



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Johanna Weide

# Dubbla signaler avseende ne bis in idem i skatterätten?

En rättslig konsekvensanalys av Europadomstolens dom  
den 15 november 2016 i målet A och B mot Norge

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Vårterminen 2017

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Terminologi	12
1.7 Disposition	13
<b>2 DET SVENSKA SYSTEMET AVSEENDE SKATTETILLÄGG OCH SKATTEBROTT SAMT DUBBELPRÖVNINGSFÖRBUDET I SVENSK RÄTT</b>	<b>14</b>
2.1 Inledning	14
2.2 Något om det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott	14
2.2.1 Skattetillägg	15
2.2.2 Skattebrott	16
2.3 Dubbelprövningsförbudet i svensk rätt	18
2.3.1 Res judicata	19
2.3.2 Litispendens	20
2.4 Sammanfattning	20
<b>3 NE BIS IN IDEM I EUROPAKONVENTIONEN OCH EU:S RÄTTIGHETSSTADGA</b>	<b>22</b>
3.1 Inledning	22

<b>3.2</b>	<b>Europakonventionen och Europadomstolen</b>	<b>22</b>
3.2.1	Sverige och Europakonventionen	24
3.2.2	Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger	24
<b>3.3</b>	<b>EU:s rättighetsstadga</b>	<b>25</b>
3.3.1	Något om rättighetsstadgan	25
3.3.2	Dubbelprövningsförbudet i EU-rätten	26
<b>3.4</b>	<b>Förhållandet mellan dubbelprövningsförbuden i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga</b>	<b>28</b>
<b>3.5</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>30</b>
<b>4</b>	<b>DET DUBBLA FÖRFARANDET</b>	
	<b>– EN OMDISKUTERAD FRÅGA</b>	<b>31</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>31</b>
<b>4.2</b>	<b>En kortfattad redogörelse för händelseförloppet</b>	<b>31</b>
<b>4.3</b>	<b>Utvecklingen i rättspraxis</b>	<b>33</b>
4.3.1	Rosenquist mot Sverige år 2009	33
4.3.2	Zolotukhin mot Ryssland år 2009	34
4.3.3	RÅ 2009 ref. 94	36
4.3.4	NJA 2010 s. 168 I och II	37
4.3.5	Åklagaren mot Åkerberg Fransson år 2013	37
4.3.6	NJA 2013 s. 502	39
4.3.7	NJA 2013 s. 746	41
4.3.8	HFD 2013 ref. 71	42
4.3.9	HFD 2014 ref. 35	42
4.3.10	Lucky Dev mot Sverige år 2014	43
<b>4.4</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>44</b>
<b>5</b>	<b>ETT SAMORDNAT SANKTIONSFÖRFARANDE</b>	<b>45</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>45</b>
<b>5.2</b>	<b>Det förändrade rättsläget</b>	<b>45</b>
<b>5.3</b>	<b>Den nya lagstiftningen</b>	<b>46</b>
5.3.1	Spärregleringen	47
5.3.2	Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall	48
<b>5.4</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>51</b>
<b>6</b>	<b>EUROPADOMSTOLENS DOM</b>	
	<b>I MÅLET A OCH B MOT NORGE</b>	<b>52</b>
<b>6.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>52</b>

<b>6.2</b>	<b>Något om det norska skatteförfarandet</b>	<b>52</b>
<b>6.3</b>	<b>Omständigheterna i målet</b>	<b>53</b>
6.3.1	Närmare om omständigheterna avseende sökanden A	54
6.3.2	Närmare om omständigheterna avseende sökanden B	55
<b>6.4</b>	<b>De norska domstolarnas bedömning</b>	<b>55</b>
6.4.1	Bedömningen enligt norsk rätt avseende sökanden A	56
6.4.2	Bedömningen enligt norsk rätt avseende sökanden B	57
<b>6.5</b>	<b>Prövningen i Europadomstolen</b>	<b>58</b>
6.5.1	De sökandes grunder	58
6.5.2	Den norska regeringens grunder	60
6.5.3	Europadomstolens bedömning	62
6.5.3.1	Europadomstolens bedömning avseende sökanden A	67
6.5.3.2	Europadomstolens bedömning avseende sökanden B	69
6.5.4	Europadomstolens övergripande slutsats	70
<b>6.6</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>71</b>
<b>7</b>	<b>ANALYS</b>	<b>72</b>
7.1	Rättsutvecklingens inverkan på det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott	72
7.2	Europadomstolens dom i målet A och B mot Norge och dess inverkan på svensk rätt och det svenska systemet	74
<b>8</b>	<b>SAMMANFATTANDE SLUTSATSER</b>	<b>81</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>		<b>83</b>
	Offentligt tryck	83
	Litteratur	83
	Artiklar	85
	Elektroniska källor	86
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>		<b>87</b>

# Summary

The principle of *ne bis in idem* is expressed in article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights and prohibits a state from trying or punish an individual twice in criminal proceedings for a crime which he has already been finally acquitted or convicted. Article 50 of the EU Charter of Fundamental Rights contains a corresponding double trial prohibition. The Swedish sanctions system for violation of tax legislation has gone through a change during the past years since it was considered incompatible with the right not to be tried or punished twice. The case law of the European Court of Human Rights and The Court of Justice of the European Union has resulted in Sweden having introduced a coordinated sanction procedure. According to the new system a taxpayer is not being tried or punished twice due to the same offences in the context of two different procedures.

In November 2016, a new case law concerning the right not to be tried or punished twice was delivered from The European Court of Human Rights. In the case, two taxpayers in Norway had been subject to double sanctions due to the failure to declare profits from stock sales. During the trial in the European Court of Human Rights, the applicants alleged that in breach of Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights, they had been both prosecuted and punished twice in the respect of the same tax offence. However, the European Court of Human Rights determined there was no violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. The two procedures were considered being conducted in parallel and were interconnected in such a way that they constituted a coherent whole. An important factor was that the sentence imposed in the criminal trial had regards to the tax penalty.

As a result it now seems that the current view of the European Court of Human Rights is that parallel procedures are compatible with Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights, provided that the two procedures are coordinated and integrated in such a way that they constitute a coherent whole. The question is whether the new view of the European Court of Human Rights means that the changes to the Swedish system were unnecessary in this respect. In the previous system, the Swedish Tax Agency and the prosecutor conducted two separate procedures without any interaction between them. Due to the introduction of a coordinated sanction procedure of tax liability and tax evasion, the current Swedish system is more resembling to the Norwegian system, which has been considered compatible with Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. The conclusion is therefore that the new case law would not have a significant effect on Swedish law.

# Sammanfattning

Principen om *ne bis in idem* kommer till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och utgör ett förbud för en stat att på nytt lagföra eller straffa en individ i en brottmålsrättegång för ett brott som den tidigare har blivit slutligt frikänd eller dömd för i staten. Ett motsvarande dubbelprövningsförbud finns i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Det svenska sanktionssystemet för överträdelser av skattelagstiftningen har genomgått en förändring med anledning av att den tidigare utformningen ansågs strida mot dubbelprövningsförbudet. Rättspraxis från Europadomstolen och EU-domstolen har medfört att Sverige har infört ett samordnat sanktionsförfarande och en skattskyldig riskerar numera inte att dömas för skattebrott och att påföras skattetillägg med anledning av samma oriktiga uppgift inom ramen för två olika förfaranden.

I november 2016 kom en ny dom avseende dubbelprövningsförbudet inom skatterätten från Europadomstolen. I målet hade två skattskyldiga i Norge blivit föremål för dubbla sanktioner med anledning av att de underlåtit att deklarerera vinster från aktieförsäljningar. I prövningen i Europadomstolen anförde de två sökande att Norge hade brutit mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll genom att de straffats två gånger för samma gärning. Europadomstolen ansåg dock inte att det förelåg en överträdelse av dubbelprövningsförbudet, trots det faktum att sanktionerna utgjorde påföljder för samma gärning. De två förfarandena ansågs ha fortlöpt parallellt och varit sammankopplade på ett sådant sätt att de utgjorde ett sammanhängande system. En viktig omständighet var att den första sanktionen, påförande av tilläggsskatt, hade beaktats vid bestämmandet av den andra sanktionen.

Europadomstolens nuvarande uppfattning tycks vara att förekomsten av parallella förfaranden är förenligt med dubbelprövningsförbudet under förutsättning att de två förfarandena är samordnade och integrerade på ett sådant sätt att de tillsammans utgör en sammanhängande helhet. Frågan är om Europadomstolens syn på parallella förfaranden innebär att de vidtagna förändringarna av det svenska systemet var onödiga. I det tidigare systemet fattade Skatteverket beslut om påförande av skattetillägg inom ramen för ett förfarande medan åklagaren prövade skattebrottsfrågan inom ramen för ett annat förfarande. Två aktörer genomförde således två olika förfaranden utan att det skedde någon samverkan mellan dem. I och med införandet av ett samordnat sanktionsförfarande sker det numera en samordning vid bedömningen av skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan. Det nuvarande svenska systemet uppvisar mer likhet med det norska systemet som ansågs vara förenligt med dubbelprövningsförbudet. Den aktuella domen torde därav inte ha någon nämnvärd inverkan på svensk rätt.

# Förord

Så är tiden kommen då jag ska sätta punkt för min studietid. Inom mig blandas känslor i form av glädje och lättnad men även ett visst vemod. Att äntligen vara klar med juristutbildningen är naturligtvis förknippat med mycket glädje och en oerhörd lättnad. Att ta steget ut i arbetslivet och bli vuxen på riktigt är både spännande och efterlängtad. Vemodet grundar sig i att jag nu när min studietid är slut även lämnar min tjänst som amanuens vid receptionen på Juridiska fakulteten. Jag intalar mig själv att det är naturligt att känna vemod när det är dags att lämna den plats som har utgjort en väldigt stor del av mitt liv de senaste åren. Det har i vissa perioder varit relativt tufft att kombinera studierna med att arbeta halvtid, vilket har resulterat i att jag alltför ofta har spenderat i genomsnitt tolv timmar om dagen innanför Juridicums väggar. Det kommer dock alltid att vara världens bästa arbete och jag vill tacka alla som jag har arbetat tillsammans med under mina tre år i receptionen. Tack för att ni orkat lyssna på mig när ångesten över examensarbetet har kommit krypande under våren. Tack för alla cykelfester och andra härliga upptåg som vi har haft tillsammans. Tack för alla luncher och på tok för långa kaffepauser i Mysis. Utan er hade denna vår varit olidlig.

Ett stort tack till mina nära och kära för att ni alltid finns vid min sida. Tack för att ni har stått ut med mig under min studietid trots att jag under tentaperioder och andra stressiga stunder inte har varit mitt bästa jag. Tack för att ni delat min glädje över tentaresultat och andra framgångar men även för att ni låtit mig gråta över ett resultat som i era ögon var bra men som inte levde upp till mina egna, ofta väldigt högt ställda krav på mig själv. Tack för att ni skämmer bort mig med er kärlek.

Avslutningsvis vill jag rikta ett stort tack till min fantastiska handledare Maria Hilling. Tack för ditt engagemang och för att du har tagit dig tid att inför varje handledningstillfälle läsa igenom min uppsats, dina råd och synpunkter under arbetets gång har varit oerhört värdefulla. Tack för att du har lyft fram det som har varit bra och kommit med förslag på hur det som har varit mindre bra har kunnat bli bättre. Tack vare ditt stöd har jag gått från varje handledningstillfälle fulladdad med energi och med ett starkt självförtroende i uppsatsskrivandet. Alla borde få ha en handledare som du.

Lund, maj 2017

Johanna Weide

# Förkortningar

BrB	Brottsbalken
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
JT	Juridisk tidskrift
LTS	Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SBL	Skattebrottslagen (1971:69)
SvSkt	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
SN	Skattenytt



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott utgör sanktioner som kan drabba den som inte agerar i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) eller skattebrottslagen (1971:69). Det svenska påföljdssystemet för överträdelse av skattelagstiftningen infördes år 1972.<sup>1</sup> Utgångspunkten i svensk rätt har sedan tiden för tillkomsten av SBL varit att Skatteverket kan påföra den skattskyldige skattetillägg oaktat om åtal avseende skattebrott kan komma att väckas eller inte. Frågan om huruvida det svenska systemet och dess dubbla förfarande strider mot dubbelprövningsförbudet i europarätten, dvs. förbudet att straffas och lagföras två gånger för samma brott, har prövats ett flertal gånger. Första gången så skedde var när Europadomstolen år 2004 i målet *Rosenquist mot Sverige* prövade det svenska systemets förenlighet med Europakonventionens dubbelprövningsförbud.<sup>2</sup> Påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott ansågs då inte avse samma brott, dels då de två sanktionerna bedömdes tjäna olika syften, dels då skattetillägg kan tas ut trots avsaknad av uppsåt medan åtal för skattebrott förutsätter uppsåt. En annan syn på dubbelprövningsförbudet kom dock att presenteras av Europadomstolen år 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>3</sup> där Europadomstolen konstaterade att dubbelprövningsförbudet innebär ett förbud mot att lagföring sker två eller flera gånger för gärningar som grundar sig på fakta som är identiska eller väsentligt desamma.<sup>4</sup>

Trots Europadomstolens dom år 2009 dröjde det till år 2013 innan Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen accepterade det svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet. För att stå i strid med principen om *ne bis in idem* krävs att två förfaranden grundas på samma oriktiga uppgifter. Rättsutvecklingen har medfört att det svenska systemet med dubbla förfaranden har fått ge vika för att inte strida mot Europakonventionen och EU-rätten.<sup>5</sup> Genom Sveriges ratificering av Europakonventionen och dess inkorporering i svensk rätt samt genom medlemskapet i EU har den svenska rätten kommit att europeiserats. Individuella rättigheter har erhållit en central position i den svenska rättsordningen och genom europeiseringen har domstolarnas ställning i det

---

<sup>1</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 17.

<sup>2</sup> Se Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00.

<sup>3</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14939/03.

<sup>4</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 147–148.

<sup>5</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 217–219.

svenska konstitutionella systemet förstärkts.<sup>6</sup> Den rättsliga miljön har således kommit att påverkas av europarättens genomslag och starka ställning och det är numera naturligt att tolka inhemsk lagstiftning i ljuset av EU-rättsliga och folkrättsliga åtaganden.<sup>7</sup>

Skatteverket kan numera inte påföra den skattskyldige skattetillägg i det fall åtal har väckts mot individen avseende samma felaktighet eller passivitet.<sup>8</sup> Omvänt kan åklagaren inte väckta åtal om Skatteverket redan har beslutat att ta ut skattetillägg för samma felaktighet eller passivitet.<sup>9</sup> Vidare har regler om ett samlat sanktionsförfarande införts genom lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Innebörden av den nya lagen är att domstolen kan besluta om påförande av skattetillägg i det fall åklagaren i samband med skattebrottsprocessen yrkar på att så ska ske.<sup>10</sup>

Det svenska systemet och dess dubbla förfarande har således kommit att påverkas av rättspraxis från både Europadomstolen och EU-domstolen. Rättsutvecklingen har bidragit till att en skattskyldig inte längre riskerar att dömas för skattebrott och påföras skattetillägg för samma brott inom ramen för två olika förfaranden. I Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge* konstateras dock att påförande av tilläggsskatt och straffrättslig påföljd för skattebrott avseende samma gärning, underlåtenhet att redovisa vinst från aktieförsäljning, inte strider mot dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen.<sup>11</sup> Eftersom det svenska systemet till stor del har ändrats i eftersvallningarna av rättspraxis från Europadomstolen är frågan vilken inverkan domen torde komma att få på svensk rätt adekvat.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

I denna framställning genomförs en rättslig konsekvensanalys av Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge* i syfte att analysera vad domen torde innebära för svensk rätt. Utgångspunkten är den rättsutveckling som har varit i svensk rätt och i europarätten i syfte att redogöra för hur det svenska systemet har anpassats för att vara förenligt med dubbelprövningsförbuden i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll samt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

---

<sup>6</sup> Warnling-Nerep (2008), s. 31; Hettne, Groussot & Reichel, ”Inledning” i Hettne & Otken Eriksson (red.) *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning* (2011), s. 21–23.

<sup>7</sup> Wersäll (2017), ”Ökad domarmakt och makten över domstolarna” i *SvJT*, s. 2.

<sup>8</sup> Se 49 kap. 10 a-b §§ SFL.

<sup>9</sup> Se 13 b § SBL.

<sup>10</sup> Almgren & Leidhammar (2016), s. 217–219.

<sup>11</sup> Se Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

I framställningen behandlas följande frågeställningar:

1. Vilken inverkan har europarättens rättsutveckling avseende dubbelprövningsförbudet haft på det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott och hur har Sverige anpassat regleringen för att systemet ska vara kompatibelt med dubbelprövningsförbudet i europarätten?
2. Vilken inverkan torde Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge* ha på svensk rätt och det svenska systemet avseende skattetillägg och påföljd för skattebrott?

## 1.3 Metod och material

Arbetet med denna uppsats tar sin utgångspunkt i den rättsdogmatiska metoden. Således bygger framställningen på förarbeten, lagtext, rättspraxis och juridisk litteratur vilka har studerats i syfte att fastställa vad som utgör gällande rätt. Den rättsdogmatiska metoden är kvalitativ till sin natur och syftar till att fastställa gällande rätt.<sup>12</sup> Genom att tillämpa den rättsdogmatiska metoden systematiseras och tolkas gällande rätt<sup>13</sup> med utgångspunkt i en konkret frågeställning.<sup>14</sup> I framställningen studeras även rättspraxis från Europadomstolen och EU-domstolen och även redogörelse för och analys av europarättsligt material omfattas av den rättsdogmatiska metoden.<sup>15</sup>

Framställningen utgår från ett rättsutvecklingsperspektiv och behandlar primärt svensk rätt. Därutöver behandlas europarätten i syfte att undersöka vilken inverkan Europadomstolens och EU-domstolens rättspraxis har på svensk rätt och frågan om dubbla förfaranden på skatteområdet är förenligt med dubbelprövningsförbudet. EU-rätten kännetecknas av omfattande oskrivna rättskällor i form av rättspraxis och rättsliga principer. I jämförelse med det svenska rättssystemet ges de oskrivna rättskällorna mer betydelse inom EU-rätten.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> Sandgren (2015), s. 43; Kleineman, ”Rättsdogmatisk metod” i Korling & Zamboni (red.) *Juridisk metodlära* (2013), s. 21.

<sup>13</sup> Peczenik (2005), ”Juridikens allmänna läror” i *SvJT*, s. 249.

<sup>14</sup> Kleineman, ”Rättsdogmatisk metod” i Korling & Zamboni (red.) *Juridisk metodlära* (2013), s. 23-24.

<sup>15</sup> Sandgren (2015), s. 43.

<sup>16</sup> Hettne, ”EU-rättskällornas inbördes förhållande” i Hettne & Otken Eriksson (red.) *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning* (2011), s. 40.

Det för uppsatsen mest centrala rättsfallet, Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*<sup>17</sup>, är en dom från Europadomstolen i stor sammansättning. Då framställningens primära syfte är att genomföra en rättslig konsekvensanalys av rättsfallet utgör det en central del av uppsatsens innehåll och har därav erhållit ett stort utrymme. Av artikel 43.1 i Europakonventionen framgår att parterna i ett mål som har avgjorts i Europadomstolen inom tre månader från den dag då domen meddelas kan begära att målet ska hänskjutas till prövning av Europadomstolen i stor sammansättning. Förutsättningarna för att en sådan begäran ska beviljas framgår av artikel 43.2 i Europakonventionen vari det stadgas att det krävs att målet ger upphov till en allvarlig fråga som rör tolkning eller tillämpning av Europakonventionen eller dess tillhörande protokoll eller en allvarlig fråga som är av stor allmän betydelse.

Möjligheten till omprövning av en dom som har meddelats ska tillämpas restriktivt. Avsikten med artikel 43 i Europakonventionen är att endast ett fåtal mål ska ges tillstånd till prövning av Europadomstolen i stor sammansättning. En fråga avseende tolkning och tillämpning av Europakonventionen och dess protokoll anses vara allvarlig om målet berör en viktig rättsfråga och denna inte tidigare har varit föremål för Europadomstolens bedömning. Vidare anses en allvarlig fråga vara för handen i det fall avgörandet är av betydelse för utvecklingen av praxis från Europadomstolen eller om det innebär ett avsteg från tidigare praxis. Slutligen ska en fråga anses vara allvarlig i det fall en dom kan komma att kräva att den berörda konventionsstaten företar långtgående lagändringar av den nationella lagen eller nationell praxis. En fråga anses vara av stor allmän betydelse när det mål som är föremål för prövning av Europadomstolen rör en politisk fråga av stor vikt.<sup>18</sup>

Ett pågående mål kan enligt artikel 30 i Europakonventionen hänskjutas till prövning av domstolen i stor sammansättning, under förutsättning att ingen av parterna motsätter sig det, om det rör en allvarlig fråga avseende tolkning eller tillämpning av Europakonventionen eller de tillhörande protokollen. Vidare kan hänskjutande ske om det finns en risk att en fråga som avgörs i kammaren kan komma att leda till ett resultat som står i strid mot en dom som tidigare meddelats av Europadomstolen. Kravet på parternas samtycke finns för att de inte ska tas ifrån sin rätt att begära omprövning i enlighet med artikel 43.1 i Europakonventionen.<sup>19</sup>

En dom som meddelas av Europadomstolen i stor sammansättning ges en särskild tyngd<sup>20</sup> och är enligt artikel 44.1 i Europakonventionen slutgiltig och vinner således laga kraft i samband med att den meddelas.<sup>21</sup> Detta kan

---

<sup>17</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>18</sup> Prop. 1994/95:115, s. 25. Se även Ehrenkrona (1995), ”Nytt övervakningssystem enligt Europakonventionen” i *SvJT*, s. 445 och 449.

