppsats är att redogöra för en rättsutveckling samt att jämföra de olika varianterna av påföljdssystemet var den rättsdogmatiska metoden lämplig att använda.

1.6 Forskningsläge

Kring problematiken med skattebrott, skattetillägg och förhållandet till dubbelbestraffningsförbudet har ett flertal artiklar skrivits sedan Zolotukhin för att kommentera rättsläget. En av dem är Johan Muncks artikel *Skattetillägg och dubbelbestraffning* i SvJT från 2010. Vad gäller böcker på området redogörs framförallt för innehållet i det svenska systemet, se exempelvis *Skatt och Skattebrott* av Rolf Holmquist & Johan Lindmark från år 2012, och förhållandet till artikel 4 har ännu ej behandlats på djupet. Däremot har frågan om den svenska lagstiftningens förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet behandlats utförligt i många förarbeten, varav senast i lagrådsremissen *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor*, överlämnad den 7 maj 2015.

1.7 Material

Det material som uppsatsen främst bygger på är förarbeten och rättspraxis, exempelvis proposition 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och*

⁵ Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Lund, 2013, s. 21.

tullområdet, m.m. Uppsatsen syfte utgår från avgörandet i Zolotukhin som av naturlig följd har varit centralt i arbetet. Ett antal böcker har använts, bland annat *Skattetillägg och skattebrott* från 2006 av Karin Almgren & Börje Leidhammar, samt artiklar som publicerats i juridiska tidskrifter och texter från myndighetshemsidor.

1.8 Disposition

Uppsatsen börjar i kapitel två med en beskrivning av bakgrunden till den svenska lagstiftningen. Därefter beskrivs i kapitel tre avgörandet i Zolotukhin från år 2009 och dess relevans för det svenska skattesanktionssystemet. I kapitel fyra framhävs viktiga rättsfall från tiden efter Zolotukhin fram tills år 2013 då HD och Högsta förvaltningsdomstolen förändrade praxis, vilket redogörs för i kapitel fem. I kapitel sex skildras vad som hände efter att rättsläget förändrades år 2013. Två artiklar beskrivs i kapitel sju för att framhäva debatten. I kapitel åtta återkopplas till frågeställningarna och en analys av innehållet i tidigare kapitel görs.

2 Skattepåföljdssystemet

Skattepåföljdssystemet har genomgått förändringar under en lång period. För förståelse kring varför systemet är utformat som det är idag redogörs för bakgrunden till lagstiftningen, nuvarande lagregler samt SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.

2.1 Reformbehovet

År 1971 kom propositionen 1971:10 *Kungliga Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.* vars syfte bland annat var en mer effektiv tillämpning av sanktioner på skatteområdet. Ett av förslagen i propositionen innebar att skattetillägg skulle påföras i de fall då en förseelse var av lindrigare grad. Straffrättsliga påföljder skulle reserveras för allvarigare överträdelser. I propositionen kom förslaget till skattebrottslagen (1971:69), SBL, som skulle ersätta den då gällande skattestrafflagen (1943:313), SkSL.⁶ Regeringen ansåg att Skattemyndigheten kunde överta sanktionering i vissa fall för effektivisering. Med hänsyn till det föreslogs det administrativa förfarandet med skattetillägg som, trots bristen på straffrättslig karaktär, skulle förmå enskilda att följa lagstiftningen.⁷ Regeringen föreslog att skattetillägg skulle införas i TF för bland annat lämnandet av oriktiga uppgifter. Befrielsegrunder skulle finnas.⁸

År 1972 trädde ett nytt sanktionssystem i kraft baserat på propositionen. I enlighet med förslaget tillkom skattetillägg som en administrativ påföljd och SBL ersatte SkSL. SKM gavs möjlighet att påföra skattetillägg på objektiva

⁶ Prop. 1971:10, s. 1-3.

⁷ Ibid., s. 78-82.

⁸ Ibid., s. 95-98.

grunder. Reglerna innehöll alltså inte något uppsåts- eller oaktsamhetskrav.⁹ År 1990 fördes skattetilläggsreglerna över till taxeringslagen (1990:324), TL.

2.2 Europakonventionen aktualiseras

Nya förändringar föreslogs avseende skattetilläggsreglerna i proposition 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.* Propositionen behandlade frågan om påföljdsbestämmelsernas förenlighet med EKMR, med fokus på artikel 6 om rätten till en rättvis rättegång.¹⁰ Bland annat ansågs att det särskilt skulle beaktas vid bedömningen av om påförande av skattetillägg var oskäligt om den enskilde fällts för brott enligt SBL.¹¹ Slutsatsen blev att förändringar borde göras för förenlighet med artikel 6.¹²

Ett resonemang kring förenligheten med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 fördes. Det konstaterades att både skattebrott och brottet vårdslös skatteuppgift i SBL innehöll subjektiva förutsättningar¹³ medan skattetillägg utdömdes på objektiva grunder. Mot bakgrund av det ansåg regeringen att skattebrott inte avsåg samma sak som skattetillägg. Däremot var det inte lika tydlig skillnad på vårdslös skatteuppgift eftersom en skattskyldig vid ursäktliga fall kunde undgå skattetillägg. Lagrådet framhävde att befrielsemöjligheterna i skattetilläggsreglerna liknade ett oaktsamhetskrav och att det kunde anses vara likt vårdslös skatteuppgift. Enligt regeringen var det dock inte tillräckligt sannolikt att EDMR skulle finna att skattetillägg och vårdslös skatteuppgift var lika nog för att omfattas av artikel 4. Regeringen slutsats var att förfarandet troligtvis var förenligt med artikel 4, men att förändringar kunde vara motiverade av att det kunde bli

⁹ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm, 2006, s. 15-16.

¹⁰ Prop. 2002/03:106, s. 1-2.

¹¹ *Ibid.*, s. 150.

¹² *Ibid.*, s. 75-91.

¹³ Skattebrott kräver uppsåt och vårdslös skatteuppgift kräver grov oaktsamhet.

betungande för en enskild att utsättas för flera påföljder.¹⁴ År 2003 utfärdades nya skattetilläggsregler, men huvuddragen behölls.¹⁵

2.3 Skatteförfarandelagen

År 2009 överlämnades SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*. Den låg till grund för proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet*¹⁶ som innehöll förslaget att samla skatteförfaranderegler i en lag.¹⁷ Regeringen ansåg då att det fortfarande fanns behov av att utreda rättssäkerheten och förenligheten med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.¹⁸ Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen (2011:1142), SFL, i kraft, till vilken skattetilläggsreglerna hade överförts till.¹⁹

2.4 Rättssäkerhet i skatteförfarandet

Den 8 mars 2012 tillsattes utredningen *Rättssäkerhet i skatteförfarandet*²⁰ som skulle undersöka möjligheten att förstärka rättssäkerheten avseende skattepåföljdsförfarandet. I augusti 2013 överlämnades SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.²¹ I utredningen diskuterades bland annat EKMR, NJA 2013 s. 502 och NJA 2013 s. 746.²² Sammanfattningsvis undersöktes två alternativa lösningar på problemet. En vägvalslösning, som skulle innebära att det allmänna i varje fall väljer straffrättslig eller administrativ sanktionering, ansågs inte vara en attraktiv lösning eftersom det kunde resultera i att skattskyldiga undslapp sanktion. Det argumenterades för att det administrativa och det straffrättsliga förfarandet skulle samlas hos en

¹⁴ Prop. 2002/03:106, s. 97-104.

¹⁵ Almgren och Leidhammar 2006, s. 17.

¹⁶ Prop. 2010/11:165, s. 268.

¹⁷ *Ibid.*, s. 1.

¹⁸ *Ibid.*, s. 467-473.

¹⁹ Holmquist, Rolf & Lindmark, Johan, *Skatt och skattebrott*, Stockholm, 2012, s. 128.

²⁰ Fortsättningsvis: RIS-utredningen.

²¹ SOU 2013:62, s. 3-4.

²² *Ibid.*, s. 165-175.

domstol för att garantera att ingen riskerade att utsättas för två förfaranden avseende samma gärning.²³

2.5 Nuvarande lagstiftning

I 2 § SBL stadgas att en skattskyldig har begått *skattebrott* om det föreligger fara för att skatt ska undandras staten på grund av att oriktiga uppgifter uppsåtligen har lämnats på annat sätt än muntligen till myndighet. Om sådant brott är av ringa art döms enligt 3 § SBL för skatteförseelse. I 5 § SBL anges att om detta sker genom grov oaktsamhet är brottet *vårdslös skatteuppgift*, såvida det inte är av lindrigare art.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 4 § SFL påföras någon som, under förfarandet eller i ett mål, har lämnat oriktiga uppgifter för egen beskattning på annat sätt än muntligen.

2.6 Sammanfattning och kommentar

I påföljdssystemet har stora förändringar genomförts sedan 1970-talet. Den största lagstiftningsåtgärden hittills skedde 1972 då SBL trädde i kraft och skattetillägg tillkom som en administrativ påföljd. EKMR har fått allt större betydelse. I propositionen till 2003 års förändringar började dubbelbestraffningsförbudet diskuteras. I samband med SOU 2009:58 fick artikeln ännu mer utrymme i diskussionen men det är först i RIS-utredningen som förenligheten med artikel 4 ifrågasattes ordentligt.

²³ SOU 2013:62, s. 217-221.

3 Dubbelbestraffningsförbudet

Den 10 februari 2009 kom ett avgörande från EDMR som förändrade synen på vad som anses vara *samma brott* gällande dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4.²⁴ Här följer en redogörelse av målet och tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet samt dess relevans för skattepåföljdssystemet.

3.1 Europakonventionen

Den 4 februari 1952 ratificerade Sverige EKMR²⁵. Konventionen inkorporerades genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Artikel 4 garanterar rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Den utgör ett dubbelbestraffningsförbud. Enligt punkt 32 i Explanatory report avseende protokoll 7 EKMR²⁶ begränsar begreppet ”brottmålsrättegång”²⁷ artikelns tillämpningsområde till förfaranden av straffrättslig karaktär, men EDMR har i sin praxis gett begreppet en vidare, autonom tolkning. Det har lett till att artikeln tillämpats även på administrativa förfaranden.²⁸

²⁴ Danelius, Hans, ”Europadomstolens domar – första kvartalet 2009”. Svensk Juristtidning 2009, s. 685-686.

²⁵ Prop. 1993/94:117, s. 12.

²⁶ Explanatory Report on Protocol no 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, Strasbourg den 22 november 1984.

²⁷ Engelska: criminal proceeding.

²⁸ Bockel, Bas van, *The ne bis in idem principle in EU law*, Alphen aan den Rijn, 2010, s. 14-16.

3.2 Sergey Zolotukhin mot Ryssland

3.2.1 Fakta i målet

Den 4 januari 2002 fördes Sergey Zolotukhin till en polisstation i Ryssland eftersom han och hans flickvän olovligt tagit sig in på förbjudet militärt område.²⁹ När han kom till polisstationen betedde han sig illa. Zolotukhin hotade en av poliserna med fysiskt våld när denne skrev en rapport om händelsen.³⁰ Senare samma dag dömdes Zolotukhin för förseelse enligt artikel 158 i the Code of Administrative Offences of the Russian Soviet Federative Republic³¹ eftersom han ska ha svurit på offentlig plats och inte har svarat på tillrättavisningar. Påföljden för detta var ett så kallat administrativt förfarande som innebar 3 dagar i häkte. Detta var inte möjligt att överklaga och det verkställdes omedelbart. Den 23 januari 2002 påbörjades ett brottmål mot Zolotukhin för misstanke om ha stört den allmänna ordningen och motstånd mot tjänsteman med avseende på händelserna den 4 januari. Senare inleddes ytterligare två förfaranden gentemot honom. Åtal väcktes den 5 april 2002 med tre olika åtalspunkter för brott mot Criminal Code of the Russian Federation³². I enlighet med artikel 213 § 2 (b) CCRF påstods Zolotukhin uppenbart ha brutit mot den allmänna ordningen med sitt störande beteende, sina hot om våld och motstånd när en tjänsteman försökt upprätthålla allmän ordning. Åtalet ogillades avseende artikel 213 § 2 (b) på grund av bristande bevisning. Domen fastställdes efter överklagande.³³

Zolotukhin ansökte hos EDMR om prövning eftersom han ansåg sig ha blivit åtalad³⁴ för samma brott³⁵ två gånger. Han syftade på att han för händelserna den 4 januari dels hade genomgått det så kallade administrativa

²⁹ Avsnitt 3.2 bygger på en egen översättning av domens engelska version.

³⁰ Zolotukhin v. Russia, p. 12-17.

³¹ Försättningsvis: CAO.

³² Försättningsvis: CCRF.

³³ Zolotukhin v. Russia, p. 18-25.

³⁴ Engelska: prosecuted.