<sup>19</sup> Prop. 1994/95:115, s. 23.

<sup>20</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 148.

<sup>21</sup> Prop. 1994/95:115, s. 25.

jämföras med en dom från kammaren som enligt artikel 44.2 i Europakonventionen är slutgiltig om parterna förklarar att de inte kommer att hänskjuta domen till prövning av domstolen i stor sammansättning, tre månader efter att domen har meddelats under förutsättning att en begäran om hänskjutande av domen till domstolen i stor sammansättning inte har skett eller en begäran om hänskjutande till domstolen i stor sammansättning enligt artikel 43 i Europakonventionen har avslagits av panelen i domstolen.

Med hänsyn till vad som anförts i de fyra styckena ovan får den aktuella domens anses ha ett rättskällevärde av hög dignitet. Rättsfallet behandlar ett område där tidigare rättsfall från Europadomstolens har haft stor inverkan på svensk rätt och utformningen av det svenska systemet för påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott. En rättslig konsekvensanalys av det aktuella rättsfallet och dess eventuella inverkan på svensk rätt får med anledning därav anses vara motiverad.

I den aktuella domen förekommer en avvikande uppfattning. Det är tillåtet att domare i Europadomstolen har avvikande uppfattningar<sup>22</sup> och de är relativt vanligt förekommande i domar från Europadomstolen. I motsats till domarna från EU-domstolen är Europadomstolens domares avvikande uppfattningar offentliga.<sup>23</sup>

Utöver Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge*<sup>24</sup> erhåller central rättspraxis från både Europadomstolen, EU-domstolen och svenska domstolar ett stort utrymme i framställningen. Syftet med denna redogörelse är att spegla rättsutvecklingen på området och urvalet av den rättspraxis som presenteras har gjorts med utgångspunkt i dess inverkan på rättsutvecklingen. Således innehåller framställningen rättspraxis som anses spegla rättsutvecklingen och som har varit av betydelse för densamma. I urvalet har juridisk litteratur som innehåller redogörelser för rättsutvecklingen avseende dubbla förfaranden på skatteområdet varit till stor hjälp.

Förutom rättspraxis och förarbeten behandlas juridisk litteratur i stor utsträckning. Juridisk litteratur kan användas som komplement till förarbeten, lagtext och rättspraxis<sup>25</sup> och urvalet har skett med utgångspunkt i författarens auktoritet tillsammans med materialets relevans och aktualitet. Med hänsyn till att framställningens fokus, utöver ett primärt fokus på svensk rätt, är europarättens inverkan på svensk rätt, är det av stor betydelse även internationell litteratur beaktas.<sup>26</sup> Således har även utländsk litteratur avseende EU:s rättighetsstadga och Europakonventionen använts vid redogörelsen för dubbelprövningsförbudet.

---

<sup>22</sup> Cameron (2014), s. 59.

<sup>23</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 148.

<sup>24</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>25</sup> Bernitz m.fl. (2012), s. 183.

<sup>26</sup> Bernitz m.fl. (2012), s. 185.

I avsnittet om det norska skatteförfarandet har litteratur som behandlar ämnet på en grundläggande nivå använts. Avsnittet återfinns i framställningen för att ge läsaren den förståelse för det norska skatteförfarandet som är nödvändig för att förstå Europadomstolens bedömning i det målet *A och B mot Norge*<sup>27</sup> och litteratur som behandlar ämnet på en djupare nivå har med anledning därav inte ansetts vara nödvändig.

Framställningens primära syfte är att utifrån en rättslig konsekvensanalys redogöra för vilken inverkan Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge*<sup>28</sup> torde komma att få på svensk rätt. Eftersom domen kommer från Europadomstolen är det framför allt dubbelprövningsförbudet så som det kommer till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, och därtill hörande rättspraxis, som behandlas i uppsatsen. I framställningen redogörs det dock även för dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga och rättspraxis från EU-domstolen. Detta förklaras av att Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga utgör två rättsliga instrument som Sverige ska förhålla sig till och således bör dubbelprövningsförbudet i både Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga beaktas inom ramen för en framställning som denna. De rättigheter som garanteras i Europakonventionen ingår i EU-rätten som allmänna principer enligt artikel 6.3 FEU. Vidare anses Europakonventionen utgöra en integrerad del av EU-rätten<sup>29</sup> och av artikel 52.3 i EU:s rättighetsstadga följer att i det fall samma rättigheter skyddas av Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga ska innebörden av skyddet i Europakonventionen ges företräde om skyddet i EU:s rättighetsstadga inte är mer förmånligt för individen. Att i denna framställning även beakta dubbelprövningsförbudet i EU-rätten får härmed anses vara motiverat.

Nytt material har beaktats fram till och med den 1 maj 2017.

## 1.4 Avgränsningar

I denna framställning behandlas det dubbla förfarandet avseende påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott med anledning av att en skattskyldig har lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket. Skattetillägg i samband med skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och skattetillägg med anledning av ett skatteavdrag inte har gjorts behandlas därav inte. Beslut om påförande av skattetillägg och åtal för bokföringsbrott eller åtal för skattebrott avseende mervärdesskatt ligger inte inom

---

<sup>27</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>28</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>29</sup> Se Yeldham (2012), "Dubbelbestraffningsförbudens tillämplighet på skattetillägg och skattebrott – uppfylls rättssäkerhetens krav på en fastställd rättskälhierarki avseende förhållandet mellan nationell rätt, unionsrätt och konventionsrätt?" i *SN*, s. 877. Se även Bernitz & Kjellgren (2014), s. 19.

framställningens ramar och lämnas därför utanför uppsatsen. Det sistnämnda, mervärdesskatt, behandlas dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att kunna ge läsaren en helhetsbild av utvecklingen i rättspraxis på det aktuella området.

I avsnitt 4.2 återfinns en genomgång av den rättspraxis som har varit av störst betydelse för rättsutvecklingen. Då det huvudsakliga syftet med avsnittet är att redogöra för domstolarnas resonemang presenteras bakgrunden i de respektive målen endast kortfattat i en sådan omfattning att läsaren ges en tillräcklig bild för förståelse för det efterföljande rättsliga resonemanget.

Doktrinen om *klart stöd*, vilken ofta har behandlats i anslutning till frågan om det svenska systemet påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott är förenligt med dubbelprövningsförbudet, lämnas utanför denna framställning.

Norsk rätt behandlas endast i den omfattning som är nödvändig för att ge läsaren förståelse för Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge*.<sup>30</sup> Således är det i huvudsak det norska skatteförfarandet och påförande av tilläggsskatt samt åtal för skattebrott som ges utrymme i denna framställning.

I målet *A och B mot Norge*<sup>31</sup> förekommer en avvikande mening, vilken i denna framställning endast presenteras kortfattat.

## 1.5 Forskningsläge

I svensk litteratur har det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott bland annat behandlats av Karin Almgren & Börje Leidhammar i *Skattetillägg och skattebrott*. I boken behandlas även frågan om det svenska systemets förenlighet med principen om *ne bis in idem* och rättsutvecklingen på det aktuella området. En motsvarande framställning återfinns i boken *Skatt och skattebrott* av Rolf Holmquist & Johan Lindmark. Rättsutvecklingen avseende dubbla förfaranden på skatteområdet hade även kommenterats av Karin Almgren & Börje Leidhammar i boken *Skatteprocessen*. De ovan nämnda framställningarna behandlar även det nya samordnade sanktionsförfarandet.

Rättsutvecklingen avseende synen på det svenska systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet har vidare behandlats i artiklar publicerade i juridiska tidskrifter. Som exempel kan här nämnas artiklar författade av Katarina Fast som publicerats i *Svensk skattetidning* och *Juridisk tidskrift*

---

<sup>30</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>31</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

samt en artikel författad av Teresa Simon Almendal, även den publicerad i *Juridisk tidskrift*. I svensk litteratur behandlas principen om *ne bis in idem* i europearätten bland annat av Hans Danelius i *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna* samt av Carl Lebeck i *EU-stadgan. Om grundläggande rättigheter*. I internationell litteratur har samma ämne bland annat behandlats av Bas van Bockel i *The Ne Bis In Idem Principle In EU Law* och Jonathan Tomkins i *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*.

Rättsfallet som utgör primärt fokus för denna uppsats, Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge*<sup>32</sup>, kom den 15 november 2016. Det har kommenterats kortfattat av Fredrik Wersäll i en artikel i *Svensk Juristtidning*. I övrigt saknas kommentarer och annat material på svenska eller engelska som behandlar det senaste tillskottet till diskussionen om *ne bis in idem* på skatteområdet.

## 1.6 Terminologi

I förarbeten och litteratur som behandlar principen om *ne bis in idem* inom skatterätten förekommer begreppen *dubbelprövningsförbudet* och *dubbelbestraffningsförbudet* ömsom varandra. De två begreppen avser förbuden som återfinns i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga och tillämpas i många fall synonymt. I syfte att underlätta för läsaren används i denna framställning endast begreppet *dubbelprövningsförbudet* vilket enligt senare förarbeten har ansetts vara en mer korrekt benämning än *dubbelbestraffningsförbudet*.<sup>33</sup>

Som benämning av de individer som är skyldiga att betala skatt används begreppet *skattskyldig*. Med *skatteförfarandet* avses den ordning som tillämpas inom ramen för det administrativa förfarandet. Begreppet *skatteprocessen* avser förfarandet avseende skattebrott som sker i förvaltningsdomstol medan *det straffrättsliga förfarandet* syftar till att beskriva förfarandet avseende skattebrott i allmän domstol. I syfte att underlätta för läsaren används i denna framställning uttrycket *det svenska systemet* som ett gemensamt begrepp.

I den nya regleringen avseende det samordnade sanktionsförfarandet används begreppen *felaktighet* och *passivitet* för de omständigheter som kan komma att utgöra grund för både påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott.<sup>34</sup> I denna framställning förekommer utöver begreppen ovan även *brott* och *gärning* för att beskriva den handling som

---

<sup>32</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>33</sup> Se prop. 2014/15:131, s. 39.

<sup>34</sup> Se SOU 2013:62, s. 223–224. Se även prop. 2014/15:131, s. 81.



den skattskyldiga har vidtagit och som har aktualiserat sanktioner. De fyra begreppen används synonymt.

Det internationellt vedertagna begreppet *europarätten*<sup>35</sup> används som en gemensam benämning för EU-rätten och Europakonventionen.

## 1.7 Disposition

I kapitel två återfinns en redogörelse för svensk rätt avseende skatteförfarandet, bestämmelserna om skattebrott och skattetillägg samt innebörden av dubbelprövningsförbudet i svensk rätt. En översiktlig redogörelse för Europakonventionen och EU-stadgan och dess dubbelprövningsförbud återfinns i kapitel tre. Kapitel fyra består av en framställning av den rättsutveckling inom området som har ägt rum genom praxis där de för uppsatsen relevanta rättsfallen presenteras. Redogörelsen för rättsutvecklingen har erhållit stort utrymme då den är nödvändig för att besvara både den första och den andra frågeställningen. En redogörelse för det samordnade sanktionsförfarande, vilket är en effekt av rättsutvecklingen, återfinns i kapitel fem. I kapitel sex presenteras Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge*. I anslutning härtill sker en schematisk redogörelse för norsk rätt avseende Norges skatteförfarande. Analysen sker i kapitel sju och i kapitel åtta besvaras de inledande frågeställningarna i sammanfattande slutsatser.

---

<sup>35</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 19.

# 2 Det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott samt dubbelprövningsförbudet i svensk rätt

## 2.1 Inledning

I detta kapitel behandlas det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott, sanktioner som kan aktualiseras när en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift till Skatteverket. I anslutning här till presenteras dubbelprövningsförbudet i svensk rätt genom en redogörelse för principerna om *res judicata* och *litispendens*.

## 2.2 Något om det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott

Det svenska skatteförfarandet bygger på en skyldighet för den skattskyldige att lämna en deklaration till Skatteverket. Eftersom Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt på grundval av deklarationen är det av stor betydelse att den skattskyldige medverkar i förfarandet genom att fullgöra sin skyldighet att lämna de av Skatteverket efterfrågade uppgifterna.<sup>36</sup> För att ingripa mot de skattskyldiga som brister i deklarationsskyldigheten finns det sedan år 1972 ett administrativt sanktionssystem genom vilket det är möjligt att påföra den skattskyldige skattetillägg. Sanktionen ska tillämpas i de fall som bedöms vara mindre allvarliga. För de mer allvarliga fallen finns SBL.<sup>37</sup> Beslut om påförande av skattetillägg fattas av Skatteverket medan åtal för skattebrott administreras av Åklagarmyndigheten.<sup>38</sup> Det centrala rekvisitet för såväl påförande av skattetillägg som ansvar för skattebrott är att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Begreppet oriktig uppgift ges samma innebörd i såväl SBL som SFL.<sup>39</sup>

Genom införandet av ett samordnat sanktionsförfarande har dock skattetilläggsfrågan i vissa fall kommit att förflyttats från Skatteverket till åklagaren som framställer ett yrkande om skattetillägg inom ramen för den straffrättsliga processen avseende skattebrott i allmän domstol. Vidare har

<sup>36</sup> Prop. 2002/03:106, s. 116; Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 15.

<sup>37</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 782.

<sup>38</sup> Pleijel (2017), ”Dubbelprövningsförbudet löst gällande skattebrott och skattetillägg?” i *SvSkt*, s. 111–112.

<sup>39</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 203.

det samordnade sanktionsförfarandet medfört att det har tillkommit spärregler enligt vilka Skatteverket är förhindrade att fatta beslut om påförande av skattetillägg i det fall åklagaren redan har baserat ett förfarande på samma felaktighet eller passivitet. Åklagaren är på motsvarande sätt förhindrad att inleda ett förfarande avseende en felaktighet eller passivitet som Skatteverket redan har grundat ett beslut om påförande av skattetillägg på.<sup>40</sup>

## 2.2.1 Skattetillägg

Skattetillägg är en administrativ sanktionsavgift som kan påföras en skattskyldig i fyra situationer; i de fall en oriktig uppgift lämnas, i samband med skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut samt i de fall då ett skatteavdrag inte har gjorts.<sup>41</sup> Det övergripande syftet vid införandet av skattetillägg som sanktion var att skapa ett system med en påtryckande funktion för att säkerställa att de skattskyldiga fullgjorde skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket. Det tidigare påföljdssystemet ansågs medföra en ojämn rättstillämpning då det i vissa fall slumpmässigt drabbade de skattskyldiga olika hårt. Med hjälp av ett administrativt sanktionssystem var det möjligt att lämna utrymme i domstolsförfarandet åt de mer allvarliga fallen och det faktum att de bagatellartade förseelserna blev föremål för det administrativa sanktionssystemet medförde att det fanns förhoppningar om en mer effektiv och jämnare rättstillämpning mot skattebrott.<sup>42</sup>

Skattetillägg med anledning av att en oriktig uppgift har lämnats regleras i 49 kap. 4-5 §§ SFL. En grundläggande förutsättning för att skattetillägg ska kunna påföras en skattskyldig är att en oriktig uppgift har lämnats.<sup>43</sup> Av 49 kap. 5 § SFL framgår att en uppgift är oriktig i det fall den är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Av bestämmelsens andra stycke följer att en uppgift inte ska anses vara oriktig om den tillsammans med andra uppgifter utgör ett tillräckligt beslutsunderlag eller om det är uppenbart att uppgiften inte kan läggas till grund för ett beslut. Att avgöra vad som är att anses som en oriktig uppgift är i många fall förenat med svårigheter. I ett försök att definiera begreppet kan det dock generellt sägas att en oriktig uppgift anses ha lämnats när den skattskyldige utelämnar relevanta uppgifter samtidigt som den i sin deklaration eller genom en handling ger intryck av att ha lämnat de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning i ärendet. Rekvisitetet anses vara uppfyllt när en skattskyldig lämnar en ofullständig uppgift eller underlåter att lämna in en efterfrågad uppgift och uppgiften är av betydelse för beslut avseende beskattningen.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Holmquist & Lindmark (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 159–160.

<sup>41</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 790.

<sup>42</sup> Prop. 1970:10, s. 200–201; Simon-Almendal (2005), s. 174.

<sup>43</sup> Prop. 2002/03:106, s. 116. Se även Simon-Almendal (2005), s. 174.

<sup>44</sup> Prop. 2002/03:106, s. 116; Lodin m.fl. (2017), s. 786–787. Se även Simon-Almendal (2005), s. 115–116.

En oriktig uppgift anses dock inte föreligga i de fall den skattskyldige framställer oriktiga yrkanden eller gör felaktiga bedömningar som baseras på den subjektiva uppfattningen.<sup>45</sup> Endast uppgifter som är oriktiga eller missvisande kan medföra att skattetillägg påförs. Således ska uppgifter som redovisas tillsammans med sina faktiska omständigheter och där uppgifterna är felaktiga på grund av en felaktig bedömning hos den skattskyldige, inte aktualisera påförande av skattetillägg.<sup>46</sup>

Skattetillägg med anledning av en oriktig uppgift kan tas ut oaktat under vilken del av förfarandet som den oriktiga uppgiften har lämnats. Uppgiftsskyldigheten är förenad med ett strikt ansvar innebärande att det inte krävs uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida för påförande av skattetillägg.<sup>47</sup> Beviskravet som måste vara uppfyllt för att skattetillägg ska kunna påföras är att det klart framgår att en oriktig uppgift har lämnats eller att en uppgift som ska lämnas till led för beskattningen har utelämnats. Bevisbördan vilar på Skatteverket.<sup>48</sup>

Skattetilläggets storlek, i det fall en oriktig uppgift har lämnats, utgör 40 procent av den skatt som den skattskyldige skulle undkomma om den oriktiga uppgiften hade accepterats. I det fall skattetillägget utgår på annan skatt än slutlig skatt, dvs. skatt som inte utgör inkomstskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader eller kommunal fastighetsavgift, uppgår skattetillägget till 20 procent av den skatt som den skattskyldige skulle undkomma att betala om den oriktiga uppgiften hade accepterats.<sup>49</sup>

## 2.2.2 Skattebrott

Till skillnad från skattetillägg, som utgör en administrativ sanktionsavgift, är skattebrott en straffrättslig sanktion.<sup>50</sup> För skattebrott döms, enligt 2 § SBL, den som till en myndighet, på annat sätt än muntligen, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna in deklaration, kontrolluppgifter eller andra föreskrivna uppgifter. Vidare krävs att handlandet ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till den skattskyldige själv eller till någon annan. Skattebrott är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att

---

<sup>45</sup> Prop. 1977/78:136, s. 144.

<sup>46</sup> Prop. 2002/03:106, s. 116.

<sup>47</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 65–66. Frågan om huruvida det bör krävas subjektiva rekvisit, dvs. uppsåt eller oaktsamhet, vid påförande av skattetillägg diskuterades i samband med ändringen av reglerna om skattetillägg år 2015. Ett flertal remissinstanser ansåg att det borde införas krav på subjektiva rekvisit men invändningarna avvisades av regeringen, se prop. 2014/15:131, s. 78–79.

<sup>48</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 38. Beviskravet som måste vara uppfyllt för att skattetillägg ska få lov att påföras, dvs. kravet på att det klart ska framgå, är strängare än beviskravet i övriga delar av beskattningsprocessen, se prop. 2002/03:106, s. 233.

<sup>49</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 70.

<sup>50</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 782.

brottet anses vara fullbordat i samma ögonblick som det finns en fara för att skatteundandragande kan komma att ske.<sup>51</sup> Det är således tillräckligt att en oriktig uppgift har lämnats till Skatteverket eller att tidsfristen för att komma in med en föreskriven uppgift har gått ut för att skattebrottet ska anses vara fullbordat. Vidare måste faran vara konkret. Det krävs således att omständigheterna i det enskilda fallet medför att det finns en beaktansvärd risk för att skatteundandragande kan komma att ske.<sup>52</sup>

I förarbetena framhålls att det måste finnas ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och faran för att den skattskyldige kan komma att bli föremål för felaktig skattepåföring.<sup>53</sup> För att det nödvändiga orsakssambandet och kravet på konkret fara ska anses vara uppfyllt är det tillräckligt att den felaktiga uppgift som har lämnats sannolikt inte skulle komma att upptäckas vid en sådan normal kontroll av som företas av Skatteverket.<sup>54</sup> Kravet på konkret fara i skattebrottslagen innebär således att den som lämnar en oriktig uppgift avseende en sådan omständighet som bör upptäckas vid den normala kontrollen av uppgifterna sannolikt går fri från straffansvar. En oriktig uppgift som däremot inte kan förväntas upptäckas vid en sådan kontroll medför sannolikt straffansvar eftersom farerekvisitet då anses vara uppfyllt.<sup>55</sup>

Skattebrottet delas in i tre grader; skatteförseelse enligt 3 § SBL, skattebrott enligt 2 § SBL samt grovt skattebrott enligt 4 § SBL.<sup>56</sup> Vid bedömningen av om brottet är ringa och således ska anses utgöra en skatteförseelse ska hänsyn tas till det belopp som undandragits från beskattning. Då samtliga omständigheter i det enskilda fallet ska beaktas vid bedömningen av huruvida åtal för skatteförseelse ska väckas finns det ingen bestämd beloppsgräns. Som riktmärke brukar dock anges är att undandragen skatt ska uppgå till tre fjärdedelar av prisbasbeloppet. Vidare följer enligt 13 § 1 st. SBL att åtal för skatteförseelse endast får lov att väckas om det är påkallat av särskilda skäl. Det faktum att den skattskyldige inte kan påföras en administrativ sanktionsavgift anses utgöra ett sådant särskilt skäl.<sup>57</sup>

Gränsdragningen mellan skattebrott av normalgraden och grovt skattebrott sker utifrån en bedömning där hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.<sup>58</sup> De omständigheter som nämns i 4 § SBL ska dock beaktas särskilt. Således ska hänsyn tas till om brottet har omfattat ett mycket betydande belopp, om gärningsmannen har använt falska handlingar eller vilseledande bokföring samt om förfarandet har ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerlig farlig art.<sup>59</sup> Vad som ska anses utgöra ett betydande

---

<sup>51</sup> Prop. 1995/96:170, s. 157.