³⁵ Engelska: same offence.

förfarandet, dels hade blivit åtalad i en straffrättslig process.³⁶

3.2.2 Prövningen i Europadomstolen

Ryssland begärde att EDMR skulle avgöra frågan i så kallad stor sammansättning³⁷, vilket enligt artikel 43 EKMR får ske om målet gäller en fråga som är av stor betydelse för EKMR:s tolkning eller tillämpning. Eftersom EDMR:s praxis gällande tolkningen av artikel 4 var varierande och oklar tidigare tog de upp fallet för att kunna skapa en enhetlig rättspraxis på området.³⁸

3.2.2.1 Straffrättsligt förfarande?

Den första delfrågan domstolen avgjorde var huruvida det så kallade administrativa förfarandet egentligen var straffrättsligt. Domstolen angav att den nationella rättsliga definitionen inte ensamt kan ligga till grund för bedömningen. En tolkning skulle även genomföras av begreppet *anklagelse för brott* i ljuset av artikel 6 och *straff*³⁹ i enlighet med artikel 7 EKMR. Domstolen gjorde bedömningen av *anklagelse för brott* utifrån de så kallade Engelkriterierna⁴⁰, vilket innebär att de tog hänsyn till den nationella rättsliga klassifikationen, brottets karaktär samt hur strängt straff som riskerades att utdömas. De två sistnämnda kriterierna angavs kunna användas antingen alternativt eller kumulativt, beroende på om det var nödvändigt med båda för avgörandet. EDMR:s slutsats var att det administrativa förfarandet egentligen var straffrättsligt.⁴¹

3.2.2.2 Samma brott?

Den andra delfrågan rörde om brotten avsåg samma sak. Domstolen nämnde att det i avgöranden gällande skatterätt tidigare har varit en relevant skillnad om det funnits kriminellt uppsåt. Enligt EDMR var det för restriktivt och

³⁶ Zolotukhin v. Russia, p. 3.

³⁷ Ibid. p. 7.

³⁸ Danelius, 2009, s. 685-686.

³⁹ Engelska: penalty.

⁴⁰ Från Engel and Others v. the Netherlands, no. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, den 8 juni 1976.

⁴¹ Zolotukhin v. Russia, p. 48-57.

urholkade bestämmelsens ändamål att endast utgå från den nationella rättsliga klassifikationen eftersom det rörde sig om skydd för enskildas rättigheter. Domstolen ansåg att artikeln skulle omfatta brott som baserats på identiska fakta eller fakta som är väsentligen desamma^{42, 43}.

Domstolens slutsats var att frågan huruvida det avser samma brott enligt artikel 4 ska fokusera på de konkreta fakta som rör samma person och är oskiljbara från varandra i tid och rum som behöver bevisas kunna leda till en fällande dom.⁴⁴ I Zolotukhin omfattade brottet mot artikel 213 § 2 (b) CCRF grunder som ansågs vara väsentligen desamma som de sanktionerade i det administrativa förfarandet. Det var samma brott.⁴⁵

3.2.2.3 Dubbla förfaranden?

Slutligen skulle domstolen avgöra om det hade skett dubbla förfaranden. Artikel 4 ska förebygga nya förfaranden om det redan finns ett slutgiltigt beslut, vilket EDMR ansåg att det administrativa beslutet var. Domstolen tog även upp huruvida frigivandet i det straffrättsliga förfarandet ledde till att brott mot artikel 4 inte ansågs begånget. Enligt EDMR ska artikel 4 skydda enskilda från att bli åtalade, prövade eller straffade för samma sak två gånger. Zolotukhin omfattades av artikelns skydd. Avslutningsvis konstaterade domstolen att frigivningen baserades på subjektiva grunder, inte dubbelbestraffningsförbudet, vilket visar att Ryssland med frigivandet inte avhjälpt situationen.⁴⁶

3.2.2.4 Slutsats

Domstolens bedömning var att det administrativa förfarandet var jämförbart med en straffrättslig process. Åtalet väcktes efter att det administrativa beslutet hade blivit slutgiltigt. I och med att det i båda fallen avsåg samma

⁴² Engelska: substantially the same.

⁴³ Zolotukhin v. Russia, p. 58-97.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Ibid., p. 98-119.

händelser och väsentligen samma omständigheter konstaterade domstolen att Ryssland hade brutit mot artikel 4.⁴⁷

3.2.3 Betydelse för Sverige

Av EDMR:s avgörande följer att artikelns brottsbegrepp ska tolkas som att det är gärningen som har betydelse för huruvida det är samma brott.⁴⁸ Hur detta blev relevant för skattetillägg och skattebrott diskuterades i en artikel av Lindkvist. Han ansåg att avgörandet hade förändrat rättsläget i Sverige då det tidigare varit avgörande att skattebrott krävt uppsåt tillskillnad från skattetillägg, men att det genom domen blev aktuellt att bedöma utifrån de konkreta rättsfakta. Detta innebar att det är omständigheterna i fallet som är av betydelse för rättskraftsfrågan istället för rekvisiten i rättsreglerna. Om omständigheterna är väsentligen desamma ska det omfattas av artikel 4.⁴⁹

3.3 Sammanfattning och kommentar

Genom avgörandet i Zolotukhin den 10 februari 2009 har viktiga principer fastslagits för tolkning och tillämpning av artikel 4. Domstolen bekräftar Engelkriteriernas betydelse för att avgöra om det är ett straffrättsligt förfarande. Det tydliggörs att det rör samma brott om det är baserat på väsentligen samma fakta, med vilket åsyftas konkreta fakta avseende samma person, oskiljbara i tid och rum. EDMR klargör att artikel 4 innefattar rätten att inte bli åtalad, prövad eller straffad två gånger.

⁴⁷ Zolotukhin v. Russia, p. 120-122.

⁴⁸ Fast, Katarina, "En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden". Svensk skattetidning 2014-1, s. 17.

⁴⁹ Lindkvist, Gustav, "Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?". Skattenytt 2009, s. 298-303.

4 Viktiga rättsfall år 2009-2013

I detta kapitel redogörs för rättsfall som var av betydelse för rättsutvecklingen avseende det svenska förfarandet mellan avgörandet år 2009 i Zolotukhin och praxisförändringen år 2013 genom NJA 2013 s. 502.

4.1 Ruotsalainen mot Finland

I Ruotsalainen mot Finland⁵⁰, ett avgörande från EDMR den 16 juni 2009, hade en enskild fått strafföreläggande samt krävts på en avgift för, enligt dennes uppfattning, samma sak. EDMR valde att använda Engelkriterierna⁵¹, vilket bekräftade att de var tillämpbara. Utifrån kriterierna bedömde domstolen att det handlade om två straffrättsliga sanktioner som omfattades av artikel 4. Domstolen gick vidare till att avgöra om den senare sanktionen grundades på samma omständigheter. Även här hänvisade EDMR till Zolotukhin och ansåg att det var väsentligen samma fakta som låg till grund, trots att den första sanktionen krävde uppsåt till skillnad från den andra. Slutsatsen i målet blev att Finland har brutit mot artikel 4.

4.2 RÅ 2009 ref. 94

I RÅ 2009 ref. 94, den 17 september 2009, hade SKV beslutat om påförande av skattetillägg för skattskyldig eftersom denne ej hade redovisat arbetsinkomst.⁵² Den enskilde ansåg att SKV:s beslut var felaktigt eftersom en tidigare dom för skatteförseelse avseende samma oredovisade ersättning förelåg.

⁵⁰ Ruotsalainen v. Finland, no. 13079/03 den 16 juni 2009. Fortsättningsvis: Ruotsalainen. Avsnitt 4.1 bygger på en egen översättning av domens engelska version.

⁵¹ Se avsnitt 3.2.2.1.

⁵² Avsnitt 4.2 baseras uteslutande på RÅ 2009 ref. 94.

Regeringsrätten angav i skälen att det svenska förfarandet med skattetillägg och skattebrott tidigare hade accepterats av EDMR, exempelvis år 2004 i Rosenquist mot Sverige⁵³. Zolotukhin hade förändrat tolkningen av förbudet i artikel 4 men enligt RR omfattade inte förändringen det svenska förfarandet eftersom detta särskilde sig. RR kom fram till att skattetilläggsbeslutet var förenligt med EKMR.

4.3 NJA 2010 s. 168 (I och II)

I NJA 2010 s. 168 I-II avgjorde HD den 31 mars 2010 två fall om skattetillägg och skattebrott i förhållande till artikel 4⁵⁴. Det första målet handlade om en enskild som åtalades för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift för lämnande av oriktiga uppgifter. Denne medgav händelsen men påstod att det inte ska ha skett med uppsåt eller av grov oaktsamhet. Det andra fallet handlade om en enskild som lämnat oriktiga uppgifter om att denne bodde utomlands trots att ha varit fullt skattskyldig i Sverige, samt uppsåtligen underlåtit att lämna in självdeklaration.

HD angav att Zolotukhin ersatt tidigare praxis men trots det fanns det inte tillräckligt tydligt stöd för att underkänna det svenska systemet. Därmed förelåg inte hinder att pröva ett skattebrottsåtal på grund av ett skattetilläggsbeslut.⁵⁵ Några justitieråd förklarade sig skiljaktiga och angav att det fanns klart stöd för att ett laga kraftvunnet beslut avseende samma oriktiga uppgift hindrar ny prövning. Således fanns det hinder för att pröva skattebrottsåtalen enligt de skiljaktiga.

⁵³ Rosenquist v. Sweden, no. 60619/00, den 14 september 2004. Fortsättningsvis: Rosenquist.

⁵⁴ Avsnitt 4.3 baseras uteslutande på NJA 2010 s. 168 I och II.

⁵⁵ HD diskuterar även förekomsten av parallella förfaranden i förhållande till artikel 4 och kommer fram till att varken regelns lydelse eller EDMR:s praxis ger klart besked om att förbudet skulle gälla även i sådant fall. Frågan om lis pendens omfattas av artikel 4 berörs inte i uppsatsen, se avsnitt 1.3.

Lambertz tillade för egen del att lagstiftaren borde granska det svenska skattetilläggssystemet i och med osäkerheten om huruvida det är förenligt med EKMR.

4.4 Hovrätten, mål nr B 2432-09

En man hade påförts skattetillägg och sedan åtalats för skattebrott, vilket han överklagade hos hovrätten för Västra Sverige i mål B 2432-09⁵⁶. HovR frångick ställningstagandet i NJA 2010 s. 168 I-II eftersom de ansåg att en korrekt tolkning av EKMR inte hade gjorts med hänvisning till Zolotukhin. HovR framhöll att syftet med förbudet var att förhindra dubbel lagföring och att klart stöd fanns för att det svenska systemet utgjorde dubbelbestraffning. Att de högsta instanserna gjorde en annan bedömning hindrade ej HovR. Domstolen redogjorde i sina domskäl för varför RR:s och HD:s avgöranden var oförenliga med EKMR och angav att i fall där HD:s prejudikat står emot EDMR:s så är den sistnämnda domstolens avgörande viktigast. De svenska domstolarna har en skyldighet att låta EKMR:s bestämmelser få verkan eftersom fall ska prövas av EDMR i andra hand. HovR avvisar åtalet den 23 juni 2010 och går därmed emot HD:s dåvarande praxis.

4.5 Sammanfattning och kommentar

Efter Zolotukhin bekräftade EDMR sin nya praxis gällande artikel 4 i Ruotsalainen. De svenska högsta instanserna gjorde däremot andra bedömningar i RÅ 2009 ref. 94, då RR inte ansåg att Zolotukhin medförde att det svenska påföljdssystemet på skatteområdet stred mot artikel 4, samt NJA 2010 s. 168 I och II, i vilket HD menade att det inte fanns tillräckligt stöd för att den svenska lagstiftningen var oförenlig med dubbelbestraffningsförbudet. I det senare avgörandet uttalade sig dock skiljaktiga justitieråd om att klart stöd för oförenligheten ska ha funnits. HovR dömde senare mot HD:s praxis.

⁵⁶ Avsnitt 4.4 baseras uteslutande på mål B 2432-09.

5 En förändring av rättsläget

Den 11 juni 2013 avvek HD från praxis och förklarade det svenska skattepåföljdsförfarandet oförenligt med dubbelbestraffningsförbudet. Frågan om när rättsläget förändrades och om det kunde innebära resningsmöjligheter för de fall som avgjorts efter det uppstod också och behandlades i ett senare mål. HFD ändrade sin praxis avseende skattetilläggsbeslut när ett skattebrottsåtal redan skett för samma oriktiga uppgifter.

5.1 NJA 2013 s. 502

I NJA 2013 s. 502 fastslogs den 11 juni 2013 att skattebrottsåtal ska avvisas om ett skattetilläggsförfarande redan beslutats om.⁵⁷ Avgörandet förändrade rättsläget för skattepåföljder. När målet togs upp i HD hade inte alla skattetilläggen vunnit laga kraft.