<sup>52</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 203.

<sup>53</sup> Prop. 1971:10, s. 255; Prop. 1995/96:170, s. 157.

<sup>54</sup> Prop. 1971:10, s. 255. Se även Simon-Almendal (2005), s. 103.

<sup>55</sup> Prop. 1995/96:170, s. 158; Holmquist & Lindmark (2016), s. 106.

<sup>56</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 164.

<sup>57</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 796.

<sup>58</sup> Prop. 1971:10, s. 352; Prop. 1995/96:170, s. 110.

<sup>59</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 796.

belopp har diskuterats i förarbetena, dock utan resultatet att ett fast belopp för när ett skattebrott ska anses vara grovt har angetts. Det framhålls att beloppet måste bestämmas med beaktande av övriga omständigheter i det enskilda fallet. Ett skatteundrandragande som understiger tio prisbasbelopp kommer dock sannolikt inte att anses utgöra ett grovt brott.<sup>60</sup> Uttalandet får stöd av Skatteverkets praxis enligt vilken ett betydande belopp utgörs av minst tio prisbasbelopp.<sup>61</sup>

Det centrala rekvisitet för att ett skattebrott ska anses föreligga är att en oriktig uppgift har lämnats.<sup>62</sup> Begreppet har samma innebörd som vid påförande av skattetillägg.<sup>63</sup> Åklagaren har bevisbördan för att rekvisiten i bestämmelserna som skattebrott är uppfyllda. Beviskravet uppgår till att det ska vara ställt utom rimligt tvivel.<sup>64</sup> Vidare måste kravet på uppsåt vara uppfyllt.<sup>65</sup> För både aktivt och passivt skattebrott, dvs. för både de skattebrott som begås med anledning av att oriktig uppgift har lämnats och de skattebrott som begås pga. underlåtenhet att lämna uppgifter, är samtliga uppsåtsformer tillämpliga. Således ska antingen avsiktssuppsåt, insiktssuppsåt eller likgiltighetsuppsåt föreligga för att det subjektiva rekvisitet ska vara uppfyllt.<sup>66</sup> Det är inte tillräckligt att uppsåtet täcker den skattskyldiges insikt i en fara för att skatteundrandragande kan komma att ske. I NJA 2010 s. 306 fastslog HD att uppsåtet måste avse en insikt om faktiskt skatteundrandragande för egen eller annans del för att skattebrott ska anses föreligga.<sup>67</sup>

## 2.3 Dubbelprövningsförbudet i svensk rätt

För brottmålsprocessen i allmän domstol är rättegångsbalkens bestämmelser tillämpliga. Vid processer i förvaltningsdomstol tillämpas istället förvaltningsprocesslagen (1971:291) men bestämmelserna i RB kompletterar FPL. RB innehåller regler vars syfte är att förhindra att en gärning prövas två gånger eller att en och samma gärning är föremål för två processer samtidigt. Dubbelprövningsförbudet återfinns vidare i både Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.<sup>68</sup> Principen om *ne bis in*

---

<sup>60</sup> Prop. 1971:10, s. 250; Prop. 1995/96:170, s. 110. Se även Simon-Almendal (2005), s. 108.

<sup>61</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 117.

<sup>62</sup> Almgren & Leidhammar (2016), *Skatteprocessen*, s. 203.

<sup>63</sup> Prop. 1971:10, s. 247; Simon-Almendal (2005), s. 99.

<sup>64</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 796.

<sup>65</sup> Prop. 1995/96:170, s. 159.

<sup>66</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 169.

<sup>67</sup> Se NJA 2010 s. 306. Se även Holmquist & Lindmark (2016), s. 84.

<sup>68</sup> Se artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll vari det stadgas att det inte är tillåtet för en konventionsstat att lagföra eller straffa en medborgare på nytt i en brottmålsrättegång för ett brott som den redan har blivit dömd eller slutligt friad för. Dubbelprövningsförbudet inom EU-rätten kommer till uttryck i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga av vilken det framgår att ingen får lov att lagföras eller straffas mer än en gång för en lagöverträdelse för vilken individen genom en brottmålsdom som har vunnit laga kraft redan har blivit frikänd eller dömd för i unionen.

*idem* betyder *inte två gånger om samma sak* och innebär ett förbud för en medlemsstat att lagföra en individ mer än en gång för en och samma lagöverträdelse.<sup>69</sup>

Principerna om *res judicata* och *litispendens*<sup>70</sup> är även tillämpliga i skatteprocessen. Skatteprocessen är utformad som en sakprocess vilket innebär att processföremålet utgörs av en konkret sakfråga. När en sakfråga har avgjorts genom ett lagakraftvunnet beslut föreligger *res judicata*. Vidare kan samma fråga inte bli föremål för två samtidiga prövningar.<sup>71</sup> Skatteverket får således som huvudregel inte lov att ompröva en fråga<sup>72</sup> som tidigare har avgjorts av en förvaltningsdomstol. Det finns dock undantag från huvudregeln som kan tillämpas i det fall en fråga har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom ett lagakraftvunnet beslut. Om beslutet avviker från det sätt på vilket HFD har tillämpat lagen i ett senare avgörande får Skatteverket lov att ompröva beslutet i fråga.<sup>73</sup>

### 2.3.1 Res judicata

I svensk rätt kommer den grundläggande rättsstatliga principen om *ne bis in idem* till uttryck i 30 kap. 9 § RB. I bestämmelsen fastställs brottmålsdomens betydelse som ett processhinder genom principen om *res judicata* med innebörden att ett nytt åtal för samma gärning inte får lov att upptas till prövning. Principen om *res judicata* och brottmålsdomens rättskraft anses fungera som en trygghetsgaranti för medborgaren som ska kunna lita på att ett åtal som exempelvis ogillas pga. bristande bevisning inte kommer att väckas igen. Vidare ska medborgaren kunna känns sig trygg i att en friande brottmålsdom inte kan bli föremål för ytterligare en prövning som i värsta fall leder till en fällande dom. En frikännande dom måste ge trygghet mot ett nytt åtal.<sup>74</sup>

Bestämmelsen i 30 kap. 9 § RB skyddar även den tilltalade från att åläggas mer än en straffrättslig påföljd för samma gärning. Det finns dock inget skydd mot att samma gärning blir föremål för en icke straffrättslig sanktion. Således finns det inget hinder för att samma gärning medför utdömande av en straffrättslig sanktion samtidigt som en administrativ sanktion utgår, så länge den administrativa sanktionen inte går att jämföra med utkrävande av straffansvar.<sup>75</sup> Skattetillägget har tidigare betraktats som en administrativ sanktion och har således inte ansetts utgöra ett hinder mot att samma

---

<sup>69</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 147.

<sup>70</sup> Innebörden av principerna presenteras nedan i avsnitt 2.3.1 och 2.3.2.

<sup>71</sup> Almgren & Leidhammar (2016), *Skatteprocessen*, s. 161–162.

<sup>72</sup> Med fråga avses i detta sammanhang den sak som har varit föremål för talan i förvaltningsdomstol. Saken tar sikte på hela processföremålet och således inte endast enstaka frågor som har omfattats av processen, se Lavin (2016), s. 107.

<sup>73</sup> Lavin (2016), s. 106–107.

<sup>74</sup> Ekelöf, Bylund & Edelstam (2006), s. 240–241.

<sup>75</sup> Ekelöf, Bylund & Edelstam (2006), s. 245; Thornefors, Karnovs lagkommentar till 30 kap. 9 § RB.

gärning blir föremål för åtal om skattebrott.<sup>76</sup> Denna uppfattning har dock kommit att ändras genom rättspraxis vari det har fastställts att skattetillägget ska likställas med utkrävande av straffansvar.<sup>77</sup>

### 2.3.2 Litispændens

Principen om *litispændens* återfinns i 45 kap. 1 § 3 st. RB vari det stadgas att ett nytt åtal inte får lov att väckas för samma gärning som den tilltalade redan står under åtal för. Principen om *litispændens* utgör ett rättegångshinder som domstolen är skyldig att beakta *ex officio*.<sup>78</sup> I det fall *litispændens* föreligger ska domstolen avvisa den senast väckta talan. Domstolens bedömning tar då sikte på om talan avser samma gärning.<sup>79</sup> För bedömningen av vad som utgör samma gärning ska de grunder som anges i 30 kap. 3 § RB och som används vid bestämmandet av processföremålet tillämpas.<sup>80</sup>

Trots att det av ordalydelsen i 45 kap. 1 § 3 st. RB framgår att det inte är tillåtet att väcka åtal för en gärning som den tilltalade redan står under åtal för har principen om *litispændens* även betydelse i andra sammanhang. I NJA 2013 s. 502 uttalade HD att Skatteverkets beslut om att påföra en skattskyldig skattetillägg utgör hinder för åtal. Från tidpunkten för Skatteverkets beslut föreligger det således ett hinder för åklagaren att väcka åtal för skattebrott med anledning av samma oriktiga uppgifter som aktualiserat påförandet av skattetillägg, även om Skatteverkets beslut inte har vunnit laga kraft.<sup>81</sup>

## 2.4 Sammanfattning

Skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott utgör sanktioner som kan användas mot skattskyldiga som lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna en efterfrågad uppgift till Skatteverket. Ursprungstanken är att skattetilläggsfrågan ska hanteras av Skatteverket medan skattebrottsfrågan ska hanteras av åklagaren men genom införandet av ett samordnat sanktionsförfarande har skattetilläggsfrågan i vissa fall kommit att förflyttas till att hanteras inom ramen för processen i allmän domstol. Utformningen av det svenska systemet får inte strida mot principen om *ne bis in idem*, vilken i svensk rätt kommer till uttryck genom två rättsstatliga principer; *res judicata* och *litispændens*.

<sup>76</sup> Simon-Almendal (2009), "Ne bis in idem - ett nytt rättsläge?" i *JT*, s. 553.

<sup>77</sup> Se Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* samt *Janosevic mot Sverige*, mål nr 36985/97.

<sup>78</sup> Eklund, "Processen i hovrätt och Högsta domstolen" i Lindell m.fl. (red.) *Straffprocessen* (2005), s. 344.

<sup>79</sup> Ekelöf, Bylund & Edelstam (2006), s. 266 och 275.

<sup>80</sup> Fitger m.fl., Zeteos lagkommentar till 45 kap. 1 § RB.

<sup>81</sup> NJA 2013 s. 502. Se även Fitger m.fl., Zeteos lagkommentar till 45 kap. 1 § RB.



Dubbelprövningsförbudet återfinns vidare i europarätten, vilket behandlas i kommande kapitel.

# 3 Ne bis in idem i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga

## 3.1 Inledning

I detta kapitel behandlas dubbelprövningsförbudet så som det kommer till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. I anslutning härtil presenteras Sveriges förhållande till Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga och hur dubbelprövningsförbuden i dem förhåller sig till varandra.

## 3.2 Europakonventionen och Europadomstolen

Europarådet bildades av tio europeiska stater år 1949 med syftet att skapa ett samarbete som byggde på demokrati och rättsstatlighet. Vidare var avsikten att öka respekten och skyddet för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter. Medlemsstaterna i Europarådet utarbetade Europakonventionen vilken byggde på den allmänna konventionen om de mänskliga rättigheterna som tidigare hade antagits av FN:s generalförsamling. Europakonventionen undertecknades av medlemsstaterna år 1950 och trädde i kraft den 3 september år 1953.<sup>82</sup>

Europakonventionen är sluten och kan därav endast tillträdas av de stater som är medlemmar i Europarådet. Medlemskap erkänns endast de europeiska stater som har ett demokratiskt statsskick och som bedöms ha både viljan och rätt instrument för att kunna respektera grundläggande fri- och rättigheter. Europakonventionen består dels av den ursprungliga konventionen, dels av senare tillkomna tilläggsprotokoll. Konventionen har ratificerats av samtliga medlemsstater medan tilläggsprotokollen inte har tillträtts i lika stor utsträckning. Alla stater som är medlemmar i EU är också medlemmar av Europarådet. EU är dock inte medlem i Europarådet ännu men processen för EU:s medlemskap har inletts.<sup>83</sup> Trots att EU inte är medlem i Europarådet tillhör Europakonventionen EU-rätten och de rättigheter som stadgas däri upprätthålls inom hela EU.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Danelius (2015), s. 17.

<sup>83</sup> Danelius (2015), s. 20–21.

<sup>84</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 19.

Europadomstolen övervakar att rättighetsskyddet i Europakonventionen efterlevs av alla konventionsstater. Europadomstolen, vilken består av en domare från varje konventionsstat,<sup>85</sup> prövar två typer av mål; mellanstatliga mål och enskilda klagomål.<sup>86</sup> Mellanstatliga mål tas upp till prövning efter att en konventionsstat i en anmälan till Europadomstolen anger att en annan konventionsstat har brutit mot Europakonventionen. Förekomsten av mellanstatliga mål är ovanlig vilket torde bero på att ekonomiska och politiska band mellan konventionsstaterna avskräcker en stat från att anmäla en annan stat för brott mot konventionen. Enskilda klagomål utgör en övervägande majoritet av de mål som prövas av Europadomstolen. Klagorätt tillkommer dels enskilda personer individuellt eller i grupp, dels icke-statliga organisationer så som bolag, föreningar och andra privaträttsliga juridiska personer. Myndigheter och andra offentliga organ, som exempelvis kommuner, har däremot inte klagorätt i Europadomstolen. För klagorätt krävs vidare att den som klagar måste anse sig vara ett offer för kränkning av konventionen, vilket både den som är direkt och indirekt drabbad kan vara.<sup>87</sup>

När ett mål anhängiggörs i Europadomstolen görs inledningsvis en prövning av huruvida målet ska avvisas eller inte. En avvisningsgrund är att inhemska rättsmedel inte har uttömts innan klagomålet inges till Europadomstolen. Enligt art. 35.1 i Europakonventionen får ett mål endast anhängiggöras efter att alla nationella rättsmedel har uttömts i enlighet med den internationella rättens, dvs. folkrättens, allmänt erkända regler. Tidsfristen för att ge in klagomål till Europadomstolen är sex månader från dagen för det slutliga inhemska avgörandet.<sup>88</sup> Ytterligare avvisningsgrunder återfinns i art. 35 i Europakonventionen. En närmare redogörelse utelämnas dock här.

I det fall ett mål tas upp till sakprövning gör Europadomstolen en bedömning av huruvida en överträdelse av konventionen har skett eller inte. Om domstolen kommer fram till att en överträdelse har skett kan den ålägga konventionsstaten att utge skadestånd till klaganden. Så sker ofta i de fall domstolen inte anser att konstaterande av att en kränkning av konventionen har ägt rum utgör tillräcklig kompensation till den klagande. Övervakningen av att Europadomstolens avgöranden verkställs av konventionsstaterna sker av Europarådets ministerkommitté. I vissa fall måste konventionsstaterna vidta ändring av lagstiftning eller andra åtgärder för att efterleva domen. Ibland innehåller Europadomstolens domar konkreta åtgärder som en stat åläggs att vidta men domstolen har inte möjlighet att vidta några verkställighetsåtgärder mot en stat, istället bygger konventionssystemet på att staterna faktiskt efterlever de förpliktelser som de åläggs av Europadomstolen.<sup>89</sup>

---

<sup>85</sup> Danelius (2015), s. 22.

<sup>86</sup> Se artikel 33 och 34 i Europakonventionen.

<sup>87</sup> Mowbray (2012), s. 29–31; Danelius (2015), s. 23–24.

<sup>88</sup> Danelius (2015), s. 29 och 34.

<sup>89</sup> Danelius (2015), s. 37–39.

### 3.2.1 Sverige och Europakonventionen

Sverige ratificerade Europakonventionen år 1953 men inkorporering i svenska rätt skedde inte förrän år 1995 genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Enligt lagens 1 § gäller konventionen och dess tilläggsprotokoll som lag i Sverige och enligt 2 kap. 19 § RF får lag eller annan föreskrift ej meddelas i strid med Sveriges åtaganden i Europakonventionen. Redan före inkorporeringen i svensk rätt tillmättes konventionen stor betydelse men först efter att den blivit svensk lag har de svenska domstolarna visat sig vara obenägna att tillämpa svensk lag på ett sådant sätt att det kan strida mot Europakonventionen. Med anledning härav har Europakonventionen kommit att få stor inverkan på den svenska rättstillämpningen.<sup>90</sup>

### 3.2.2 Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger

Principen om *ne bis in idem* framgår av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>91</sup> I artikeln stipuleras att det inte är tillåtet för en konventionsstat att lagföra eller straffa någon på nytt i en brottmålsrättegång för ett brott som individen redan har blivit dömd eller slutligt friad för. Det finns dock inget hinder mot att ett mål tas upp till prövning på nytt i enlighet med konventionsstatens lag och dess rättegångsordning i det fall det finns ny bevisning avseende nya eller nyupptäckta omständigheter. Vidare föreligger det inget hinder mot att ta upp målet på nytt om det i den tidigare rättegången har begåtts ett grovt fel och detta kan ha haft inverkan på utgången i målet. Bestämmelsen utgör ett komplement till artikel 6 i Europakonventionen vari det stadgas om rätten till en rättvis rättegång. Dubbelprövningsförbudet, så som det kommer till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, innefattar endast ett förbud mot att straffa eller lagföra en person för samma gärning mer än en gång inom en stat. Europakonventionen innehåller således inget förbud mot dubbelprövning som sker i olika stater.<sup>92</sup>

Dubbelprövningsförbudet är förenat med vissa begränsningar. Exempelvis utgör en tidigare dom endast ett hinder mot ett nytt åtal för samma gärning om den är slutlig och har vunnit laga kraft. Det krävs således att det föreligger *res judicata* och artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll kan därmed sägas utgöra en rättskraftsregel.<sup>93</sup> Det faktum att åtalet återkallas eller att åtalsunderlåtelse är för handen utgör således inget hinder mot lagföring av samma gärning. Det är av stor betydelse att avgöra vad som ska anses utgöra samma gärning i det enskilda fallet. Frågan

---

<sup>90</sup> Danelius (2015), s. 42 och 44.

<sup>91</sup> Ehrenkrona (2016), s. 261.

<sup>92</sup> Danelius (2015), s. 644–645.

<sup>93</sup> Simon-Almendal (2009), ”Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?” i *JT*, s. 551–552.

har behandlats av Europadomstolen i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>94</sup> Genom domen har Europadomstolen skapat principer enligt vilka bedömningen av huruvida det är samma gärning ska ske. Enligt Europadomstolen innebär artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ett förbud mot åtal eller rättegång för samma gärning när identiska fakta eller fakta som är i huvudsak desamma ligger till grund för båda förfarandena. Artikel 4 skyddar en person mot att bli föremål för ett nytt åtal i det fall en tidigare dom har vunnit laga kraft.<sup>95</sup>

I likhet med de övriga rättigheterna som återfinns i Europakonventionen syftar artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet och principen om *ne bis in idem* till att erkänna den enskilde rättigheter, vilket torde innebära att ett nytt förfarande som medför att den enskilde erhåller ett mer fördelaktigt resultat inte kan anses stå i strid med Europakonventionen.<sup>96</sup>

Utifrån ordalydelsen i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll följer att principen om *ne bis in idem* främst tar sikte på straffrättsliga förfaranden. Europadomstolen har dock inte begränsat artikelns och principen om *ne bis in idem* tillämplighet till att i strikt mening endast omfatta brottmål. Genom en extensiv och självständig tolkning av *brottmålsrättegång* artikeln samt lydelsen *anklagelse för brott* i artikel 6 i Europakonventionen har tillämpningsområdet för principen om *ne bis in idem* utvidgats till att även vara tillämplig på andra rättsområden än straffrätten. I synnerhet anses artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll numera vara tillämplig på förvaltningsrättsliga förfaranden.<sup>97</sup>

### 3.3 EU:s rättighetsstadga

Dubbelprövningsförbudet återfinns även i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Nedan följer en kort redogörelse för EU:s rättighetsstadga och innebörden av dubbelprövningsförbudet inom EU-rätten.

#### 3.3.1 Något om rättighetsstadgan

EU:s rättighetsstadga innehåller rättigheter och principer till skydd för alla medborgare i EU. Rättighetsstadgan utgör en del av primärrätten inom EU och har således samma rättsliga värde som fördragen.<sup>98</sup> Avsikten med

---

<sup>94</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>95</sup> Danelius (2015), s. 645–647.

<sup>96</sup> Prop. 2002/03:106, s. 93. Se även Simon-Almendal (2009), ”Ne bis in idem - ett nytt rättsläge?” i *JT*, s. 552.

<sup>97</sup> van Bockel (2010), s. 15–16.