HD nämnde att EDMR i Zolotukhin angav att begreppet *samma brott* i artikel 4 inte ska tolkas och tillämpas restriktivt samt att det är de faktiska omständigheterna i målet som ska jämföras istället för den nationella rättsliga klassificeringen⁵⁸. Mot bakgrund av detta kunde inte faktumet att reglerna hade olika syften eller olika subjektiva krav anses nog. HD gjorde en systematisk genomgång av de frågor som uppkom i målet. Först konstaterades att skattetillägg har straffrättslig karaktär enligt EKMR. Sedan fastställdes att skattetillägg och skattebrott kunde omfatta samma brott eftersom bedömningen skulle göras utifrån de faktiska omständigheterna, vilket var den oriktiga uppgiften. Dubbelbestraffningsförbudet ansågs hindra att ett åtal för skattebrott väcks när ett skattetilläggsbeslut finns, trots att beslutet inte vunnit laga kraft. Det ställningstagandet grundade sig på de

⁵⁷ Avsnitt 5.1 baseras uteslutande på NJA 2013 s. 502.

⁵⁸ Artikel 4 syftar snarare på gärningen än brottet.

svenska processuella reglerna om rättegångshinder enligt lis pendens⁵⁹ och rättskraft⁶⁰. Enhetlighet mellan EKMR som svensk lag och de svenska processreglerna skulle föreligga och därmed skulle även ett pågående skattetilläggsförfarande förhindra skattebrottsåtal enligt HD. Domstolen beslutade att undanröja HovR:s dom avseende grovt skattebrott och avvisa åtalet gällande det.

5.2 NJA 2013 s. 746

Den 16 juli 2013 avgjordes NJA 2013 s. 746, i vilket HD biföll en resningsansökan.⁶¹ Den enskilde hade blivit dömd för skattebrott gällande oriktiga uppgifter. HovR:s dom hade vunnit laga kraft när den skattskyldige ansökte om resning baserat på att ett påbörjat skattetilläggsförfarande skulle ha hindrat skattebrottsåtalet. HD framhöll att principerna från NJA 2013 s. 502 i detta fall skulle ha resulterat i ett avvisande. I bedömningen av huruvida målet kunde återupptas drog HD slutsatsen att rättsläget förändrades då Zolotukhin avgjordes den 10 februari 2009. Den enskilde beviljades resning.

5.3 HFD 2013 ref. 71

I detta rättsfall är situationen omvänd från den i NJA 2013 s. 502. En enskild hade åtalats för skattebrott och sedan påförts skattetillägg⁶². HFD ändrade sin praxis den 29 oktober 2013 och följde samma princip som HD, nämligen att ett skattebrottsåtal skulle hindra framtida skattetilläggsbeslut för samma oriktiga uppgifter av samma person.

5.4 Sammanfattning och kommentar

Sammantaget innebär NJA 2013 s. 502 att dubbelbestraffningsförbudet innefattar påföljdssystemet med skattetillägg och skattebrott grundade på

⁵⁹ Se 45 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740), RB.

⁶⁰ Se 30 kap. 9 § RB.

⁶¹ Avsnitt 5.2 baseras uteslutande på NJA 2013 s. 746.

⁶² Avsnitt 5.3 baseras uteslutande på HFD 2013 ref. 71.

samma oriktiga uppgift av samma person. Detta gäller även om skattetilläggsbeslutet inte har vunnit laga kraft. Av HFD:s dom följer att samma princip gäller för den omvända situationen. I och med NJA 2013 s. 746 ges en resningsmöjlighet för mål efter den 10 februari 2009.

6 Konsekvenser

HD:s domar blev omvälvande för det svenska rättssystemet eftersom det stod klart att det sedan länge tillämpade förfarandet stred mot EKMR. Nedan följer dels en redogörelse för hur berörda myndigheter hanterade ställningstagandet, dels en beskrivning av en lagrådsremiss från den 7 maj 2015 som föreslår vilka ändringar som bör göras i skattepåföljdssystemet.

6.1 Myndigheternas handläggning

Efter NJA 2013 s. 502 fördes en diskussion hos SKV, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten. I ett pressmeddelande den 13 juni 2013 kommenterade SKV den uppkomna situationen. Tillsvidare skulle skattetillägg utdömas i de lindrigare fallen. För de mer omfattande överträdelserna skulle istället endast skattebrottsanmälan ske.⁶³

Den 14 juni 2013 publicerade Åklagarmyndigheten sina synpunkter. Det angavs att rättsläget drastiskt hade förändrats efter HD:s beslut och att åtgärder behövde vidtas. Det nämndes bland annat att pågående förundersökningar som kunde omfattas skulle läggas ned. Handläggning av redan lagakraftvunna beslut skulle däremot invänta HD:s ställningstagande kring resningsfrågan⁶⁴ ⁶⁵.

Den 27 november 2013 offentliggjordes Ekobrottsmyndighetens kommentar. Det meddelades däri att rättning skulle ske av felaktiga domar och beslut, att kontroller skulle genomföras där dubbelbestraffning kunde ha

⁶³ Skatteverket

[<http://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2013/2013/kommentartillhogstadomstolensbeslutomskattetillaggochskattebrott.5.353fa3f313ec5f91b951d6b.html?q=s kattetillagg+skattebrott>], hämtad den 17 maj 2015.

⁶⁴ Svaret på resningsfrågan kom den 16 juli 2013, se avsnitt 5.2.

⁶⁵ Åklagarmyndigheten,

[<http://www.aklagare.se/PageFiles/10533/dubbelbestraffning.ja.riktlinjer.2013.2.pdf>], hämtad den 17 maj 2015.

skett samt att resning i sådant fall skulle ansökas om till fördel för den dömda.⁶⁶

6.2 Förslag på ett förändrat förfarande

Den 7 maj 2015 överlämnade regeringen lagrådsremissen *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor*. I den presenteras förslag på förändringar som bör genomföras avseende systemet med skattetillägg och skattebrott för en starkare rättssäkerhet. Kortfattat innebär förslaget att en spärreglering ska införas och att ett samlat förfarande ska införas i allmän domstol för båda sanktionerna i vissa fall. De nya reglerna föreslås träda i kraft i januari 2016.⁶⁷ Regeringen vill göra systemet förenligt med artikel 4⁶⁸. Det anges att skyddet avses vara mer långtgående än tolkningen av artikel 4 i Zolotukhin då även parallella förfaranden ska motverkas i svensk rätt.⁶⁹

Regeringens förslag om att införa en spärreglering innebär att ett åtal som redan har väckts utgör en slutgiltig spärr mot ett skattetilläggsbeslut och vice versa. Tillfälliga spärrar uppkommer när en brottanmälan har gjorts men beslut om åtal inte har fattats. Sådan spärr kan upphävas och målet återupptas av SKV om åklagare beslutar att inte väcka åtal.⁷⁰ Med denna ordning ska dubbla förfaranden undvikas men det kan också leda till att likhetsprincipen⁷¹ åsidosätts då staten tvingas välja mellan skattetillägg och skattebrottsåtal. Om ett åtal inte resulterar i en fällande dom skulle den skattskyldige undslippa sanktion, medan någon vars överträdelse är lindrigare påförs skattetillägg. För att likhetsprincipen ska kunna upprätthållas föreslås ett system där båda påföljderna fortfarande kan bli aktuella under prövningen, i likhet med nuvarande ordning, genom

⁶⁶ Ekobrottsmyndigheten

[http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Dubbellbestraffning/Dubbellbestraffning_EBM2013.pdf], hämtad den 17 maj 2015.

⁶⁷ Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor, s. 1.

⁶⁸ Begreppet *samma brott* ska tolkas i enlighet med EKMR.

⁶⁹ Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor, s. 55-64.

⁷⁰ *Ibid.*, s. 80-101.

⁷¹ Likhet inför lagen.

införandet av ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol för de fall då skattetillägg är aktuellt men det också föreligger brottsmisstanke. Processen ska följa reglerna i RB och skattetilläggets materiella delar ska bedömas utifrån SFL. Ett sådant system bedöms vara förenligt med artikel 4 och likhetsprincipen, samt vara mer förutsebart och effektivt. Eventuella problem som kan uppstå är att det krävs förändringar i brottmålsprocessen och att likabehandling kan vara svårare att uppnå när skattetilläggsfrågan ankommer på två olika processordningar. Regeringen anser att fördelarna överväger nackdelarna.⁷²

6.3 Sammanfattning och kommentar

Omedelbart efter NJA 2013 s. 502 började berörda myndigheter diskutera hur de skulle gå tillväga i avvaktan på lagstiftningsåtgärder. Tillsvidare kom att gälla att samma person inte skulle utsättas för ett skattetilläggsbeslut och ett skattebrottsåtal för samma oriktiga uppgift. I framtiden föreslår lagrådsremissen att en spärreglering ska införas i kombination med en samlad sanktionsprövning i allmän domstol för de fall då både skattebrott och skattetillägg är aktuella. Efter att Lagrådet avger sitt yttrande kan en proposition komma i fråga. Om propositionen följer lagrådsremissens förslag kan vi emotse de nya reglernas ikraftträdande i januari 2016.

⁷² Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor, s. 66-79.

7 Debatten

För att exemplifiera debatten kring skattepåföljdssystemets förhållande till EKMR redovisas i detta kapitel två artiklar.

7.1 Per Ole Träskman

I en artikel från 2004 diskuterade Träskman dubbelbestraffningsförbudet.⁷³ Författaren skildrade tolkning och tillämpning av artikel 4, vilken sades vara inkonsekvent eftersom EDMR:s då befintliga praxis skilde sig åt i olika fall⁷⁴ samt att EDMR i ett fall fastställt att ”samma väsentliga element” var avgörande för om dubbelbestraffning förelåg⁷⁵.

Författaren beskrev svårigheterna kring de svenska skattetilläggen i förhållande till artikel 4. Träskman upplyste om att sanktionsavgifter enligt brottsbalken (1962:700), BrB, ansågs utgöra administrativa påföljder vilket inte överensstämde med begreppet *anklagelse för brott* i artikel 6 EKMR. Bedömningen i Rosenquist fokuserade på huruvida brotten hade ”samma väsentliga element”. EDMR kom då fram till att skattetillägg och brottet grovt skattebedrägeri⁷⁶ inte hade ”samma väsentliga element” eftersom skattetilläggen hade utdömts på objektiva grunder och angetts ha ett avskräckande syfte, till skillnad från brottet som innehöll ett uppsåtskrav och skulle verka som både avskräckande och bestraffande. Kritik mot detta ansåg Träskman vara motiverat. Dels ifrågasattes om det kunde rättfärdigas att skilja påföljder med avskräckande syfte och bestraffande ändamål överhuvudtaget, dels om det stämde att skattetilläggets syfte enbart var avskräckande. Träskman kom fram till att skäl kunde finnas för

⁷³ Träskman, Per Ole, ”Förbudet mot dubbelbestraffning och skillnaden mellan brottslig gärning och brott”. Juridisk Tidskrift 2004/05 nr 4, s. 862-872. Avsnitt 7.1 baseras uteslutande på artikeln.

⁷⁴ Se *Gradinger v. Austria*, app no. 15963/90, den 23 oktober 1995 och *Oliveira v. Switzerland*, no. 25711/94, ECHR 1998-V, den 30 juli 1998.

⁷⁵ *Franz Fischer v. Austria*, no. 37950/97, den 29 maj 2001.

⁷⁶ Tidigare brott i 2 § SBL.

rättspolitiska tvivel angående kombinationen av sanktionsavgifter och straff för brott utifrån syftet med dubbelbestraffning och ansåg att förändringar i den interna rätten kunde förbättra systemet.

7.2 Johan Munck

Efter Zolotukhin diskuterade Munck år 2010 i en artikel hur en reform inom skattepåföljdssystemet kunde genomföras i och med det då relativt nya avgörandet.⁷⁷ Tidigare hade skattebrott med uppsåtskravet avvikit från skattetillägg i tillräcklig mån, men det var först år 2004 genom Rosenquist som detsamma kom att gälla vårdslös skatteuppgift. I Zolotukhin lades vid bedömningen av om sanktionerna omfattades av förbudet i artikel 4 fokus på huruvida det var väsentligen samma fakta. Både HD och RR⁷⁸ menade att det trots det inte fanns skäl att underkänna det svenska systemet. Denna ståndpunkt kritiserades. Munck framhävde att han personligen instämde med avgörandena om att det inte var oförenligt men belyste att risk fanns för att EDMR vid en prövning skulle ha en annan åsikt. Munck framhävde att de osäkerheter som finns kring om Sverige skulle fällas för konventionsbrott bör justeras samt att problematiken kring dubbelbestraffningsförbudet inte ensamt berättigade en sanktionslättning avseende oriktiga uppgifter på skatteområdet.