<sup>98</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 49. Se artikel 6.1 FEU vari det framgår att EU ska erkänna rättigheterna, friheterna och principerna i EU:s rättighetsstadga samma rättsliga värde som fördragen.

rättigheterna är att de ska kunna genomdrivas självständigt medan principerna ska beaktas och verkställas av medlemsländerna i samband med lagstiftnings- och verkställighetsakter.<sup>99</sup> Principerna, vilka är mer öppet formulerade än vad rättigheterna är, medför inte några direkta rättigheter för individen.<sup>100</sup>

EU:s rättighetsstadga är, i likhet med övriga delar av EU-rätten, territoriellt tillämplig och ska tillämpas på alla områden där EU-rätten är tillämplig.<sup>101</sup> Av art. 52.3 i EU:s rättighetsstadga följer att den ska ges samma innebörd som Europakonventionen i det fall de två instrumenten skyddar samma rättigheter. Vidare följer det av artikeln att den innebörd rättighetens skydd ges i Europakonventionen ska ges företräde i det fall individen inte erkänns ett bättre skydd i EU:s rättighetsstadga.<sup>102</sup>

Det primära ansvaret att tolka och tillämpa fördragen tillkommer enligt artikel 19.1 FEU EU-domstolen. Tolkningen sker mot bakgrund av bestämmelsernas syfte och domstolen väljer den tolkning som på bästa sätt främjar utvecklingen av EU-rätten.<sup>103</sup>

### 3.3.2 Dubbelprövningsförbudet i EU-rätten

Dubbelprövningsförbudet inom EU-rätten kodifieras i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Artikel 50 uttrycker för principen om *ne bis in idem* och fastställer att ingen får lov att lagföras eller straffas mer än en gång för en lagöverträdelse för vilken individen genom en brottmålsdom som har vunnit laga kraft redan har blivit frikänd eller dömd för i unionen. Genom artikeln erkänns individen ett rättsligt skydd i förhållande till tillämpningen av EU-rätten.<sup>104</sup>

Principen om *ne bis in idem* utgör en allmän princip inom EU-rätten.<sup>105</sup> Den hör ihop med principerna om *res judicata* och orubblighetsprincipen och syftar dels till att förhindra mer än en rättslig prövning av samma gärning, dels dubbla bestraffningar. Med skydd från principen om *ne bis in idem*, vilken har anknytning till oskyldighetspresumtionen,<sup>106</sup> samt principen om

<sup>99</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 143.

<sup>100</sup> Walkila (2016), s. 91.

<sup>101</sup> Se art. 51.1 i EU:s rättighetsstadga om det stadgas om tillämpningsområdet för rättighetsstadgan.

<sup>102</sup> Lebeck (2016), s. 59 och 68.

<sup>103</sup> Hettne, ”EU:s rättskällor” i Hettne & Otken Eriksson (red.), *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättsillämpning*, (2011), s. 49.

<sup>104</sup> Lebeck (2016), s. 724–725.

<sup>105</sup> Tomkin, ”Article 50 – Right to not be Tried or Punished Twice in Criminal Proceedings for the same Criminal Offence” i Peers m.fl. (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights*, (2014), s. 1411.

<sup>106</sup> Oskyldighetspresumtionen utgör en juridisk princip vars syfte är att säkerställa att ingen döms oskyldig. Principen är en del av det processuella rättsskyddet och torde dels medföra att åklagaren åläggs ett högt beviskrav, dels att det finns ett skydd mot dåligt underbyggda anklagelser och felaktiga domar. Oskyldighetspresumtionens existens belyser två, mer eller mindre motstående, intressen. Å ena sidan finns intresset för att skydda individen, å andra

*res judicata* skyddas individen genom att den betraktas som oskyldig fram till dess att en eventuell skuld är fastställd samt då den erhåller ett skydd mot att samma gärning blir föremål för en rättslig prövning som inte utgör ett extraordinärt rättsmedel.<sup>107</sup>

Artikel 50 i EU:s rättighetsstadga tar främst sikte på rättshandlingar av straffrättslig karaktär. Artikelns syfte är att förhindra ytterligare en rättegång eller sanktion för en gärning som redan har varit föremål för ett straffrättsligt förfarande vilket har resulterat i en frikännande eller fällande dom. Artikeln är tillämplig när EU-straffrätt implementeras i de nationella rättssystemen men kan även åberopas när medlemsstaterna inrättar straffrättsliga sanktioner i nationell rätt för överträdelse av bestämmelser som härrör från unionsrätten. Slutligen kan dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga vara tillämpligt på vissa förvaltningsrättsliga förfaranden som innebär en utredning av eller sanktioner för brott mot unionsrätten om brotten i stora drag uppvisar likheter med brottmål. En sådan tillämpning av artikeln överensstämmer med Europadomstolens rättspraxis enligt vilken begreppet brottmål inte är synonymt med ett specifikt brott utan snarare tar sikte på brottets och straffets natur.<sup>108</sup>

För att principen om *ne bis in idem* ska vara tillämplig som en allmän rättsprincip och som en grundläggande rättighet i ett mål som prövas i nationell domstol krävs att de rättsregler som tillämpas faller inom EU-rättens tillämpningsområde eller utgör implementering av unionsrätten. Inkomstskatten utgör som huvudregel inte ett harmoniserat område inom EU och omfattas således som utgångspunkt inte av EU:s kompetensområde. Tillämpligheten av EU:s rättighetsstadga och de allmänna rättsprinciperna på de områden som inte är harmoniserade kan innebära vissa svårigheter att fastställa. Motsatsvis gäller att de är tillämpliga på de harmoniserade inkomstskatteområdena och i den del där harmonisering har skett är de även tillämpliga på mervärdesskatteområdet. Vid bedömningen av *ne bis in idem* på de harmoniserade områdena är således både EU:s rättighetsstadga och de allmänna rättsprinciperna tillämpliga. Vad gäller de områden som inte är harmoniserade avseende inkomstskatten är EU-rätten tillämplig när den enskilde utövar och själv utnyttjar någon av de fördragsfriheter<sup>109</sup> som den tillerkänns. Vidare måste det röra sig om en gränsöverskridande situation.

---

sidan finns intresset av en effektiv rättstillämpning. Oskyldighetspresumtionen kommer till uttryck i artikel 6.2 Europakonventionen vari det stadgas att den som är anklagad för brott ska betraktas som oskyldig fram till dess att skulden lagligen har fastställs. Principen kommer även till uttryck i EU:s rättighetsstadga där det av artikel 48 framgår att den som har blivit anklagad för en lagöverträdelse ska betraktas som oskyldig fram till dess att hans eller hennes skuld lagligen har fastställts. Principen utgör således en rättslig presumtion för att den som är misstänkt för ett brott är oskyldig. Oskyldighetspresumtionen har kommit att bli en del av svensk rätt, dels genom Sveriges inkorporering av Europakonventionen, dels genom Sveriges medlemskap i EU, se Nowak (2003), s. 19–21 och 31.

<sup>107</sup> Lebeck (2016), s. 725.

<sup>108</sup> Tomkin ”Article 50 – Right to not be Tried or Punished Twice in Criminal Proceedings for the same Criminal Offence” i Peers m.fl. (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights*, (2014), s. 1374–1375.

<sup>109</sup> Med fördragsfriheterna avses de friheter som stadgas i FEUF.

För påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott krävs att den skattskyldige lämnar en oriktig uppgift<sup>110</sup> och det föreligger således inte en gränsöverskridande situation, den enskilde kan därav inte anses ha utnyttjat någon av fördragsfriheterna. Lämnade av oriktiga uppgifter till Skatteverket kan därav inte anses falla inom ramen för utövande av friheter inom EU-rätten.<sup>111</sup>

I samband med ikraftträdandet av EU:s rättighetsstadga aktualiserades frågan om tillämpligheten av artikel 50 i rättighetsstadgan på Sveriges dubbla förfarande med skattetillägg och skattebrott och huruvida artikel 6.3 FEU, vari det stadgas att de grundläggande rättigheterna som framgår av Europakonventionen ska gälla såsom allmänna principer i unionsrätten, gav artikel 7.4 i Europakonventionen företräde framför svensk rätt. Frågan ställdes på sin spets i målet *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*<sup>112</sup> där en företagare påfördes skattetillägg och blev föremål för åtal avseende grovt skattebrott. EU-domstolen ansåg sig vara behörig att pröva målet och anförde att påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott med anledning av att oriktiga uppgifter avseende mervärdesskatt har lämnats utgör tillämpning av unionsrätt i enlighet med artikel 51.1 i EU:s rättighetsstadga. Artikel 50 i EU:s rättighetsstadga ansågs således vara tillämplig på mål om skattetillägg trots att skatt inte omfattas av EU:s kompetens. Målet kan sägas ha medfört en extensiv tolkning av artikel 51.1 i EU:s rättighetsstadga innebärande att EU:s rättighetsstadga även är tillämplig på implementerad EU-rätt.<sup>113</sup>

### **3.4 Förhållandet mellan dubbelprövningsförbuden i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga**

Av artikel 50 i EU:s rättighetsstadga följer att förbudet gäller inom unionen medan artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll endast gäller inom en och samma stat. Principen om *ne bis in idem* i EU-rätten härrör dels från rättsprinciper i medlemsstaternas nationella rättsordningar, dels från artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>114</sup> Skyddet mot dubbel prövning ska ges samma innebörd i såväl EU:s

---

<sup>110</sup> Se avsnitt 2.1.1 och 2.2.2.

<sup>111</sup> Gulliksson & Kristoffersson (2011), ”Betydelsen av *ne bis in idem*-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg” i *SvSkt*, s. 213 och 223–224.

<sup>112</sup> Se Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*. En närmare redogörelse för målet återfinns i avsnitt 4.2.

<sup>113</sup> Fast (2013), ”Tusen skäl att förekomma istället för att förekommas – en kommentar till dubbelbestraffningsfallen i EU-domstolen och Högsta domstolen år 2013” i *JT*, s. 26–27 och 43.

<sup>114</sup> Lebeck (2016), s. 725. Vad gäller artikel 50 i EU:s rättighetsstadga utarbetades den med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll som förebild men det förekommer stora skillnader mellan lydelsen i de två artiklarna, se van Bockel (2010), s. 17.



rättighetsstadga som Europakonventionen enligt EU-domstolen och förbudet tar främst sikte på sanktioner av straffrättslig karaktär. Europadomstolen anser numera dock att alla offentlighetsrättsliga sanktioner som kan anses vara av tillräckligt allvarlig karaktär utgör straff för brott och ska således omfattas av dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen, motsvarande anses gälla inom EU-rätten.<sup>115</sup>

Definitionen av brottsbegreppet vid tillämpning av Europakonventionen har utvecklats från att ursprungligen definieras utifrån *Engelkriterierna*<sup>116</sup> till att det idag mer eller mindre endast är straffets stränghet som är relevant för bedömningen. Inom EU-rätten och vid EU-domstolens tillämpning av EU:s rättighetsstadga har det inte funnits ett motsvarande fokus på frågan huruvida en sanktion ska anses utgöra ett straff. Det centrala har istället varit att skilja de repressiva och bestraffande åtgärderna från restitutiva eller kompensatoriska krav riktade mot de som överträder lagen.<sup>117</sup>

Enligt EU-domstolen är principen om *ne bis in idem* tillämplig på både straffrättsliga och förvaltningsrättsliga sanktionsförfaranden. Till skillnad från förbudet mot dubbla straffrättsliga sanktioner i Europakonventionen är skyddet enligt EU:s rättighetsstadga inte absolut. Dubbelprövningsförbudet, så som det kommer till uttryck i både EU:s rättighetsstadga och i Europakonventionen, innebär att det finns en presumtion mot att använda dubbla sanktioner. Presumtionen torde dock vara starkare vid användande av dubbla sanktioner när de är av straffrättslig karaktär än vad som är fallet vid förvaltningsrättsliga sanktioner.<sup>118</sup>

Skyddet mot dubbel prövning tar sig olika uttryck inom EU-rätten respektive Europakonventionen. Vid bedömningen av huruvida dubbla bestraffningar föreligger använder Europadomstolen *Zolotukhin-principen*.<sup>119</sup> En bedömning görs då av sambandet mellan gärningsman, plats och tidpunkt. På så vis kan domstolen fastställa om en och samma gärning har varit föremål för mer än en påföljd. EU-domstolen fokuserar istället på en bedömning av om det är samma brott utifrån gärningsman, gärning, plats, tid och rättsliga intressen. Bedömningen tar då sikte på huruvida gärningarna har begåtts av samma person, om handlingarna går att särskilja från varandra, om handlingarna och omständigheterna i det enskilda fallet hänger samman i tiden och i rummet samt om de aktuella sanktionerna utgör ett skydd för samma rättsliga intressen. Det sistnämnda kriteriet tar sikte på att ett och samma intresse inte ska åtnjuta skydd genom utdömmande av flera sanktioner. Kriteriet är framför allt relevant i de fall då det förekommer kombinationer av straffrättsliga och förvaltningsrättsliga

---

<sup>115</sup> Lebeck (2016), s. 726.

<sup>116</sup> Enligt *Engelkriterierna* ska begreppet brott definieras utifrån gärningens klassificering i det nationella rättssystemet, lagöverträdelsens natur samt strängheten i det straff som kan aktualiseras med anledning av den aktuella lagöverträdelsen. Se Lebeck (2016), s. 726–727.

<sup>117</sup> Lebeck (2016), s. 726–727.

<sup>118</sup> Lebeck (2016), s. 728–729.

<sup>119</sup> Se avsnitt 4.1 för en redogörelse av innebörden av denna princip.

sanktioner eller olika intressen skyddas av flera insatser inom förvaltningsrätten.<sup>120</sup>

I målet *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*<sup>121</sup> hänvisade EU-domstolen till *Engelkriterierna* för bedömningen av huruvida skattetillägg skulle ses som en sanktion av straffrättslig karaktär. Hänvisningen kan anses ha utgjort en markering från EU-domstolens sida att Europakonventionen utgör en betydelsefull rättskälla i samband med tillämpningen av EU:s rättighetsstadga.<sup>122</sup>

### 3.5 Sammanfattning

Dubbelprövningsförbudet i europarätten kommer dels till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, dels i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll gäller som lag i Sverige och genom medlemskapet i EU är Sverige tvunget att beakta rättigheterna i EU:s rättighetsstadga. Rättsutvecklingen avseende dubbelprövningsförbudet i europarätten har haft stor inverkan på svensk rätt, vilket behandlas i efterföljande kapitel.

---

<sup>120</sup> Lebeck (2016), s. 732–737.

<sup>121</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*.

<sup>122</sup> Fast (2013), ”Tusen skäl att förekomma istället för att förekommas – en kommentar till dubbelbestraffningsfallen i EU-domstolen och Högsta domstolen år 2013” i *JT*, s. 31.

# 4 Det dubbla förfarandet – en omdiskuterad fråga

## 4.1 Inledning

Det svenska systemet med påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott med anledning av samma oriktiga uppgift har länge varit en omdiskuterad fråga. År 2002 fastställde Europadomstolen att påförande av skattetillägg är att likställas med anklagelse för ett brott i enlighet med Europakonventionens artikel 6.<sup>123</sup> Ur domen föddes debatten om Sveriges dubbla förfarande och dess förenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>124</sup> I detta kapitel behandlas den rättsutveckling som har lett fram till den nuvarande utformningen av det svenska systemet.

## 4.2 En kortfattad redogörelse för händelseförloppet

Första gången som Europadomstolen prövade det svenska systemet var i målet *Rosenquist mot Sverige* där frågan var huruvida den svenska regleringen stod i strid med dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen. Enligt Europadomstolen utgjorde inte skattetillägg och skattebrott samma brott och det svenska systemet ansågs därav inte strida mot dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen.<sup>125</sup>

Diskussionen kom i nytt ljus i samband med Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland*. I målet ändrade Europadomstolen sin praxis gällande tolkningen av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Från att tidigare endast ha fokuserat på klassificering ansåg Europadomstolen att den faktiska gärningen skulle vara avgörande för frågan om huruvida en gärning varit föremål för dubbel prövning.<sup>126</sup> Det fastställdes att Europakonventionens dubbelprövningsförbud utgör ett hinder mot väckande av åtal eller att en rättegång äger rum avseende sådana

---

<sup>123</sup> Se Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* samt *Janosevic mot Sverige*, mål nr 36985/97.

<sup>124</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 783.

<sup>125</sup> Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00. Se även Holmquist & Lindmark (2016), s. 148.

<sup>126</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03. Se även Fast (2014), ”En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden” i *SvSkt* s. 17.

brott som härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma.<sup>127</sup> Europadomstolens avgörande innebar således att en brottmålsdom som har vunnit laga kraft utgör ett hinder för påförande av skattetillägg i det fall samma omständigheter har legat till grund för de två förfarandena. Omvänt utgör beslut om påförande av skattetillägg hinder mot åtal för skattebrott under förutsättning att beslutet är slutlig och samma omständigheter ligger till grund för åtalet som för beslutet om påförande av skattetillägg.<sup>128</sup>

Vad gäller dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga fastställde, som ovan nämnts, EU-domstolen i målet *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* att rättighetsstadgan och därmed även dess dubbelprövningsförbud är tillämpliga på mål om skattetillägg.<sup>129</sup> Avseende tolkningen av dubbelprövningsförbudets innebörd anförde EU-domstolen att ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg av straffrättslig karaktär som har påförts en skattskyldig utgör hinder för åtal gällande skattebrott avseende samma gärning med stöd av artikel 50 EU:s rättighetsstadga.<sup>130</sup>

Under år 2013 fastställdes att det svenska systemet med dubbla förfaranden stred mot både artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.<sup>131</sup> I NJA 2013 s. 502 övergav HD sin tidigare uppfattning om att det svenska systemet inte var oförenligt med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, vilket även HFD kom fram till i HFD 2013 ref. 71.<sup>132</sup> I NJA 2013 s. 746 beviljades en resningsansökan från en skattskyldig som hade dömts för skattebrott. Vid tiden för åtalet hade ett förfarande för påförande av skattetillägg redan inletts, vilket mot bakgrund av HD:s resonemang i NJA 2013 s. 502 ansågs utgöra ett hinder mot prövning av åtalet för skattebrott.<sup>133</sup> En ansökan om resning med anledning av insikten om det svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet i både Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga inkom även till HFD och i HFD 2014 ref. 35 bifölls en resningsansökan avseende beslut om påförande av skattetillägg som hade fattats efter tidpunkten för åtal avseende skattebrott mot den skattskyldige.<sup>134</sup>

I målet *Lucky Dev mot Sverige* gjorde Europadomstolen samma bedömning som i målet *Zolotukhin mot Ryssland*. Åtal för skattebrott och påförande av

---

<sup>127</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03. Se även Holmquist & Lindmark (2016), s. 148.

<sup>128</sup> Gulliksson (2009), ”Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet” i *JT* s. 664.

<sup>129</sup> Se avsnitt 3.2.1.

<sup>130</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*. Se även Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 217.

<sup>131</sup> Fast (2014), ”En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden” i *SvSkt*, s. 18–19.

<sup>132</sup> Se NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71. Se även Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 217.

<sup>133</sup> Se NJA 2013 s. 746.

<sup>134</sup> Se HFD 2014 ref. 35. Se även Holmquist & Lindmark (2016), s. 153.

skattetillägg ansågs avse samma brott och med anledning av att processen för påförande av skattetillägg fortsatte efter tidpunkten för avslutandet av brottmålsrättegången ansågs det föreligga en kränkning av dubbelprövningsförbudet.<sup>135</sup>

## 4.3 Utvecklingen i rättspraxis

Av avsnittet ovan framgår att rättsutvecklingen har präglats av praxis från Europadomstolen, EU-domstolen, Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen. Nedan följer en redogörelse för de rättsfall som har haft en central betydelse för synen på det svenska dubbla förfarandet och dess förenlighet med dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.

### 4.3.1 Rosenquist mot Sverige år 2009

Första gången som det svenska systemet med dubbla förfaranden inom skatterätten och frågan om dess förenlighet med Europakonventionen prövades var i Europadomstolens mål *Rosenquist mot Sverige*.<sup>136</sup> I målet undersökte Europadomstolen om påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott stred mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>137</sup> Med anledning av att sökanden underlåtit att lämna sin inkomstdeklaration för år 1991 till Skatteverket företogs en skönstaxering för att fastställa den beskattningsbara inkomsten. I samband med skönstaxeringen påfördes även den sökande skattetillägg om cirka 44 000 SEK, ett beslut han inte kom att överklaga. Vid en undersökning hos sökandens revisor år 1995 upptäcktes material som gav indikationer på en betydligt högre beskattningsbar inkomst för den sökanden avseende beskattningsåret 1991 än vad som hade fastställts vid skönsbeskattningen och med anledning därav vidtogs ytterligare en utredning av sökanden. Det upptäcktes då att sökandens beskattningsbara inkomst under inkomståret 1991 hade varit betydligt högre än vad som fastställts i samband med skönsbeskattningen, vilket resulterade i ett beslut avseende påförande av ytterligare skattetillägg om cirka 935 000 SEK. Sökanden lämnade in en överklagan till länsrätten av Skatteverkets beslut om påförande av ytterligare skattetillägg den 30 oktober 1995. Överklagan kom dock att avvisas genom en dom den 28 oktober 1999, vilket även bekräftades av Kammarrätten den 13 december 2002. Sökanden ansökte då om prövningstillstånd till Regeringsrätten vilket han nekades den 8 mars 2004.<sup>138</sup>

---

<sup>135</sup> Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10. Se även Holmquist & Lindmark (2016), s. 149.

<sup>136</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 148; Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00.

<sup>137</sup> Simon-Almendal (2009), ”Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?” i *JT*, s. 554.

<sup>138</sup> Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00, se del A I.