7.3 Sammanfattning och kommentar

Artiklarna visar på utvecklingen i debatten. Träskmans artikel, som är skriven före Zolotukhin, framhävde att viktigast vid tolkning av artikel 4 är samma väsentliga element och ifrågasatte om det interna systemet var rättfärdigat ur en rättspolitisk synpunkt. Artikeln av Munck publicerades efter Zolotukhin, då fokus istället lades på väsentligen samma fakta. Munck instämde med NJA 2010 s. 168 och RÅ 2009 ref. 94 men ansåg att åtgärder

⁷⁷ Munck, Johan, "Skattetillägg och dubbelbestraffning". Svensk Juristtidning 2010, s. 747-752. Avsnitt 7.2 baseras uteslutande på artikeln.

⁷⁸ Se avsnitt 4.2-4.3.

skulle vidtas eftersom osäkerhet rådde om huruvida EDMR skulle fälla Sverige vid en prövning av reglerna.

8 Analys

Mot bakgrund av det som redogjorts för ovan kommer jag i detta kapitel att återkoppla till mina frågeställningar. Först görs en jämförelse av hur förfarandet med skattetillägg och skattebrott har reglerats och hur det föreslås vara utformat i framtiden. Därefter analyseras vilken betydelse Zolotukhin har haft för den svenska rättsutvecklingen beträffande påföljdssystemet på skatteområdet.

8.1 Nuvarande lagstiftning och det nya förslaget

När de reglerna om skattetillägg kom år 1972 hade vi inte inkorporerat EKMR i svensk lag men konventionen var ratificerad sedan år 1952. Att ingen ifrågasatte skattepåföljdssystemets förenlighet med EKMR kan ha flera orsaker, exempelvis kanske EKMR inte hade tillräckligt genomslag i svensk rätt ännu. Tydligt är dock att den svenska lagstiftaren ansåg att uppdelningen var effektiviserande och ändamålsenlig, vilket i kombination med befrielsegrunderna visar att lagstiftaren ville förändra förfarandet till den enskildes fördel.⁷⁹ Viljan att göra skillnad på lindrigare överträdelse är något som är återkommande genom hela rättsutvecklingen och syftar till att enskilda inte ska utsättas för onödiga rättsprocesser. Vid 2003 års reform blev frågan om förenligheten med EKMR desto mer aktuell.⁸⁰ Sverige hade inkorporerat EKMR, och eftersom mycket tyder på att förhållandet mellan svensk lag och EKMR inte alltid har varit helt klart beträffande skatteområdet kan inkorporeringen ha bidragit till att EKMR fick mer utrymme i diskussionen. Dock låg fokus på artikel 6. Artikel 4 behandlades inte utförligt men funderingarna kring dubbelbestraffningsförbudet hade åtminstone påbörjats.⁸¹ Det är förståeligt varför man gjorde skillnad på hur

⁷⁹ Se 2.1.

⁸⁰ Se 2.4.

⁸¹ Se 2.4.

lika skattebrott och vårdslös skatteuppgift var skattetilläggsreglerna. Att det var aktuellt med förändringar för att undvika att det skulle bli alltför betungande för skattskyldiga visar på att resonemanget närmade sig den senare tidens tankegångar.⁸² Dubbelbestraffningsförbudet syftar förmodligen till bland annat att enskilda inte ska utsättas för mer än vad som är motiverat.

Att Träskman var tveksam till systemet ur en rättspolitisk synpunkt är förståeligt.⁸³ Det kan ifrågasättas om det är rätt att en sanktion inte ska anses vara straffrättslig för att den inte avsåg att bestraffa från början. Skattetillägg kan jämföras med böter då en enskild sanktioneras genom att krävas på mer pengar än denne först var skyldig i skatt. Ändamålet var möjligtvis inte att bestraffa främst, men det måste anses vara ett underliggande syfte även om det avskräckande syftet är större.

När HD:s nya ställningstagande kom var de berörda myndigheterna tvungna att vidta åtgärder direkt. Myndigheternas hantering i avvaktan på lagstiftningsåtgärder var nödvändigt.⁸⁴ Hade förfarandet inte anpassats omedelbart kunde oändligt många fler fall kunnat omfattas av resningsmöjligheten.

Det nya förslaget skiljer sig mycket från nuvarande lagstiftning. Skattetillägg ska handläggas hos olika domstolsordningar. Det finns risk för att skattetilläggsfrågan bedöms olika beroende på var den handläggs. Det anges att systemet ska vara förenligt med likhetsprincipen⁸⁵, men om det i praktiken blir så att de olika domstolsordningarna hanterar det på olika sätt kan det leda till att det nya systemet i själva verket åsidosätter likhetsprincipen. Om bedömningen av en lindrigare överträdelse sker annorlunda hos SKV och förvaltningsdomstolarna än hur ett grövre brott

⁸² Se 2.4.

⁸³ Se 7.1.

⁸⁴ Se 6.1.

⁸⁵ Se 6.2.

hanteras i de allmänna domstolarna så har inte likhetsprincipen upprätthållits.

Sammantaget har det föreslagna systemet fördelen gentemot det nuvarande att det är mer förenligt med artikel 4. Utifrån ett likhetsperspektiv däremot är det tveksamt om det nya systemet är en förbättring. Det kan konstateras att, med tanke på den debatt artikel 4 gett upphov till de senaste åren, det föreslagna påföljdssystemet troligtvis är ett steg i rätt riktning. Det är dock troligt att detta inte är slutet på diskussionen och att det nya systemet kommer att ifrågasättas utifrån EKMR.

8.2 Zolotukhins betydelse för det svenska skattepåföljdssystemet

När domstolen avgjorde Zolotukhin i stor sammansättning ville de skapa prejudikat. Av störst betydelse för det svenska förfarandet i avgörandet är Engelkriterierna och den tydliggjorda innebörden av *samma brott*.⁸⁶ Fokus i bedömningen skiftade i och med Zolotukhin.⁸⁷

Zolotukhin innebar ett förändrat rättsläge i Sverige men det var inget HD eller RR gav genomslag omedelbart.⁸⁸ Att båda högsta instanserna är villiga att gå emot EDMR visar att de ogärna avviker från svensk lag trots att EKMR ska tillämpas. De skiljaktigas åsikter och Lambertz uppmaning⁸⁹ visar på förståelse för att rättsläget hade förändrats. Att underinstanserna gick emot praxis⁹⁰ visar att EDMR kan komma att följas framför våra högsta instanser. Den svenska instansordningen har förändrats i och med EKMR. Det är därför märkligt att Zolotukhin inte fick mer genomslag i Sverige direkt. Först i NJA 2013 s. 502 medgav HD att förfarandet stred

⁸⁶ Se 3.2.2.2

⁸⁷ Se 3.2.3.