Under tiden som Skatteverkets beslut var föremål för överklagan i förvaltningsdomstolarna åtalades den sökande för grovt skattebedrägeri. Åtalet grundades på det faktum att han underlåtit att lämna sin deklaration för inkomståret 1999 till Skatteverket i syfte att undgå skatt. Den 24 oktober 2001 dömdes den sökande för grovt skattebedrägeri till fängelse i ett år. Tingsrättens dom överklagades till Hovrätten som den 24 april 2003 fastställde tingsrättens dom med ändringen att fängelsestraffet höjdes till två år. Prövningstillstånd nekades av Högsta domstolen den 22 oktober 2003.<sup>139</sup>

Vid prövningen i Europadomstolen anförde sökanden att han hade blivit föremål för prövning två gånger och därefter straffats två gånger för samma brott i strid med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Europadomstolens bedömning tog sikte på att avgöra om det svenska systemet med dubbla förfarande stred mot dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen. Inledningsvis konstaterade Europadomstolen att syftet med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll är att förbjuda ett straffrättsligt förfarande, som har avslutats genom ett slutligt beslut, från att upprepas. För att kunna avgöra huruvida ett brott mot den aktuella artikeln förelåg var Europadomstolen inledningsvis tvungen att göra en bedömning av om de två förfarandena var av straffrättslig karaktär och om de grundats på samma omständigheter. Den aktuella frågan hade redan behandlats av Europadomstolen i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* samt *Janosevic mot Sverige*<sup>140</sup> vari det fastställdes att det svenska skattetillägget var att anses som ett straff oaktat det faktum att skattetillägget inte tillhörde straffrätten i det svenska rättssystemet. Europadomstolen fastställde därav att båda förfarandena var av straffrättslig karaktär. I sin prövning av huruvida de två förfarandena avsåg samma brott konstaterade Europadomstolen dels att det inte krävs uppsåt för att skattetillägg ska kunna påföras medan det är nödvändigt för att kunna döma någon för skattebrott, dels att de två sanktionerna tjänade olika syften. Med anledning av detta ansågs påförande av skattetillägg och ansvar för skattebrott inte utgöra samma brott och en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll förelåg inte.<sup>141</sup>

### 4.3.2 Zolotukhin mot Ryssland år 2009

Europadomstolen presenterade ett annat synsätt på frågan om det svenska systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och principen om *ne bis in*

---

<sup>139</sup> Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00, se del A II.

<sup>140</sup> Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* samt *Janosevic mot Sverige*, mål nr 36985/97.

<sup>141</sup> Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00.

*idem* i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>142</sup> Målet behandlade inte frågor som rörde skatteförfarandet utan sanktioner som hade vidtagits mot en individ med anledning av hans agerande på ett militärt område. Den ryska medborgaren Zolotukhin hade utan tillstånd tagit in sin flickvän på ett militärt område och i samband med att han arresterades och fördes till polisstationen uppträdde han på ett sådant oförskämt sätt att han dömdes han för brott i enlighet med en rysk lag om administrativa brott på grunderna att han hade använt svordomar på en offentlig plats och inte svarat på reprimander. Domen gick inte att överklaga. En kort tid efter tidpunkten för domen inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Zolotukhin med anledning av hans agerande vilket sedermera kom att resultera i en fällande dom.<sup>143</sup>

Vid prövningen i Europadomstolen anförde Zolotukhin att Ryssland hade brutit mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Europadomstolens prövning inleddes med att avgöra om den första sanktionen var av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, vilket den ansågs vara. Dels då sanktionen innebar att Zolotukhin hade frihetsberövats under tre dagar, dels utifrån en bedömning enligt *Engelkriterierna*. Därefter inleddes en prövning av huruvida samma brott hade legat till grund för de två förfarandena. Europadomstolen konstaterade att det användes olika metoder vid bedömningen av vad som ska anses utgöra samma brott. I syfte att öka rättssäkerheten ansågs det finnas ett behov av en harmoniserad tolkning av begreppet. Europadomstolen anförde att begreppet ”samma brott” i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ska tolkas som ett förbud mot att samma person blir föremål för åtal eller rättslig prövning för ett andra brott som grundar sig på samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som den fakta som legat till grund för det första brottet. Europadomstolen betonade vidare att Europakonventionen är ett levande instrument som måste tolkas i ljuset av dagens samhälle. Vid bedömningen måste fokus vara på om de fakta, som tillsammans bildar konkreta faktiska omständigheter, hör ihop i tid och rum samt om de avser samma individ. Utifrån en applicering av ovanstående kriterier på omständigheterna i det aktuella målet konstaterade Europadomstolen att de två förfarandena endast skiljde sig åt på en punkt och de ansågs därav grunda sig på fakta som väsentligen var desamma. Ryssland ansågs därmed ha brutit mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>144</sup>

Som en följd av Europadomstolens dom i målet stod det klart att bedömningen av huruvida två förfaranden grundas på samma gärning ska

---

<sup>142</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>143</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>144</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03. Se särskilt punkterna 80–82 i domen för Europadomstolens bedömning avseende tolkningen av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Se punkt 97 i domen för Europadomstolens konstaterande att de två förfarandena grundade sig på fakta som väsentligen var desamma.

ske med utgångspunkt i varje enskild handling. De två förfarandena anses bygga på samma gärning om de grundas på identiska fakta eller fakta som är väsentligen desamma. För att avgöra detta måste bedömningen ta sikte på de omständigheter som tillsammans konstituerar en sammansättning av konkreta faktiska omständigheter avseende en individ och som är oupplösligt förbundna med varandra i tid och rum.<sup>145</sup>

I anslutning till redogörelsen ovan bör det nämnas att Europadomstolens synsätt i *Zolotukhin mot Ryssland* bekräftades i målet *Ruotsalainen mot Finland*.<sup>146</sup> Domen avsåg dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll men på ett annat rättsområde. Genom domen fastställdes att samma tillvägagångssätt som användes i *Zolotukhin mot Ryssland* bör kunna tillämpas vid bedömningen av skattetillägg och skattebrott i förhållande till varandra.<sup>147</sup>

### 4.3.3 RÅ 2009 ref. 94

I RÅ 2009 ref. 94 dömdes en skattskyldig för skatteförseelse enligt 3 § SBL och påfördes därefter även skattetillägg. Både den straffrättsliga påföljden och skattetillägget grundades på det faktum att den skattskyldiga underlåtit att redovisa viss inkomst på sin deklaration. I sin bedömning påtalade Regeringsrätten förfarandets förenlighet med den svenska nationella lagstiftningen samt det faktum att ingen av parterna anfört att det svenska systemet stod i strid med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Regeringsrätten betonade dock att frågan om det svenska systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet kommit i nytt ljus med anledning av rättsutvecklingen på området genom exempelvis Europadomstolens avgörande i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>148</sup>

Regeringsrätten anförde emellertid att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll skulle tolkas med hänsyn till utformningen av medlemsstaternas rättsordningar. Det betonades att det svenska systemet utformats med utgångspunkt i det faktum att det finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar och att de olika domstolarnas kompetens och sakkunskap hade beaktats vid systemets utformning i syfte att skapa ett effektivt och rättssäkert sanktionssystem. Trots att Regeringsrätten konstaterade att Europadomstolens rättspraxis gav indikationer på en förändring av rättsläget ansågs det svenska systemet vara

---

<sup>145</sup> Se punkterna 82 och 84 i Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>146</sup> Europadomstolens dom den 16 juni 2009 i målet *Ruotsalainen mot Finland*, mål nr 13079/03.

<sup>147</sup> Europadomstolens dom den 16 juni 2009 i målet *Ruotsalainen mot Finland*, mål nr 13079/03. Se även Gulliksson (2009), ”Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet” i *JT*, s. 661.

<sup>148</sup> RÅ 2009 ref. 94; Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.



förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>149</sup>

#### 4.3.4 NJA 2010 s. 168 I och II

I NJA 2010 s. 168 I och II tog HD ställning till frågan om huruvida det svenska systemet var förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. I båda målen var frågan om åtal mot en skattskyldig avseende skattebrott skulle avvisas med anledning av att det fanns ett lagakraftvunnet beslut om påförande av skattetillägg. Med anledning av principen om *ne bis in idem*, så som den kommer till uttryck i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, uppstod frågan om det lagakraftvunna beslutet avseende skattetillägg utgjorde ett hinder mot lagföring i enlighet med åtalet. HD kom fram till att det svenska skatteförfarandet inte stod i strid med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Europadomstolens rättspraxis ansågs lämna ett utrymme för att det var tillåtet att samma gärning lades till grund för flera sanktioner. Enligt HD fanns det inte något klart stöd för att underkänna det svenska skatteförfarandet såsom oförenligt med dubbelprövningsförbudet. Rättspraxis från Europadomstolen ansågs således i viss mån tillåta ett förfarande där flera olika sanktioner kunde påföras en individ för en och samma gärning, även om besluten om sanktionerna fattats av olika organ vid olika tidpunkter.<sup>150</sup> En förutsättning för att det skulle anses vara tillåtet var dock dels att det var förutsebart för individen att den skulle kunna drabbas av flera sanktioner, dels att det fanns ett tillräckligt nära samband i tid och sak mellan förfarandena.<sup>151</sup> Det fanns dock skiljaktiga meningar från domarna i HD var det bland annat framgick att rättspraxis från Europadomstolen gav anledning till att ifrågasätta det svenska skatteförfarandets förenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>152</sup>

#### 4.3.5 Åklagaren mot Åkerberg Fransson år 2013

I EU-domstolens dom i målet *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* prövades frågan om huruvida EU:s rättighetsstadga och dubbelprövningsförbudet i artikel 50 var tillämpligt på mål avseende skattetillägg. Målet anhängiggjordes i EU-domstolen efter att Haparanda tingsrätt begärt ett förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Omständigheterna i målet var att den skattskyldiga, *Åkerberg Fransson*, åtalades för grovt skattebrott vid Haparanda tingsrätt. Genom att förse Skatteverket med oriktiga uppgifter hade han undgått att betala en större summa i skatt för inkomståren 2004 och 2005. Han hade även underlåtit att lämna in deklARATIONER avseende arbetsgivaravgifter för

---

<sup>149</sup> RÅ 2009 ref. 94.

<sup>150</sup> NJA 2010 s. 168 I och II. Se särskilt punkterna 33 och 36.

<sup>151</sup> NJA 2010 s. 168 I och II, punkt 24.

<sup>152</sup> Se NJA 2010 s. 168 I och II för en uttömmande redogörelse för de skiljaktiga meningarna.

redovisningsperioderna oktober 2004 och oktober 2005, vilket inneburit en fara för undandragande av arbetsgivaravgifter. Skatteverket beslutade att påföra *Åkerberg Fransson* skattetillägg för inkomståren 2004 och 2005.<sup>153</sup>

Med anledning av att lämnandet av samma oriktiga uppgifter låg till grund för besluten avseende påförande av skattetillägg och åtalet för grovt skattebrott vilandeförklarades målet i Haparanda tingsrätt. Domstolen var osäker på om talan skulle avvisas med anledning av att *Åkerberg Fransson* redan hade straffats för samma gärning inom ramen för ett annat förfarande och att det således fanns en risk för att ytterligare prövning stod i strid med dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga samt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Haparanda tingsrätt valde därav att invänta svar på ett antal tolkningsfrågor från EU-domstolen.<sup>154</sup>

Vid besvarandet av frågorna om det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott och huruvida det är förenligt eller inte med principen om *ne bis in idem*, så som den kommer till uttryck i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga inledde EU-domstolen med att konstatera att artikeln inte utgör ett hinder för medlemsstaterna att utforma sitt nationella system på ett sådant sätt att en skattskyldig som underlåter att deklarerera mervärdesskatt blir föremål för en kombination av straffrättsliga och skatterättsliga sanktioner. I syfte att tillförsäkra inkomster från mervärdesskatt och därmed värna om unionens gemensamma ekonomiska intressen betonade EU-domstolen att det står medlemsstaterna fritt att bestämma vilka sanktioner som ska tillämpas. Vad gäller kombinationen av skattetillägg och skattebrott anfördes att artikel 50 i EU:s rättighetsstadga utgör ett hinder för att en individ lagförs för samma gärning i det fall skattetillägget utgör en straffrättslig sanktion. Om så är fallet ansågs ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg utgöra ett hinder för en prövning inom ett straffrättsligt förfarande. Bedömningen av huruvida skattetillägget var av straffrättslig karaktär lämnade EU-domstolen till Haparanda tingsrätt. I sin bedömning skulle Haparanda tingsrätt beakta den nationella rättsliga klassificeringen, överträdelsens art samt arten av och graden av sanktionens stränghet.<sup>155</sup>

I målet fastställde således EU-domstolen att dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga var tillämpligt på det svenska systemet och dess tidigare utformning med möjligheten att påföra skattetillägg, samt inleda förfarande avseende skattebrott i det fall båda förfarandena grundats på samma oriktiga uppgifter och den förstnämnda sanktionen ansågs utgöra en straffrättslig sanktion.<sup>156</sup>

---

<sup>153</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*, punkterna 12-13.

<sup>154</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*, punkterna 13-15. De fem tolkningsfrågor som Haparanda tingsrätt ställde till EU-domstolen återfinns i punkt 15.

<sup>155</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*, punkterna 34-37.

<sup>156</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 784.

### 4.3.6 NJA 2013 s. 502

I pleniavgörandet NJA 2013 s. 502 kom HD att ändra sin uppfattning i frågan om huruvida det svenska skatteförfarandet var förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. En skattskyldig åtalades och dömdes för grovt skattebrott samt grovt bokföringsbrott för en gärning som han redan hade påförts skattetillägg för. Frågan som var föremål för bedömning i HD var om, och i så fall i vilken utsträckning, Skatteverkets beslut om påförande av skattetillägg utgjorde ett hinder för prövning av åtalet i en brottmålsprocess.<sup>157</sup>

HD inledde sin prövning med att konstatera att lämnande av en oriktig uppgift till Skatteverket kan leda till skattetillägg och påföljd för skattebrott. Därefter betonades bland annat att ett betydande särdrag mellan de två sanktionerna är att skattetillägg, till skillnad mot vad som krävs för ansvar och påföljd för skattebrott, påförs en skattskyldig utan krav på subjektivt rekvisit. Vidare framhölls att skattetillägget var tänkt att fungera som ett komplement till skattebrottet och dess straffrättsliga påföljder. Tillsammans ansågs de två sanktionerna konstruera en väl anpassad reaktion mot förekomsten av oriktiga uppgifter inom skatteförfarandet. HD betonade även att det administrativa och straffrättsliga förfarandet, inom vilka de två sanktionerna prövas, till viss del var samordnade.<sup>158</sup>

HD redogjorde därefter för dubbelprövningsförbudet så som det kommer till uttryck i dels artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, dels i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Vad gäller dubbelprövningsförbudets förhållande till svensk rätt betonades att det tidigare konstaterats av regeringen i en proposition<sup>159</sup> att det svenska systemet inte stred mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll samt att detta bekräftats av Europadomstolen i målet *Rosenquist mot Sverige*.<sup>160</sup> I anslutning härtill framhölls dock att rättsläget kommit att ändras, främst genom EU-domstolens ställningstagande i målet *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*.<sup>161</sup>

HD konstaterade att domen i målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>162</sup> medfört en förändring av rättsläget i det avseendet att bedömningen av om samma gärning ligger till grund för mer än ett förfarande ska ta sikte på en jämförelse av de faktiska omständigheterna och bortse från brottets rättsliga beteckning i nationell rätt. Med en hänvisning till bedömningen i NJA 2010 s. 168 I och II belystes det faktum att prövningen enligt artikel 4 i

---

<sup>157</sup> NJA 2013 s. 502. Se särskilt punkt 6 vari det framgår vilken fråga som var föremål för bedömning i HD.

<sup>158</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 8–9.

<sup>159</sup> Se prop. 2002/03:106, s. 103–104.

<sup>160</sup> Se Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00.

<sup>161</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 12–15 och 18. Se också mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*.

<sup>162</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har gått från att fokusera på brottet till att fokusera på gärningen. Mot bakgrund av ovanstående fastställdes att det inte var möjligt att hålla fast vid den tidigare tolkningen av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Det ansågs inte längre relevant att vid bedömningen fokusera på om syftet bakom de olika sanktionerna skiljde sig åt. Enligt HD skulle bedömningen istället fokusera på de faktiska omständigheter som åberopats gentemot den enskilde.<sup>163</sup>

Frågan om huruvida skattetillägget är att ses som en straffrättslig sanktion skulle enligt HD besvaras utifrån utvecklingen i rättspraxis från EU-domstolen och Europadomstolen.<sup>164</sup> I det aktuella målet anförde HD att skattetillägg ska ses som en straffrättslig sanktion i den mening som avses i både Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga och att det således omfattas av både artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Vidare konstaterade HD, utifrån en bedömning som fokuserade på om samma gärning låg till grund för både påförandet av skattetillägg och påföljden för skattebrott, att skattetillägg och skattebrott avsåg samma brott. Båda sanktionerna aktualiseras med anledning av den konkreta handlingen att en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift vilket föranledde ett konstaterande av HD att förfarandena avsåg samma brott enligt både artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.<sup>165</sup>

HD prövade frågan om det svenska systemet är förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll utifrån perspektivet att Europakonventionen är folkrättsligt bindande för Sverige. Som utgångspunkt gäller då att nationell lagstiftning som strider mot konventionen ska kunna underkännas av en nationell domstol oaktat det faktum att frågan inte har varit föremål för prövning i Europadomstolen. Vad gäller kravet på *klart stöd*<sup>166</sup> anförde HD att bedömningen av vilket krav på klarhet som kan ställas i det enskilda fallet är avhängig hur viktig den aktuella rättigheten är samt vilken lagstiftning som berörs. Vidare anfördes att det även var nödvändigt att beakta de praktiska och rättsliga konsekvenser. Med anledning av att EU-domstolen ansett att dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga omfattade mervärdesskatt anförde HD att det svenska systemet till viss del var urholkat

---

<sup>163</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 21–22.

<sup>164</sup> HD anförde i anslutning härtill att bedömningen skulle ske utifrån *Engelkriterierna* samt hänvisade till EU-domstolens uttalande i Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* enligt vilket det ankom på den svenska domstolen att utifrån kriterierna pröva om artikel 50 i EU:s rättighetsstadga utgjorde ett hinder mot det svenska skatteförfarandet med skattetillägg och påföljd för skattebrott. Se punkt 36 i Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*.

<sup>165</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 34 och 36–38.

<sup>166</sup> Doktrinen om *klart stöd* formulerades av HD första gången i NJA 2000 s. 622 och innebär att i det fall Europakonventionens ordalydelse inte ger ett tydligt svar bör det krävas klart stöd av rättspraxis från Europadomstolen för att underkänna en ordning som gäller enligt svensk intern rätt. Se NJA 2000 s. 622 samt Victor (2013), ”Svenska domstolars hantering av Europakonventionen” i *SvJT*, s. 358.

och att det därav var mindre motiverat att upprätthålla ett system som var avsett att vara sammanhängande. Även det faktum att systemet redan underkänts i en del skulle komma att ha en förmildrande effekt i det fall fler delar kom att underkännas betonades. Vidare anfördes att det är samma rättssäkerhetsintresse som tillgodoses genom artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.<sup>167</sup>

Mot bakgrund av det ovan anförda fanns det enligt HD tillräckligt stöd för att konstatera att det svenska systemet med påförande av skattetillägg och påföljd för skattebrott var oförenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>168</sup> Vad gäller tidpunkten för när dubbelprövningsförbudet utgör ett hinder för inledandet av ytterligare ett förfarande redogjordes för de svenska bestämmelserna om *res judicata* och *litispendens* och deras funktioner som rättegångshinder. Domens rättskraft skyddar mot ett nytt åtal och enligt HD skulle detta skydd komma att försvagas avsevärt i det fall ett pågående förfarande inte tilldelades en likvärdigt rättshindrande effekt som ett lagakraftvunnet avgörande. HD betonade därefter att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ska tillämpas på ett sådant sätt att det inte står i strid med grundläggande svenska processuella principer. Med anledning därav och med hänvisning till principen om *litispendens* anfördes att det inte är tillåtet att väcka ett åtal om det redan finns ett pågående förfarande om skattetillägg i det fall åtalet och förfarandet om skattetillägg avser samma oriktiga uppgifter. Den avgörande tidpunkten för när ett pågående förfarande om skattetillägg utgör ett rättegångshinder sades enligt HD vara när Skatteverket har fattat ett beslut om påförande av skattetillägg. Från tidpunkten för Skatteverkets beslut föreligger således hinder mot åtal avseende samma oriktiga uppgifter. Det som är avgörande för om huruvida hinder mot åtal föreligger eller inte är således att Skatteverket har fattat ett beslut men det är inte nödvändigt att beslutet om skattetillägg har vunnit laga kraft.<sup>169</sup>

#### 4.3.7 NJA 2013 s. 746

I NJA 2013 s. 746 beviljades en individ som dömts för grovt skattebrott resning. Som grund för resningsansökan anfördes att skattetillägg påförts individen avseende samma oriktiga uppgift innan tidpunkten för åtalet. Det faktum att ett förfarande avseende påförande av skattetillägg redan hade inletts när åtalet avseende grovt skattebrott väcktes ansågs därav utgöra ett hinder mot prövning av åtalet. Vid prövningen av resningsansökan utgick HD från sin bedömning i NJA 2013 s. 502. HD kom fram till att förfarandet avseende påförande av skattetillägg för samma oriktiga uppgift som åtalet avseende grovt skattebrott avsåg utgjorde ett hinder mot en prövning av åtalet. HD betonade att förekomsten av beslut om skattetillägg är tillräckligt

<sup>167</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 54–55 och 58–59.

<sup>168</sup> NJA 2013 s. 502, punkt 60.

<sup>169</sup> NJA 2013 s. 502, punkterna 69–72.

för att *litispændens* ska anses föreligga. Därefter konstaterades att om åtalet avseende grovt skattebrott i det aktuella målet skulle ha prövats utifrån bedömningen i NJA 2013 s. 502 hade det kommit att avvisas i den del som gällde skattebrott avseende inkomstbeskattningen.<sup>170</sup>

I målet klargjorde HD även tidpunkten för det förändrade rättsläget. Tidpunkten för när det svenska systemet med påförande av skattetillägg och påföljd för skattebrott ansågs strida mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll var datumet för Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>171</sup>

#### **4.3.8 HFD 2013 ref. 71**

I HFD 2013 ref. 71 fastställdes att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll även innebär ett förbud mot att påföra skattetillägg på en skattskyldig som i ett tidigare förfarande blivit åtalad för skattebrott i det fall båda förfarandena grundas på samma oriktiga uppgift. I målet hade en skattskyldig dömts för grovt skattebrott med anledning av att oriktiga uppgifter lämnats i form av underlåtenhet att redovisa ersättningar som inkomst av tjänst. Efter tidpunkten för åtalets väckande beslutade Skatteverket om påförande av skattetillägg med anledning av samma oriktiga uppgifter som låg till grund för det första förfarandet. HFD anslöt sig till den bedömning som tidigare hade gjorts av HD och anförde därav att det svenska dubbla förfarandet stred mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Ett beslut om påförande av skattetillägg betonades även av HFD utgöra ett hinder mot åtal för skattebrott oaktat det faktum att beslutet inte har vunnit laga kraft. Det saknade betydelse vilket av förfarandena som inleddes först då samma principer ansågs vara vägledande. Väckande av åtal för skattebrott ansågs därav utgöra ett hinder för Skatteverket att besluta om påförande av skattetillägg avseende samma oriktiga uppgifter som ligger till grund för åtalet.<sup>172</sup>

#### **4.3.9 HFD 2014 ref. 35**

I HFD 2014 ref. 35 prövades en resningsansökan i ett mål där en skattskyldig hade påförts skattetillägg med anledning av lämnande av oriktiga uppgifter och där de oriktiga uppgifterna redan hade legat till grund för åtal för skattebrott. Genom en hänvisning till bedömningen i HFD 2013 ref. 71 samt NJA 2013 s. 502 anförde HFD att det svenska dubbla förfarandet med påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott, i det fall samma oriktiga uppgift ligger till grund för båda förfarandena, inte är förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens

---

<sup>170</sup> NJA 2013 s. 746, se särskilt punkterna 9–10.

<sup>171</sup> NJA 2013 s. 746, punkt 32. Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>172</sup> HFD 2013 ref. 71, se särskilt s. 3.

sjunde tilläggsprotokoll. Mot bakgrund av ovanstående resonemang beviljades resning och skattetillägget kom att undanröjas.<sup>173</sup>

### 4.3.10 Lucky Dev mot Sverige år 2014

I Europadomstolens dom i målet *Lucky Dev mot Sverige* prövades det svenska systemet med dubbla förfaranden. Målet rörde dels skattetillägget i relation till skattebrott, dels skattetillägg i relation till bokföringsbrott.<sup>174</sup> Den sökande anförde att hon hade blivit föremål för dubbla förfaranden i strid med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll genom att hon för samma brott påförts skattetillägg och dömts för grovt bokföringsbrott.<sup>175</sup>

I sin bedömning betonade Europadomstolen att dubbelprövningsförbudet innebär ett förbud inte endast mot att straffas två gånger utan även mot att lagföras två gånger för samma brott. Således innebär artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ett skydd mot en individ som har åtalats i ett andra förfarande trots att åtalet inte har lett till en fällande dom. Vidare anfördes att dubbelprövningsförbudet tillåter parallella förfaranden så länge inte ett av dem har avslutats genom ett slutligt beslut. Europadomstolen förtydligade i anslutning härtill att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte skyddar mot *litispendens* och att det svenska systemet med åtal för skattebrott och påförande av skattetillägg för samma brott inte strider mot dubbelprövningsförbudet under förutsättning att ett av förfarandena avslutas när det andra förfarandet har kommit att avslutas genom ett slutligt beslut. Europadomstolen konstaterade dock att svenska domstolar tillämpat principen om *litispendens* på ett sådant sätt och i enlighet med svensk rättstradition att den utgör ett mer långtgående skydd än artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och att det föreligger hinder mot ytterligare ett förfarande avseende samma brott när beslut om påförande av skattetillägg har fattats av Skatteverket eller individen blir föremål för åtal inom ett straffrättsligt förfarande. I anslutning härtill betonades att denna garanti mot dubbla förfaranden inte går att utläsa från artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>176</sup>

Europadomstolen konstaterade att skattetillägget och åtalet för skattebrott avsåg samma brott och med anledning därav ansågs det föreligga en kränkning av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Vad gällde omständigheterna som låg till grund för

---

<sup>173</sup> HFD 2014 ref. 35.

<sup>174</sup> Åtalet avseende grovt skattebrott ogillades och prövningen i Europadomstolen tog därav främst sikte på skattetillägg och bokföringsbrott. Domen får ändå anses vara av intresse då Europadomstolens resonemang behandlar frågor som rymms inom ramen för syftet med denna framställning.

<sup>175</sup> Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10.

<sup>176</sup> Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10, punkterna 58–60.

åtalet för grovt bokföringsbrott skiljde de sig så mycket åt från grunderna för påförandet av skattetillägg att en kombination av de två sanktionerna inte ansågs strida mot dubbelprövningsförbudet. Europadomstolen betonade att det hade förekommit parallella förfaranden i det aktuella målet och att det i sig inte stred mot dubbelprövningsförbudet. Det faktum att förfarandet avseende påförande av tilläggsskatt inte avslutades vid tidpunkten för när det straffrättsliga förfarandet blivit slutligt ansågs dock oförenligt med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>177</sup>

## 4.4 Sammanfattning

Utvecklingen i rättspraxis har medfört att det svenska systemet med dubbla förfaranden har ansetts strida mot dubbelprövningsförbudet i europarätten. Med anledning härav har Sverige vidtagit förändringar genom införandet av ett samordnat sanktionsförfarande, vilket behandlas i efterföljande kapitel.

---

<sup>177</sup> Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10, punkterna 54–55 och 62–64.



# 5 Ett samordnat sanktionsförfarande

## 5.1 Inledning

Insikten om att den tidigare utformningen av det svenska systemet var oförenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har medfört att Sverige vidtagit förändringar för att systemet avseende skattetillägg och skattebrott ska vara kompatibelt med europarätten.<sup>178</sup> I detta kapitel behandlas de genomförda förändringarna av det svenska systemet.

## 5.2 Det förändrade rättsläget

Före tillkomsten av det samordnade sanktionsförfarandet bedrevs processerna avseende skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan i två olika förfaranden. I förarbetena till den nya lagstiftningen anförs att trots det faktum att det tidigare systemet innehöll samordningsregler för påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott så utgjordes det av två skilda förfaranden. Beslut om skattetilläggsfrågan hanterades endast inom ramen för Skatteverkets verksamhet och beslutet om skattetillägg kunde överklagas till förvaltningsdomstol medan skattebrottsfrågan hanterades av åklagaren och prövades i allmän domstol.<sup>179</sup>

Med anledning av den rättsutveckling som det har redogjorts för i kapitel fyra har Sverige ändrat lagstiftningen kring möjligheten att påföra skattetillägg och att väcka åtal för skattebrott avseende samma felaktighet eller passivitet. Numera är det inte tillåtet att en och samma individ blir föremål för mer än en sanktion för samma felaktighet eller passivitet.<sup>180</sup>

Rättsutvecklingen i rättspraxis har således bidragit till förändrade bestämmelser avseende påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott för samma felaktighet eller passivitet i syfte att öka rättssäkerheten. Enligt de nya bestämmelserna i SFL och SBL får åtal inte väckas för skattebrott avseende samma handling eller passivitet som den skattskyldiga redan genom ett beslut av Skatteverket har påförts skattetillägg för. Skatteverket får omvänt inte lov att besluta om påförande av skattetillägg när den skattskyldiga redan är föremål för en skattebrottsprocess avseende samma felaktighet eller passivitet.<sup>181</sup>

---

<sup>178</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 193.

<sup>179</sup> Prop. 2014/15:131, s. 23 och 70.

<sup>180</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 193.

<sup>181</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 785. Se även prop. 2014/15:131, s. 1.

Det är inte endast reglerna i SFL och SBL som har ändrats med anledning av konstaterandet av det svenska skatteförfarandets oförenlighet med principen om *ne bis in idem*. Genom lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall har åklagaren getts möjlighet att yrka på att domstolen, i samband med skattebrottsprocessen, ska besluta om påförande av skattetillägg.<sup>182</sup>

### 5.3 Den nya lagstiftningen

När det efter avgörandena från HD och HFD under år 2013<sup>183</sup> stod klart att det svenska systemet och dess dubbla förfaranden avseende påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott inte var förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inleddes ett omfattande lagstiftningsarbete. Som en följd av det ändrade rättsläget ändrade även Skatteverket och åklagarna sina rutiner för påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott i syfte att säkerställa att en och samma person inte skulle bli föremål för dubbla sanktioner för samma brott.<sup>184</sup>

Under utredningen av den nya lagstiftningen diskuterades huruvida ett vägvalssystem var en önskad lösning på problemet med det svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet. Enligt principen i vägvalssystemet skulle det allmänna tvingas att välja om den skattskyldige skulle påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott med anledning av den oriktiga uppgift som har lämnats. Lämnandet av en oriktig uppgift skulle således endast komma att leda till en sanktion för den skattskyldige.<sup>185</sup> Vägvalssystemet fick dock ge vika för det samordnade sanktionsförfarandet.<sup>186</sup>

Den nya regleringen infördes den 1 januari 2016<sup>187</sup> och består dels av en spärreglering innebärande att Skatteverket eller åklagaren inte får lov att inleda ett förfarande om det redan finns ett förfarande avseende samma felaktighet eller passivitet, dels av en ny lag om ett samordnat sanktionsförfarande.<sup>188</sup>

---

<sup>182</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 785–786.

<sup>183</sup> Se NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71.

<sup>184</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 154 och 156.

<sup>185</sup> SOU 2013:62, s. 201; Fast (2014) ”En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden” i *SvSkt*, s. 20.

<sup>186</sup> SOU 2013:62, s. 219. Den som vill ta del av argumenten för och emot de olika systemen hänvisas till vidare läsning i SOU 2013:62, s. 218–221.

<sup>187</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 13.

<sup>188</sup> Spärreglerna som Skatteverket ska förhålla sig till återfinns i 49 kap. 10 a-b §§ SBL medan motsvarande spärregler som åklagaren ska beakta återfinns i 13 b § SBL. Det samordnade sanktionsförfarandet är reglerat i lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Se även Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 193.

### 5.3.1 Spärregleringen

Spärregleringen innebär kortfattat att Skatteverket enligt 49 kap. 10 a-b §§ SFL inte får lov att besluta om påförande av skattetillägg i det fall samma felaktighet eller passivitet redan ligger till grund för en skattebrottsprocess. Omvänt får åklagaren enligt 13 b § SBL inte väcka åtal om samma felaktighet eller passivitet redan har legat till grund för ett beslut som har fattat av Skatteverket om påförande av skattetillägg.<sup>189</sup>

Den spärreglering som Skatteverket har att förhålla sig till återfinns i 49 kap. 10 a-b §§ SFL. Av 49 kap. 10 a § 1 st. SFL följer att Skatteverket inte får lov att ta ut skattetillägg som grundas på en felaktighet eller passivitet som redan utgör grunden för anmälan om brott enligt 17 § SBL eller en förundersökning som har inletts av en annan anledning enligt SBL i det fall skattetillägget skulle komma att påföras samma individ som skattebrottsprocessen avser. I det fall åklagaren beslutar att inte inleda en förundersökning eller lägga ned densamma får Skatteverket enligt 49 kap. 10 a § 2 st. SFL dock besluta om påförande av skattetillägg. Detsamma gäller om felaktigheten eller passiviteten på något annat sätt upphör att vara en del av utredningen avseende brott och de inte har varit föremål för en slutlig prövning. Vidare får Skatteverket, enligt 49 kap. 10 b § SFL, inte lov att besluta om påförande av skattetillägg avseende en individ som redan är föremål för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse enligt SBL i det fall samma felaktighet eller passivitet ligger till grund för båda förfarandena.<sup>190</sup>

Spärregleringen som åklagaren har att förhålla sig till återfinns i SBL. Enligt 13 b § 1 st. SBL får åklagaren inte lov att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för en individ som genom ett beslut från Skatteverket redan har påförts skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet som skulle komma att ligga till grund för det straffrättsliga förfarandet. En ytterligare spärr för åklagaren mot att väcka åtal följer av 13 b § 2 st. SBL. Av bestämmelsen följer att åklagaren inte får lov att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse mot en fysisk person i det fall den fysiska personen, med anledning av samma felaktighet eller passivitet som skulle ligga till grund för det straffrättsliga förfarandet, redan av Skatteverket har krävts på betalning av skattetillägg avseende en juridisk person. Detsamma gäller i det fall det har träffats en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § SFL och överenskommelsen har fullföljts inom rätt tid.<sup>191</sup>

---

<sup>189</sup> Prop. 2014/15:131, s. 91; Almgren & Leidhammar (2016) *Skatteprocessen*, s. 193.

<sup>190</sup> Prop. 2014/15:131, s. 71 och 91; Holmquist & Lindmark (2016), s. 163.

<sup>191</sup> Prop. 2014/15:131, s. 71 och 91; Holmquist & Lindmark (2016), s. 164.

### 5.3.2 Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall

LTS trädde ikraft den 1 januari 2016 och innebär i korta drag att åklagaren har tilldelats en möjlighet att väcka talan om påförande av skattetillägg inom ramen för ett skattebrottsmål. Lagen är tillämplig i de fall då samma felaktighet eller passivitet kan komma att utgöra en grund för såväl åtal för skattebrott som påförande av skattetillägg och de två sanktionerna avser samma individ. Genom den nya lagen har det således införts ett samlat sanktionsförfarande som ska tillämpas när samma felaktighet eller passivitet kan komma att aktualisera två sanktioner.<sup>192</sup> Genom tillämpning av lagen kan frågan om påförande av skattetillägg komma att prövas av allmän domstol på yrkande av åklagare istället för genom beslut av Skatteverket.<sup>193</sup> Bestämmelserna om ett samlat sanktionsförfarande har tillkommit i syfte att komma till rätta med det faktum att det svenska dubbla förfarandet har ansetts vara oförenligt med principen om *ne bis in idem*.<sup>194</sup> Den nya regleringen har resulterat i ett samordnat sanktionssystem inom vilket beslut om påförande av skattetillägg och påföljd för skattebrott fattas samtidigt och inom ramen för ett förfarande.<sup>195</sup>

Skatteverket har en anmälningsplikt och ska, i det fall de anser att det finns anledning att misstänka att den skattskyldiga har gjort sig skyldig till skattebrott, enligt 17 § SBL anmäla sina misstankar till åklagaren. Enligt 6 § 1 st. LTS åligger det åklagaren att i samband med att väckandet av åtal för brott enligt SBL framställa ett yrkande om påförande av skattetillägg avseende samma individ under förutsättning att skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som ingår i åtalet och förutsättningarna för påförande av skattetillägg är uppfyllda.<sup>196</sup> Frågan om huruvida skattetillägg ska påföras den skattskyldiga ska enligt 8 § LTS avgöras genom en dom och handläggning ska ske inom ramen för samma rättegång som åtalet avseende skattebrott.<sup>197</sup> Prövningen som tar sikte på frågan om huruvida skattetillägg ska påföras ska dock fortfarande ses som ett administrativt förfarande, oaktat det faktum att den sker inom ett straffrättsligt förfarande. Skattetillägget har därav kvar sin ställning som en administrativ sanktion.<sup>198</sup>

Den nya lagen ska inte medföra någon förändring av grunderna för påförande av skattetillägg. Av 3 § LTS följer att bedömningen för om skattetillägg ska påföras den skattskyldiga eller inte ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i SFL. Domstolens har således två olika

---

<sup>192</sup> Pleijel (2017), ”Dubbelprövningsförbudet löst gällande skattebrott och skattetillägg?” i *SvSkt*, s. 108–109.

<sup>193</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 199.

<sup>194</sup> Lodin m.fl. (2017), s. 785–786. Av ett uttalande i förarbetena framgår att syftet med det samordnade sanktionsförfarandet är att samma felaktighet eller passivitet ska komma att prövas vid samma tillfälle, se prop. 2014/15:131, s. 156.

<sup>195</sup> Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 237.

<sup>196</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 164.

<sup>197</sup> SOU 2013:62, s. 264; Prop. 2014/15:131, s. 156.

<sup>198</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 164.

lagar att förhålla sig till vid bedömningen av huruvida den skattskyldiga har gjort sig skyldig till skattebrott samt om det föreligger grund för påförande av skattetillägg.<sup>199</sup>

Det är endast i det fall som samma felaktighet eller passivitet kan komma att läggas till grund för både påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott som skattetilläggsfrågan hanteras av åklagaren. Frågan av om huruvida skattetillägg ska påföras den skattskyldiga ska följaktligen inte prövas av åklagaren i det fall en förundersökning inte inleds eller om förundersökningen läggs ned, prövningen av frågan om skattetillägg tas då över av Skatteverket.<sup>200</sup> Detta innebär dock inte att domstolen kan underlåta att pröva skattetilläggsfrågan i det fall åtalet avseende skattebrott exempelvis läggs ned eller om domstolen kommer fram till att den skattskyldiga inte kan hållas ansvarig för skattebrott. De rättsliga prövningarna avseende skattetillägg och skattebrott sker med utgångspunkt i olika materiella regler och förutsättningarna för att den skattskyldiga ska dömas för skattebrott alternativt påföras skattetillägg skiljer sig således åt. Konsekvensen av det samlade sanktionsförfarandet är att de sanktioner som aktualiseras med anledning av en och samma felaktighet eller passivitet prövas samtidigt och inom ramen för samma förfarande.<sup>201</sup>

Vad gäller åklagarens yrkande om påförande av skattetillägg vid förfarande enligt LTS ska det vara fristående från gärningsbeskrivningen avseende skattebrottet.<sup>202</sup> Som anförts ovan sker bedömningen av om huruvida skattetillägg ska påföras eller inte utifrån andra grunder än de grunder som används vid bedömningen av om den skattskyldiga har gjort sig skyldig till ett skattebrott. Det är således inte osannolikt att domstolen väljer att exempelvis lägga ned åtalet och genom att yrkandet om påförande av skattetillägg är fristående från yrkandet avseende skattebrott kan domstolen genomföra en fristående prövning av om grunderna för påförande av skattetillägg är uppfyllda.<sup>203</sup>

Före tillkomsten av den nya lagen var det enligt dåvarande 51 kap. 1 § 2 st. SFL möjligt att befria en skattskyldig från ett påfört skattetillägg. Så kunde ske i det fall den felaktighet eller passivitet som låg till grund för skattetillägget hade kommit att medföra att den skattskyldiga ansetts ha gjort sig skyldig till ett brott enligt SBL eller om vederbörande träffats av bestämmelsen i 36 kap. 1 b § BrB om förverkande av utbyte av brottslig verksamhet. Den ordning som de olika sanktionerna har prövats i har haft betydelse för vilken av sanktionerna som har kommit att sättas ned. Om det exempelvis vid tidpunkten för bedömningen av en straffrättslig sanktion med anledning av ett skattebrott redan har funnits ett beslut om skattetillägg

---

<sup>199</sup> Holmquist & Lindmark (2016), s. 165.

<sup>200</sup> Prop. 2014/15:131, s. 142–143. Se även Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 223.

<sup>201</sup> Prop. 2014/15:131, s. 157. Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 221 och 235.

<sup>202</sup> SOU 2013:62, s. 263.