⁸⁸ Se 4.2-4.3.

⁸⁹ Se 4.3.

⁹⁰ Se 4.4.

mot artikel 4, vilket är mer än fyra år efter Zolotukhin.⁹¹ Det tyder på att det inte var önskvärt att Zolotukhin skulle ha denna påverkan i Sverige. Förmodligen var skattepåföljdssystemet något man ogärna ville förändra. NJA 2013 s. 502 var revolutionerande. Det visar på att HD inte tyckte att lagstiftaren agerat snabbt nog och ansåg sig tvungna att åtgärda problemet. Med det kan instämmas eftersom Zolotukhin avgjordes i februari 2009, RIS-utredningen tillsattes i mars 2012 och systemet hade i juni 2013 fortfarande inte förändrats. Att HD förbjöd parallella förfaranden⁹², och senare även lagstiftaren, berodde troligtvis på att de ville gardera sig mot framtida tvivel om förenligheten med artikel 4. Det kan också ha berott på en vilja att, när väl förändringar skulle genomföras, stärka skyddet för de mänskliga rättigheterna ännu mer och skapa större rättssäkerhet på området.

Lagradsremissen från år 2015 speglar tydligt de högsta instansernas ställningstaganden. Där har alltså Zolotukhin haft störst påverkan på den svenska rättsutvecklingen hittills. Om systemet fungerar som förväntat kommer inte dubbla förfaranden att vara ett problem. De som ska sanktioneras kommer att sanktioneras.

Sammanfattningsvis så var det före Zolotukhin inte relevant att anpassa lagstiftningen till artikel 4. Efter avgörandet blev det mer aktuellt men det rådde fortfarande stor osäkerhet i frågan, framförallt när både HD och RR inte underkände systemet trots Zolotukhin. Att HovR gick emot praxis och svensk lagstiftning är befogat eftersom EDMR:s avgöranden är aktuella även för svensk rätt. Det är något som HD bekräftar i och med NJA 2013 s. 502. Från Zolotukhin har vi i Sverige fått en omfattande rättsutveckling på ett rättsområde som knappt ens var ifrågasatt från början, och den utvecklingen är ännu inte slut. Om lagradsremissen går igenom och det fungerar i praktiken som det förväntas göra har vi genom Zolotukhin framförallt fått ett starkare skydd för mänskliga rättigheter i Sverige. Vi har

⁹¹ Se 5.1.

⁹² Se 5.1-5.3.

även att emotse att bättre sådant än förväntat eftersom det i Sverige också ska anses förbjudet med parallella förfaranden.

8.3 Sammanfattade slutsatser

Skattetilläggsförfarandets inträde år 1972 syftade inte till att enskilda skulle dubbelbestraffas. Det infördes för att man inte ville utsätta folk för straffrättsliga sanktioner i onödan och att lika fall skulle behandlas lika. Syftet var gott men det blev fel i praktiken. Rättsutvecklingen har fört med sig många positiva saker. Dels har den gett upphov till ett starkare skydd för mänskliga rättigheter än vad som följer av artikel 4 enligt Zolotukhin, dels har EKMR fått starkare genomslag på skattepåföljdsområdet än vad konventionen troligtvis hade fått annars. EDMR har också fått en starkare roll i Sverige indirekt.

Att hitta ett bättre sätt att lösa skattesanktioneringsfrågan på är svårt och förenligheten med artikel 4 är ett problem som förmodligen kommer att kvarstå även med den nya lagstiftningen år 2016. Det krävdes att olika system testades för att det skulle bli som det är idag och ingen vet ännu hur det nya förfarandet kommer att fungera i praktiken. Det återstår att se.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Lagar och konventioner

Brottsbalk (1962:700)

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (SÖ 1952:35)

Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

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

Rättegångsbalk (1942:740)

Skattebrottslag (1971:69)

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Skattestrafflag (1943:313)

Taxeringsförordning (1956:623)

Taxeringslag (1990:324)

The Criminal Code of the Russian Federation

The Code of Administrative Offences of the Russian Soviet Federative Republic

Förarbeten

Statens offentliga utredningar

SOU 1969:42 Skattebrotten

SOU 2009:58 Skatteförfarandet

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

Lagrådsremisser

Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor, den 7 maj 2015

Propositioner

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

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

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

Europadomstolen

Explanatory Report on Protocol no 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (Strasbourg den 22 november 1984)

Litteratur

Artiklar

Danelius, Hans, ”*Europadomstolens domar – första kvartalet 2009*”. Svensk Juristtidning 2009, s. 669-706

Fast, Katarina, ”*En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden*”. Svensk skattetidning 2014, s. 17-40

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

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

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

Böcker

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2006

Bockel, Bas van, *The ne bis in idem principle in EU law*, Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, 2010

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

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Elektroniska källor

Kommentar till Högsta domstolens beslut om skattetillägg och skattebrott, 2013-06-13. Skatteverket, hämtad den 17 maj 2015 från:
<http://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2013/2013/kommentartillhogstadorstolensbeslutomskattetillaggochskattebrott.5.353fa3f313ec5f91b951d6b.html?q=skattetillagg+skattebrott>

Skattebrott, skattetillägg och förbudet mot dubbla förfaranden – effekterna av Högsta domstolens avgörande den 11 juni 2013, 2013-06-14.
Åklagarmyndigheten, hämtad den 17 maj 2015 från:
<http://www.aklagare.se/PageFiles/10533/dubbelbestraffning.ja.riktlinjer.2013.2.pdf>

Dubbelbestraffning – vad är det och vad är det som har hänt?, 2013-11-27.
Ekobrottsmyndigheten, hämtad den 17 maj 2015 från:
http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Dubellbestraffning/Dubellbestraffning_EBM2013.pdf

Rättsfallsförteckning

Europadomstolen

Engel and Others v. the Netherlands, no. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, den 8 juni 1976.

Gradinger v. Austria, app no. 15963/90, den 23 oktober 1995.

Oliveira v. Switzerland. no. 25711/94, ECHR 1998-V, den 30 juli 1998.

Franz Fischer v. Austria, no. 37950/97, den 29 maj 2001.

Rosenquist v. Sweden, no. 60619/00, den 14 september 2004.

Sergey Zolotukhin v. Russia, no. 14939/03, ECHR 2009-I, den 10 februari 2009.

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

Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s. 510 I-II

NJA 2010 s. 168 I-II

NJA 2013 s. 502

NJA 2013 s. 746

Hovrätten

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

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 71

Regeringsrätten

RÅ 2009 ref. 94