<sup>203</sup> Prop. 2014/15:131, s. 148; Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 227.

har domstolen haft att beakta förekomsten av skattetillägget vid sin straffmätning. Omvänt har Skatteverket haft att beakta den straffrättsliga sanktionen vid bedömningen avseende skattetillägg i det fall felaktigheten eller passiviteten redan har prövats inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Således är det den sist prövade sanktionen som har blivit föremål för jämkning. Genom införandet av det samordnade sanktionsförfarandet försvann den tidigare ordningen vid prövning av sanktioner och bestämmelsen i 51 kap. 1 § 2 st. SFL togs därav bort. Motiveringen var att spärreglerna skulle förhindra en situation där en skattskyldig exempelvis redan har blivit dömd för skattebrott vid Skatteverkets prövning av frågan avseende skattetillägg och därav ansågs bestämmelsen om befrielse från skattetillägg i SFL inte längre fylla någon funktion. Befrielsegrunden förverkande av brottslig verksamhet togs även bort, trots att den inte ansågs vara överspelad. Prövningen ansågs fortsättningsvis kunna göras i enlighet med de vanliga befrielsereglerna.<sup>204</sup>

Vad gäller den nuvarande samordningen av sanktionerna för skattebrott och påförande av skattetillägg är domstolen enligt bestämmelsen i 29 kap. 5 § 1 st. p. 8 BrB skyldig att vid straffmätningen, utöver brottets straffvärde, beakta om ett straff som utmäts med hänsyn till brottets straffvärde kan komma att framstå som oproportionerligt i sin stränghet med hänsyn till andra sanktioner som kan aktualiseras med anledning av brottet. I det fall Skatteverket har fattat ett beslut om påförande av skattetillägg och samma felaktighet eller passivitet därefter är föremål för bedömning i domstol avseende frågan om den skattskyldige ska anses ha begått ett skattebrott, ska domstolen beakta det påförda skattetillägget vid straffmätningen.<sup>205</sup> Beslut om eventuellt påförande av skattetillägg och eventuell påföljd för skattebrott fattas vid samma tidpunkt inom ramen för det samordnade sanktionssystemet. I vissa fall kan påförande av skattetillägg och en straffrättslig påföljd för skattebrott anses utgöra en för hård respons mot den skattskyldiga. Med anledning därav finns det ett behov av att klargöra vilken av de två sanktionerna som ska jämkas i en sådan situation. I förarbetena framhålls att den vanligaste ordningen utifrån ett historiskt perspektiv har varit att beslut om påförande av skattetillägg fattas av Skatteverket före tidpunkten före prövningen av skattebrottsfrågan i domstol och att domstolen därav har haft att beakta skattetillägget vid straffmätningen. En liknande lösning anses därmed önskvärd även i det nya förfarandet. Hur stor nedsättningen ska vara avgörs utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Det faktum att det sker en samlad bedömning av sanktionerna ger domstolen en bra överblick av omständigheterna i det enskilda fallet vilket i sin tur torde medföra att domstolen både har en möjlighet och en skyldighet att ge den skattskyldiga en proportionell sanktion.<sup>206</sup>

---

<sup>204</sup> Prop. 2014/15:131, s. 140.

<sup>205</sup> Prop. 2014/15:37, s. 10; Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 237–238.

<sup>206</sup> Prop. 2014/15:131, s. 141–142; Almgren & Leidhammar (2016) *Skattetillägg och skattebrott*, s. 237.

## 5.4 Sammanfattning

Utvecklingen i rättspraxis har medfört att Sverige har infört ett samordnat sanktionsförfarande. Spärreglerna innebär att en skattskyldig numera inte riskerar att bli föremål för två separata förfaranden vid prövning av skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan. Den skattskyldiga kan dock fortfarande påföras både skattetillägg och en straffrättslig sanktion för skattebrott med anledning av den nya lagen LTS. Skattetilläggsfrågan kommer då att prövas inom ramen för samma förfarande som skattebrottsfrågan.

# 6 Europadomstolens dom i målet A och B mot Norge

## 6.1 Inledning

I detta kapitel presenteras Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge* vilken utgör utgångspunkten för denna framställning. Kapitlet inleds med en kort redogörelse för det norska skatteförfarandet och avslutas med en kommentar avseende domens eventuella inverkan på svensk rätt.

## 6.2 Något om det norska skatteförfarandet

I det norska skatteförfarandet råder som huvudregel kontantprincipen och således ska intäkter redovisas när de kommer mottagaren tillhanda och intäktsperioden är enligt huvudregeln kalenderåret. För kapitalintäkter tillämpas enligt huvudregeln realisationsprincipen och tidpunkten för när ett ovillkorligt krav eller en skyldighet uppstår är avgörande för när intäkten ska redovisas.<sup>207</sup>

Det norska skatteförfarandet bygger på *selfangivelseprinsippet*.<sup>208</sup> Den skattskyldige åläggs därmed en *selfangivelseplikt* vilken innebär att den som har en skattepliktig inkomst eller tillgångar är skyldig att lämna in en deklaration till den norska skattemyndigheten.<sup>209</sup> Den som är skattskyldig i Norge ska således själv bidra till att den egna skatteplikten fastställs och blir uppfylld. Syftet med skyldigheten är att visa på ett för förfarandets funktion nödvändigt lojalitets- och samarbetsförhållande mellan den skattskyldiga och den norska skattemyndigheten. *Selfangivelseplikten* utgör en upplysningsplikt och för att upprätthålla effektiviteten i systemet krävs det att den är förenad med sanktioner. En skattskyldig som inte uppfyller sina skyldigheter riskerar exempelvis att påföras tilläggsskatt eller att bli föremål för straffrättsliga sanktioner.<sup>210</sup>

Syftet med tilläggsskatten är att den ska fungera som ett administrativt sanktionsmedel och kan därav påföras en skattskyldig som har försett den norska skattemyndigheten med felaktig eller ofullständig information om detta har medfört eller skulle kunna komma att medföra brister i deklarationen. Tilläggsskatten uppgår i normalfallet till 30 % av den undandragna skatten.<sup>211</sup> Tilläggsskatten har ansetts utgöra ett straff enligt

---

<sup>207</sup> Zimmer (2014), s. 320–322.

<sup>208</sup> Gjems-Onstad m.fl. (2015), s. 1116.

<sup>209</sup> Fallan (2014), s. 473.

<sup>210</sup> Gjems-Onstad m.fl. (2015), s. 1116–1117 och 1156–1157.

<sup>211</sup> Gjems-Onstad m.fl. (2015), s. 1186–1187. Se även Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11, punkt 41.



artikel 6 i Europakonventionen och frågan huruvida det norska skatteförfarandet strider mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har varit föremål för diskussion.<sup>212</sup>

En skattskyldig gör sig skyldig till skattebedrägeri när den uppsåtligen eller genom grov vårdslöshet lämnar inkorrekt eller ofullständig information till den norska skattemyndigheten och den inser eller bör inse att det kan vara till dess fördel vid bedömningen av skatter eller avgifter. Vid bedömningen av om grovt skattebedrägeri föreligger ska det särskilt beaktas om gärningen kan komma att medföra att den skatt eller de avgifter som undandras från beskattning uppgår till ett betydande belopp, om gärningen har utförts på ett sådant sätt som gör den särskilt svår att upptäcka, om gärningen har inneburit ett missbruk av ett förtroendeuppdrag eller ställning eller om det har funnits ett samband mellan gärningen och utförande av tjänsteutövning.<sup>213</sup>

### 6.3 Omständigheterna i målet

Den 15 november 2016 meddelade Europadomstolen dom i målet *A och B mot Norge*.<sup>214</sup> De sökande gjorde gällande att Norge hade brutit mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll genom att de åtalats och straffats två gånger för samma gärning.<sup>215</sup> Sökandena ägde tillsammans med en utomstående part ett företag som var registrerat på Gibraltar. Genom överlåtelser av aktier erhöll den första sökanden (*A*) en summa om cirka 360 000 euro vilken han överförde till ett av honom helägt företag, även det registrerat på Gibraltar. Den andra sökanden (*B*) erhöll en summa om cirka 500 000 euro vilken han överförde till ett bolag i vilket han var ensam ägare. De totala intäkterna från de transaktioner som genomfördes, även av andra parter, uppgick till cirka 12,6 miljoner euro och redovisades inte till den norska skattemyndigheten vilket föranledda uteblivna skatteintäkter om cirka 3,6 miljoner euro.<sup>216</sup>

1 juni 2005 inledde den norska skattemyndigheten en skatterevision mot det företag till vilket det företag som *A* och *B* varit delägare i överlåtitt andelar i ett tredje företag. I samband med revisionen granskades ägarna bakom det företag som *A* och *B* genom ett annat företag varit delägare i. Den 25 oktober 2007 lämnade den norska skattemyndigheten in en anmälan om

---

<sup>212</sup> Syljuåsen, ”Tilleggsskatt – uriktige eller ufullstendige opplysninger” i Gjems-Onstad & Matre (red.) (2011), s. 154–155. Se även Gjems-Onstad m.fl. (2015), s. 1183–1186 och 1212–1213 för en redogörelse för delar av diskussionen.

<sup>213</sup> Gjems-Onstad m.fl. (2015), s. 1206–1207. Se även Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11, punkterna 42–43.

<sup>214</sup> Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet *A och B mot Norge*, mål nr 24130/11 och 29758/11.

<sup>215</sup> Se punkt 4 i domen.

<sup>216</sup> Se punkt 12 i domen.

grovt skattebedrägeri till den norska myndigheten för utredning och lagföring av ekonomisk brottslighet, *Økokrim*. Anmälan ledde till att de parter som varit inblandade i överlåtelseerna av aktier, vari *A* och *B* inkluderades, åtalades och dömdes sedermera till fängelse för grovt skattebedrägeri.<sup>217</sup>

### 6.3.1 Närmare om omständigheterna avseende sökanden *A*

Den 14 oktober 2008 åtalades sökanden *A* för skattebedrägeri i enlighet med avsnitt 12-1(1)(a) *ligningsloven* vari det stadgas att en person ska dömas för skattebedrägeri om han med uppsåt eller genom grov vårdslöshet förser skattemyndigheten med felaktiga eller inkorrekta uppgifter när han är medveten om eller borde vara medveten om att det kan leda till fördelar avseende skatter eller avgifter.<sup>218</sup> Den 24 november 2008 företog den norska skattemyndigheten en omtaxering av sökanden *A* för åren 2002-2007. Omtaxeringen motiverades bland annat av den skatterevision som hade genomförts mot det tidigare nämnda företaget, den brottsutredning som genomförts i samband med åtalet ovan samt det bevismaterial som använts och beslagtogs av domstolen i den tidigare processen. För beskattningsåret 2002 ålades sökanden *A* att betala tilläggsskatt med anledning av att han underlåtit att redovisa en inkomst på cirka 360 000 euro, istället hade han redovisat en förlust på cirka 7 300 euro. Tilläggsskatt togs ut med stöd av avsnitt 10-2(1) och 10-4(1) i den norska lagen vari det stadgas att skattetillägg ska påföras den som har försett skattemyndigheten med felaktiga eller ofullständiga uppgifter och det leder eller kan leda till brister i vid bedömningen av skatten. Tilläggsskatt om 30 procent av den av den undandragna skatten ska då påföras den skattskyldige. I beslutet tog den norska skattemyndigheten bland annat hänsyn till den bevisning som sökanden *A* och *B* hade lämnat i samband med brottsutredningen i det föregående förfarandet. Beslutet kom inte att överklagas av sökanden *A*.<sup>219</sup>

Den 2 mars 2009 dömdes sökanden *A* för grovt skattebedrägeri till fängelse i ett år. Domen grundades på det faktum att han år 2002 hade underlåtit att redovisa den utländska inkomsten motsvarande cirka 360 000 euro till den norska skattemyndigheten. Vid bestämmandet av straff tog domstolen hänsyn till att den sökande redan hade påförts tilläggsskatt.<sup>220</sup>

Sökanden *A* överklagade domen och hänvisade till att han i strid med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll blivit åtalad och straffad två gånger för samma gärning genom att han åtalats för grovt

---

<sup>217</sup> Se punkterna 12–13 i domen.

<sup>218</sup> Se punkterna 15 och 43 i domen.

<sup>219</sup> Se punkterna 16 och 42 i domen.

<sup>220</sup> Se punkt 17 i domen.

skattebedrägeri och efter beslutet om påförande av tilläggsskatt dömts i enlighet med åtalet.<sup>221</sup>

### **6.3.2 Närmare om omständigheterna avseende sökanden B**

Som en följd av den skatterevision som ägde rum år 2005 informerades *Økokrim* av den norska skattemyndigheten under hösten 2007 att sökanden *B* underlåtit att redovisa inkomsten på cirka 500 000 euro från försäljningen av andelarna i det utländska bolaget. Den 16 oktober 2008 informerades sökanden *B* om att den norska skattemyndigheten hade för avsikt att vidta en omtaxering av honom samt påföra honom tilläggsskatt. Genom ett beslut den 5 december 2008 ålades sökanden *B* att erlägga cirka 143 400 euro i skatt samt att betala tilläggsskatt om 30 procent på beloppet. Beslutet grundades på, i likhet med motsvarande beslut avseende sökanden *A*, den utredning som företagits inom ramen för den föregående skatterevisionen, brottsutredningen och det bevismaterial som förekommit under utredningen. Beslutet överklagades inte av sökanden *B* och blev slutligt den 26 december 2008.<sup>222</sup>

Den 11 november 2008, det vill säga samtidigt som sökanden *B* var föremål för prövning avseende omtaxering och påförande av tilläggsskatt, åtalades han, i likhet med sökanden *A*, för skattebedrägeri. Åtalet grundades på att sökanden *B* underlåtit att redovisa inkomsten på cirka 500 000 euro från försäljningen av andelarna i det utländska bolaget vilket resulterat i en skatteskuld på cirka 143 400 euro. Den 30 september 2009 dömdes sökanden *B* för grovt skattebedrägeri till ett års fängelse av tingsrätten. Vid bestämmandet av straff tog domstolen hänsyn till att tilläggsskatt redan hade tagits ut.<sup>223</sup>

Sökanden *B* överklagade, i likhet med sökanden *A*, domen och hänvisade till att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll innebär att beslutet om påförande av tilläggsskatt utgör ett hinder mot åtalet för grovt skattebedrägeri att resultera i en fällande dom. Han yrkade därför att domen skulle upphävas samt att åtalet mot honom skulle avvisas.<sup>224</sup>

## **6.4 De norska domstolarnas bedömning**

För att mål ska få lov att anhängiggöras för prövning i Europadomstolen krävs det enligt artikel 35.1 i Europakonventionen att alla inhemska rättsmedel är uttömda. Det har således förekommit processer i norska domstolar avseende båda sökanden med anledning av deras respektive

---

<sup>221</sup> Se punkt 18 i domen.

<sup>222</sup> Se punkterna 31–32 i domen.

<sup>223</sup> Se punkterna 33–35 i domen.

<sup>224</sup> Se punkt 36 i domen.

överklaganden av underrätternas domar. Nedan följer en redogörelse för de norska domstolarnas bedömning i de två fallen.

### 6.4.1 Bedömningen enligt norsk rätt avseende sökanden A

Sökandens A överklagan av domen kom att avisas av underrätterna. Av domen från den norska högsta domstolen följer att domstolen inledningsvis, med utgångspunkt i Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>225</sup>, gjorde en bedömning av huruvida de två processerna hade avsett en prövning av samma faktiska omständigheter. Domstolen konstaterade att båda processerna grundats på sökandens underlåtenhet att deklarerat sina inkomster och att det således inte förelåg några tveksamheter kring att båda processerna hade grundats på samma omständigheter. Därefter gick domstolen vidare till att pröva om båda processerna avsåg ett brottslig förfarande i den mening som fastställs i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Med hänvisning till tidigare rättspraxis, både från norska domstolar och Europadomstolen, anförde den norska högsta domstolen att skattetillägg på en normal nivå var att anses som straff i enlighet med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>226</sup>

Den norska högsta domstolen gick därefter vidare till att pröva om beslutet som hade fattats den 24 november 2008 avseende påförande av skattetillägg var slutligt i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Det faktum att sökanden inte hade överklagat beslutet till det högsta förvaltningsrättsliga organet inom den angivna tidsfristen om tre veckor talade för att beslutet skulle anses vara slutligt. Hänsyn togs dock även till den längre tidsfristen om sex månader för överklagande till domstol och det konstaterades att om beslutet inte ansågs vara slutligt förrän efter denna tidsfrists utgång var det inte slutligt när tingsrätten meddelade sin dom den 2 mars 2009. Det konstaterades att uttrycket *slutligt frikänd eller dömd* i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll hade utformats med utgångspunkt i en brottmålsprocess och enligt Europadomstolen var en dom slutlig vid förekomsten av *res judicata*. När ett beslut blev föremål för *res judicata* skulle i detta sammanhang avgöras utifrån nationell lagstiftning men det fanns ingen vägledning för vad som skulle gälla för beslut som är en produkt av ett administrativt förfarande, dvs. förvaltningsrättsliga beslut. Den norska högsta domstolen hänvisade till rättspraxis och framhöll att ett beslut om påförande av skattetillägg bör anses vara slutligt när den skattskyldige är förhindrad att bestrida det. Det angavs dock inte om det var tidsfristen för omprövning eller tidsfristen för överklagan som var avgörande för när den skattskyldige ska anses vara förhindrad att bestrida. I det aktuella fallet ansåg dock den norska högsta

<sup>225</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03. Se även avsnitt 4.2.2 för en närmare redogörelse för domen.

<sup>226</sup> Se punkterna 19–25 i domen. För en närmare redogörelse av den praxis som domstolen refererade till hänvisas till punkterna 22–24.

domstolen att det var tidsfristen på tre veckor för omprövning av det förvaltningsrättsliga beslutet som skulle vara avgörande. Beslutet från den 24 november 2008 ansågs därmed vara slutligt i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>227</sup>

Den norska högsta domstolen gick härfter vidare till att pröva om sökanden *A* hade varit föremål för parallella förfaranden. Det fastställdes att det hade funnits ett tillräckligt samband i tid och rum då båda processerna grundats på den omständigheten att den skattskyldige underlåtit att redovisa inkomster i sin deklaration. Det stod således klart att sökanden *A* varit föremål för parallella processer. De två processerna, dvs. den administrativa och den straffrättsliga, ansågs ha varit sammankopplade i stor utsträckning. Det betonades att syftet med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, att tillhandahålla ett skydd mot en ny process, gavs mindre betydelse i det aktuella fallet då intresset för en effektiv lagföring ansågs vara överordnat och sökanden *A* ansågs inte ha några berättigade förväntningar att endast bli föremål för två processer. Överklagan kom därav att avvisas av den norska högsta domstolen.<sup>228</sup>

## 6.4.2 Bedömningen enligt norsk rätt avseende sökanden B

Den överklagan av domen som gjordes av sökanden *B* kom, i likhet med överklagan från sökanden *A*, att avvisas av den norska högsta domstolen i en dom den 8 juli 2010. Resonemanget överensstämde i stora drag med det som hade anförts vid avvisandet av överklagan från sökanden *A*. Således ansågs tilläggsskatten utgöra ett straff, beslutet avseende påförande av tilläggsskatten bedömdes vara slutligt den 26 december 2008 vilket var tre veckor från dagen för beslutet, dvs. efter att tidsfristen för omprövning av det förvaltningsrättsliga beslutet hade löpt ut och samma omständigheter ansågs ha legat till grund för beslutet om påförande av tilläggsskatt samt åtal för skattebedrägeri. Den norska högsta domstolen anförde dessutom att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll tillåter parallella processer under förutsättning att den andra processen inleds före den första processen har avslutats. För att avgöra om detta krav hade efterlevts i det enskilda förfarandet förordades en bedömning av huruvida det hade funnits ett tillräckligt samband i tid och rum mellan de två processerna. Den norska högsta domstolen konstaterade att de två processerna, i likhet med vad som konstaterats i fallet med sökande *A*, hade fortlöpt parallellt sedan tiden då den norska skattemyndigheten lämnat information till *Økokrim* under hösten 2007 fram till dess att beslutet om påförande av tilläggsskatt fattades den 5 december 2008. Den norska högsta domstolen fann att det förelåg ett tillräckligt samband i tid och rum mellan beslutet om tilläggsskatt och

---

<sup>227</sup> Se punkterna 26–27 i domen.

<sup>228</sup> Se punkterna 19 och 28–30 i domen.

domen avseende skattebedrägeri. Ansökan om överprövning kom därmed att avslås.<sup>229</sup>

## 6.5 Prövningen i Europadomstolen

Europadomstolen inledde med en redogörelse för relevanta lagrum och praxis i norsk rätt. Det framhölls att den norska högsta domstolen har fastställt att tilläggsskatt om 30 % utgör en *anklagelse för brott* i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen samt att tilläggsskatt på den aktuella nivån även omfattas av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll då det faller in under artikelns definition av *brottmål*. Vidare framhölls att det bakomliggande syftet med tilläggsskatt på normalnivån, dvs. 30 %, är att säkerställa effektiviteten i det system som bygger på att den skattskyldiga lämnar uppgifter till den norska skattemyndigheten som är av relevans för taxeringen. Ett väl fungerande skattesystem anses utgöra ett grundläggande element för ett välfungerande samhälle och i syfte att upprätthålla fundamenten i det norska skattesystemet är det motiverat att påföra tilläggsskatt.<sup>230</sup> Vidare betonades att Norge ändrade sin praxis avseende vad som ska anses utgöra samma gärning med anledning av Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>231</sup> till att överensstämma med Europadomstolens uttalande i målet.<sup>232</sup>

Efter redogörelsen ovan nådde Europadomstolen fram till bedömningen av omständigheterna i det specifika målet. Inledningsvis konstaterades att sökanden *A* och *B* åberopat brott mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll med anledning av att de blivit åtalade och straffade två gånger för samma gärning och att detta bestrids av Norge. Europadomstolen gick därefter vidare till att konstatera att de är behöriga att ta upp målet till prövning.<sup>233</sup>

### 6.5.1 De sökandes grunder

Sökanden *A* och *B* anförde, i likhet med vad som redogjorts för ovan, att Norge hade brutit mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Sökanden *A* anförde även att det faktum att han åtalats två gånger under en lång period hade haft en negativ inverkan på hans psykiska och hälsa.<sup>234</sup> Vad gäller frågan om huruvida påförande av tilläggsskatt utgjorde ett straffrättsligt förfarande hänvisades till den norska högsta domstolens bedömning i frågan. Sökanden

---

<sup>229</sup> Se punkterna 37–40 i domen.

<sup>230</sup> Se punkterna 45–46 i domen.

<sup>231</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>232</sup> Se punkterna 47–48 i domen.

<sup>233</sup> Se punkterna 53–55 i domen.

<sup>234</sup> Se punkt 56 i domen.

*A* och *B* anförde således att processen som innebar att de påfördes tilläggsskatt utgjorde ett straffrättsligt förfarande i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Avseende frågan om huruvida samma gärning låg till grund för de två straffrättsliga sanktionerna fanns det enligt de två sökande inget tvivel om att det var samma faktiska omständigheter, underlåtenhet att redovisa inkomster i deklARATIONEN, som låg till grund för beslut om tilläggsskatt och åtal för skattebedrägeri. Om besluten avseende påförande av skattetillägg och tidpunkten från när de ska anses ha varit slutliga, anfördes att både vad gäller sökanden *A* och sökanden *B* var de slutliga och hade vunnit laga kraft innan tidpunkten för åtalens väckande.<sup>235</sup>

Vidare framhölls att det faktum att det administrativa förfarandet avseende beslut om tilläggsskatt ansågs vara av straffrättslig karaktär medförde att Norge var skyldigt att beakta dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Enligt sökandena skulle därav det straffrättsliga förfarandet ha avbrutits i samband med att ett beslut om tilläggsskatt blev slutligt, vilket inte skedde. Enligt norsk lag är det tillåtet att bedriva parallella processer och sökandena framhöll att de norska myndigheterna utnyttjat detta i syfte att ålägga dem två former av straffrättsliga sanktioner. Sökanden *A* och *B* ifrågasatte därav det norska systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och anförde att syftet med förbudet är att skydda individer och att möjligheterna för myndigheter att bedriva parallella processer borde begränsas.<sup>236</sup>

Vidare anförde sökandena att de borde ha kunnat utgå från att de inte skulle bli föremål för ett straffrättsligt förfarande efter att de hade påförts tilläggsskatt. Enligt den norska överåklagarens riktlinjer, vilka hade ändrats med anledning av domen i *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>237</sup>, var det nämligen förbjudet med dubbla förfaranden och dubbel prövning. Med hänsyn till de nya riktlinjerna, dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och det faktum att tilläggsskatt ansågs vara av straffrättslig karaktär anförde sökandena att de haft fog att utgå från att det straffrättsliga förfarandet avseende åtal för skattebedrägeri skulle komma att avbrytas. Det framhölls dessutom att andra skattskyldiga, som hade blivit åtalade för samma typ av brott som sökanden *A* och *B*, till följd av de nya riktlinjerna inte hade påförts tilläggsskatt på grund av att de redan hade blivit dömda till fängelse för grovt skattebedrägeri.<sup>238</sup>

---

<sup>235</sup> Se punkterna 57–59 i domen.

<sup>236</sup> Se punkterna 60–63 i domen.

<sup>237</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>238</sup> Se punkt 64 i domen.

## 6.5.2 Den norska regeringens grunder

Den norska regeringen inledde med en redogörelse för sin syn på frågan om processerna för påförande av tilläggsskatt utgjorde straffrättsliga förfaranden. Europadomstolen uppmanades att fastställa att tilläggsskatt på en normal nivå inte var av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Grunden för denna uppmaning var att frågan om huruvida en gärning ska anses vara brottslig till sin karaktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte endast ska avgöras utifrån *Engelkriterierna*. Enligt den norska regeringen ska hänsyn även tas till gärningens brottsrubricering i nationell lag och övriga faktorer såsom brottets art, påföljdens kvalificering enligt nationell rätt, brottets syfte och dess natur samt allvarlighetsgrad, om påförandet av påföljden aktualiserades efter en fällande dom i ett brottmål samt de förfaranden som används för genomförandet av påföljden. Vidare anförde den norska regeringen att begreppet *brottmålsrättegång* i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll är snävare än begreppet *brott* i Europakonventionens artikel 6. Det betonades att begreppet *brottmålsrättegång* endast omfattar brottmål i strikt mening och att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 inte förbjuder förfaranden som är av annan karaktär. Med hänsyn till det faktum att den norska regeringen ansåg att ett större antal kriterier ska beaktas vid bedömningen om en gärning är av straffrättslig karaktär menade den norska regeringen att tilläggsskatt om 30 procent inte utgör en straffrättslig sanktion som omfattas av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>239</sup>

Med anledning av att Europadomstolen inte följde den norska regeringens uppmaning, att fastställa att tilläggsskatt om 30 procent inte omfattas av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, utan istället valde att utifrån en bedömning i enlighet med *Engelkriterierna* fastställa att tilläggsskatt på den angivna nivån utgör en straffrättslig sanktion, fortsatte den norska regeringen sin argumentation med att svara på frågan om förfarandena grundats på samma gärning. Den norska högsta domstolens bedömning accepterades och samma gärning ansågs ligga till grund för båda förfarandena. Den norska regeringen ifrågasatte adekvansen av att fastställa om besluten avseende påförande av tilläggsskatt var att ses som slutliga eller inte med hänvisning till att ett överklagande vanligtvis inte, enligt Europadomstolens praxis, omfattas av skyddet artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll så länge överklagandefristen inte har löpt ut och båda sökandena hade möjlighet att inom sex månader från dagen för besluten möjlighet att överklaga besluten i rättsliga förfaranden.<sup>240</sup>

Vad gäller frågan om det hade förekommit parallella förfaranden framhölls att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll tillåter parallella

---

<sup>239</sup> Se punkterna 66–67 och 69 i domen.

<sup>240</sup> Se punkterna 70–73 i domen.



förfaranden under vissa omständigheter. Den norska regeringen betonade att principen om *ne bis in idem* ska tolkas restriktivt i enlighet med Europadomstolens uttalande om att skyddet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll aktualiseras när ett nytt åtal väcks i ett mål där en tidigare dom redan har vunnit laga kraft, i *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>241</sup> och utifrån en motsatsvis tolkning anfördes att parallella processer ej omfattas av dubbelprövningsförbudet under vissa förutsättningar. Att olika sanktioner tas ut av olika myndigheter i olika processer, trots att det finns ett nära samband i tid och rum mellan förfarandena, ansågs utgöra en sådan situation som faller utanför förbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Som stöd för detta anfördes att parallella förfaranden som bedrivs av olika myndigheter inte utgör ett nytt åtal avseende en omständighet som det redan finns en lagakraftvunnen dom på.<sup>242</sup> Europadomstolens bedömning i *Zolotukhin mot Ryssland* skiljer sig dock från nyare praxis<sup>243</sup> enligt vilken artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll innebär att åtal inte kan väckas när ett beslut i administrativt förfarande blivit slutligt eller det omvända, dvs. att ett administrativt förfarande måste avbrytas när en brottmålsdom vunnit laga kraft. Europadomstolens inkonsekventa praxis avseende *ne bis in idem* bidrog till att den norska regeringen ansåg att en bekräftelse av Europadomstolens inställning i *Zolotukhin mot Ryssland* var behövlig. Regeringen betonade att syftet med principen om *ne bis in idem* är att skydda den skattskyldige från att bli föremål för upprepade förfaranden avseende samma gärning och inte att skydda mot parallella men förutsebara lagstadgade straffrättsliga och administrativa förfaranden. Vidare framhölls att behovet av effektivitet i rättssystemet ofta talar för parallella förfaranden.<sup>244</sup>

Avslutningsvis betonades att parallella förfaranden inom områden som skatterätt och allmän säkerhet förekommer i ett flertal Europeiska stater. Det norska parallella förfarandet är inte begränsat till skatteförfarandet och om artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ska tolkas som att den utgör ett förbud mot parallella förfaranden från den tidpunkt då ett administrativt eller straffrättsligt förfarande avslutas genom ett slutligt beslut, anfördes att det skulle kunna komma att få stora konsekvenser för det förvaltningsrättsliga området, både i Norge och i övriga Europeiska stater med ett liknande system.<sup>245</sup>

Avseende det tidsliga och rumsliga sambandet ansåg den norska regeringen, i likhet med de norska domstolarna, att det fanns ett tillräckligt nära samband i tid och rum. Det betonades dock att de sökande inte haft att räkna med att endast bli föremål för ett administrativt förfarande och i syfte att undvika en överträdelse av kravet på likabehandling hade sökandena, i

---

<sup>241</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03, punkt 83.

<sup>242</sup> Se punkterna 73–74 i domen.

<sup>243</sup> Se punkterna 75–76 i domen för en redogörelse av aktuell praxis.

<sup>244</sup> Se punkterna 76, 78–79 och 82 i domen.

<sup>245</sup> Se punkterna 83–84 i domen.

likhet med *E.K.* och *B.L.* vilka var svarande i samma typ av mål, dömts till fängelse efter att ha påförts skattetillägg.<sup>246</sup>

### 6.5.3 Europadomstolens bedömning

Efter parternas framläggning av sina respektive grunder presenterade Europadomstolen sin bedömning. Inledningsvis redogjordes för generella frågor avseende tolkning. Det betonades att det inte hade förelegat någon oenighet avseende tolkningen av Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>247</sup> och de i domen fastställda kriterierna för bedömningen av huruvida samma gärning har legat till grund för mer än en prövning eller ett straff. Det förelåg inte heller några oenigheter kring bedömningen av när ett beslut ska anses vara slutligt. Det fanns dock två frågor som det rörde oenigheter kring; dels vilken metod som ska användas för att avgöra om tilläggs katt är att ses som en straffrättslig sanktion i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, dels i vilken utsträckning artikeln tillåter parallella eller dubbla förfaranden.<sup>248</sup>

Europadomstolen gick därefter vidare till en redogörelse av relevanta kriterier för bedömningen av huruvida påförande av skattetillägg var att ses som kriminella förfaranden. Användningen av *Engelkriterierna*<sup>249</sup> i *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>250</sup> diskuterades och frågan om det var möjligt att utöka bedömningskriterierna i linje med resonemang som förekommit i tidigare praxis. Europadomstolen framhöll dock att domstolen i *Zolotukhin mot Ryssland* gjort ett avsiktligt valt att tillämpa *Engelkriterierna* för bedömningen av om en gärning är av brottslig karaktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Enligt Europadomstolen var det då inte motiverat att avvika från den tidigare bedömningen och med hänsyn till en önskan om en enhetlig tolkning av Europakonventionen och tillämpning av principen om *ne bis in idem* bedömdes det mer lämpligt att tillämpa i *Engelkriterierna* i det aktuella målet.<sup>251</sup>

Vad gäller tillämpningen av principen om *ne bis in idem* på dubbla förfaranden där det förekommer både förvaltningsrättsliga och straffrättsliga sanktioner betonade Europadomstolen att det finns ett tydligt behov av att tillvägagångssättet anpassas för denna typ av mål. I en redogörelse för Europakonventionens praxis avseende dubbla förfaranden inledde

---

<sup>246</sup> Se punkt 86 i domen. Se punkterna 12–13 i domen för redogörelse för omständigheterna avseende *E.K.* och *B.L.*

<sup>247</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>248</sup> Se punkterna 102, 103 och 104 i domen.

<sup>249</sup> Se fotnot 113 för innebörden av *Engelkriterierna*.

<sup>250</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>251</sup> Se punkterna 105 och 107 i domen.

Europadomstolen med en diskussion av *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>252</sup> och vad det tillfört till rättsutvecklingen. Det framhölls att domens främsta bidrag är att det vid prövningen av om samma brott har legat till grund för mer än ett förfarande ska vidtas faktabaserad bedömning istället för en bedömning som till exempel fokuserar på en jämförelse av det aktuella brottet och dess väsentliga delar. Vidare framhölls att dubbelprövningsförbudet innebär att det är otillåtet att väcka åtal eller vidta en rättslig prövning för ett andra brott som grundar sig på identiska fakta eller fakta som är väsentligen desamma. I *Zolotukhin mot Ryssland* fastslogs även att skyddet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ej omfattar ett skydd mot en ytterligare prövning under tiden som det är möjligt att begära omprövning av ett beslut. Det bekräftades även att dubbelprövningsförbudet, så som det kommer till uttryck i artikeln, skyddar mot att inte bli åtalad eller dömd två gånger och utgör således inte ett förbud mot att bli straffad två gånger. Uttalandet grundades på att begreppen *lagföras* eller *straffas*, vilka förekommer i artikeln, inte hade tjänat sitt syfte utan endast utgjort en upprepning i det fall det hade funnits ett annat syfte med förbudet. Slutligen poängterade Europadomstolen att vägledningen från *Zolotukhin mot Ryssland* är begränsad i situationer där förfarandet utgör en produkt av integration och kombination av olika förfaranden i syfte att bilda ett samstämt system.<sup>253</sup>

Europadomstolen gick därefter vidare till en redogörelse för praxis avseende synen på dubbla förfaranden före respektive efter *Zolotukhin mot Ryssland*.<sup>254</sup> Efter domen har dubbla sanktioner för en och samma gärning till viss del ansetts vara tillåtna. Med utgångspunkt i att en kombination av olika sanktioner ska ses som en helhet har det inte legat i sakens natur att anse att en individ blivit föremål för dubbla förfaranden. Avsaknaden av dubbla förfaranden har i sin tur medfört att individen inte har blivit föremål för fler än ett åtal eller straff avseende samma brott och en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har därmed inte kunnat anses föreligga.<sup>255</sup>

Utifrån en genomgång av relevant rättspraxis om dubbla förfaranden och frågan huruvida ett sådant system är förenligt med dubbelprövningsförbudet presenterade Europadomstolen sina slutsatser avseende synen på dubbla förfaranden enligt Europakonventionen. Inledningsvis betonades att det torde vara upp till varje stat att till viss del bestämma hur det nationella rättssystemet ska vara utformat för att upprätthålla skyddet som individerna erkänns enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. I anslutning härtill betonades att dubbelprövningsförbudet inte var en del av den ursprungliga konventionen utan tillkom genom ett tilläggsprotokoll, vilket inte har undertecknats av ett antal stater, 38 år efter

---

<sup>252</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>253</sup> Se punkterna 108–111 i domen.

<sup>254</sup> Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03.

<sup>255</sup> Se punkt 112 i domen.

Europakonventionen trädde i kraft. Europadomstolen hänvisade till Generaladvokatens uttalande i EU-domstolens mål *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*<sup>256</sup> avseende att förekomsten av både administrativa och straffrättsliga sanktioner för samma brott är vedertagen praxis inom EU:s medlemsstater, särskilt på det skatterättsliga området, och att staterna oftast utformat sina system på så vis att sanktioner från olika offentligrättsliga organ i de flesta fall ackumuleras i syfte att minska konsekvenserna för de skattskyldiga.<sup>257</sup>

Mot bakgrund av ovanstående anförde Europadomstolen att det enligt rättspraxis torde vara upp till varje konventionsstat att bestämma utformningen av det nationella rättssystemet. Europakonventionen innehåller inget förbud mot att ett förfarande delas upp på ett sådant sätt att en individ kan påföras flera sanktioner parallellt eller succesivt för ett och samma brott. I syfte att skapa ett samordnat förfarande där olika sanktioner ackumuleras på ett sådant sätt att det inte drabbar individen onödigt hårt torde det stå konventionsstaterna fritt att välja utformningen av sina rättssystem. Europadomstolen framhöll härefter att den har i uppgift att göra en bedömning av huruvida förekomsten av flera förfaranden i nationella rättssystem är till nackdel för individen eller om de utgör ett samstämmigt förfarande där individen ges möjlighet att förutse adekvata konsekvenser av sitt handlande. Konsekvenserna av en individs agerande eller passivitet ska vara förutsebara och tillsammans bilda en sammanhängande helhet och förekomsten av dubbla förfarande ska inte innebära en orättvis behandling av individen.<sup>258</sup>

Vad gäller sanktioner mot skattskyldiga som underlåtit att redovisa inkomster på deklARATIONEN och detta i sin tur leder till uteblivna skatteintäkter för staten anförde Europadomstolen att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte utgör ett förbud för konventionsstaterna att utforma sina nationella rättssystem på ett sådant sätt att mindre allvarliga överträdelser straffas genom ett administrativt sanktionsförfarande medan mer allvarliga brotten aktualiserar åtal inom ett straffrättsligt förfarande. Syftet med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll är att skydda en individ från att bli åtalad eller straffad två gånger för samma gärning. Artikeln förbjuder inte förekomsten av rättssystem där staten genom ett integrerat förfarande vidtar åtgärder mot ett icke accepterat socialt beteende, särskilt inte när förfarandet består av parallella stadier där olika myndigheter vidtar åtgärder av olika syften.<sup>259</sup>

Europadomstolen klargjorde distinktionen som finns mellan intresset att å ena sidan tillhandahålla skyddet från principen om *ne bis in idem* gentemot individer och å andra sidan statens intresse av att utforma en fungerande strategi för att vidta sanktioner mot de som överträder reglerna.

---

<sup>256</sup> Mål C-617/10 *Åklagaren mot Åkerberg Fransson*.

<sup>257</sup> Se punkterna 117–118 i domen.

<sup>258</sup> Se punkterna 121–122 i domen.

<sup>259</sup> Se punkt 123 i domen.

Europadomstolen valde härefter att redogöra för de slutsatser som går att dra utifrån rättspraxis avseende parallella eller dubbla förfaranden. Först och främst konstaterades det att vid prövningen av om det finns ett tillräckligt nära samband i tid och rum är nödvändigt att det finns ett tillräckligt nära samband i både tid och rum, det får således inte brista i något av kriterierna.<sup>260</sup> Därefter betonades att bedömningen av huruvida ett beslut är slutligt eller inte saknar relevans när det rör sig om ett samordnat förfarande som utgör en integrerad helhet snarare än dubbla förfaranden. Vad gäller kravet på att sammankopplade förfaranden ska avslutas samtidigt kom det att avfärdas av Europadomstolen. Det betonades istället att de olika förfarandena har sin egen process och att de blir slutliga oberoende av varandra. Vad gäller genomförandet av förfarandena anfördes att hur det sker, i vilken ordning de olika förfarandena genomförs, inte kan vara av avgörande betydelse för huruvida artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll tillåter dubbla förfaranden.<sup>261</sup> Avslutningsvis anförde Europadomstolen den varit obenägen att anse att dubbla eller parallella förfaranden, som har vidtagits utan syftet att komplettera varandra, förenliga med principen om *ne bis in idem*.<sup>262</sup>

Europadomstolen ansåg att det mot bakgrund av det ovan anförda torde vara uppenbart att det vid frågor som aktualiserar både förvaltningsrätt och straffrätt var enklast att undvika en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll genom att skydda de olika rättsliga intressena i samhället inom ramen för en process. Europadomstolen betonade dock att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte förbjuder dubbla förfaranden så länge ett antal kriterier är uppfyllda. För att Europadomstolen inte ska anse att en överträdelse av dubbelprövningsförbudet föreligger krävs det att konventionsstaten kan visa att förfarandena har kombinerats på ett sådant sätt att de bildar en sammanhängande helhet. Med andra ord måste det finnas ett tillräckligt starkt samband i tid och rum mellan förfarandena och de eftersträlvade syftena och de medel som används för att uppnå dem ska komplettera varandra utan även att eventuella konsekvenser som kan följa av att konventionsstaten har valt att utforma rättssystemet på detta sätt är dels proportionerliga, och dels förutsebara för individen.<sup>263</sup>

Europadomstolen presenterade härefter ett antal villkor som måste beaktas för att administrativa och straffrättsliga förfaranden ska anses vara tillräckligt sammankopplade i tid och rum för att inte strida mot

---

<sup>260</sup> Europadomstolen gjorde här en referens till sina bedömningar i b.l.a. Europadomstolens dom den 20 maj 2014 i målet *Nykänen mot Finland*, mål nr 11828/11 och Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10.

<sup>261</sup> I anslutning härtill gjorde Europadomstolen en hänvisning till Europadomstolens beslut den 30 maj 2000 i målet *R.T mot Schweiz*, mål nr 31982/96, i vilket en licens återkallades före den straffrättsliga processen, och Europadomstolens dom den 26 februari 2008 i målet *Nilsson mot Sverige*, mål nr 11811/05, i vilket återkallelse av körkortet vidtogs efter den straffrättsliga processen.

<sup>262</sup> Se punkterna 124–129 i domen.

<sup>263</sup> Se punkt 130 i domen.

dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. För den materiella bedömningen av huruvida det föreligger ett tillräckligt nära samband i sak presenterade Europadomstolen följande faktorer som ska beaktas: om syftet med de olika förfarandena kompletterar varandra och adressaten är densamma trots att det rör sig om överträdelse av olika bestämmelser; om förekomsten av dubbla förfaranden är en förutsebar konsekvens av en och samma handling, dels utifrån vad som framgår av lagtexten, dels utifrån ett praktiskt perspektiv; om de olika förfarandena är utformade på ett sådant vis att olika myndigheter samarbetar så att det i möjligaste mån inte förekommer dubbel upptagning och värdering av bevis samt att t.ex. fastställandet av en omständighet i det ena förfarandet går att använda även i det andra förfarandet och slutligen ska det framför allt beaktas om den sanktion som drabbar individen i det först avslutade förfarandet tas i beaktande vid fastställandet av sanktionen i det andra förfarandet i syfte att säkerställa att individen inte åläggs oproportionerligt stränga påföljder.<sup>264</sup>

Genom en hänvisning till Europadomstolens bedömning i målet *Jussila*<sup>265</sup> avseende tillämpningen av artikel 6 i Europakonventionen presenterades relevanta överväganden som bör tas i beaktande vid bedömningen av om en överträdelse av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har skett vid förekomsten av dubbla förfaranden där ett är administrativt och ett är straffrättsligt. Europadomstolen poängterade att Europakonventionen måste läsas i sin helhet och att artiklarna måste tolkas i ljuset av varandra så att det är möjligt att utläsa samstämmigheten dem emellan. I vilken utsträckning administrativa förfaranden innehåller några kännetecken från straffrättsliga förfaranden ansågs vara av stor betydelse i sammanhanget. När förfaranden kombineras är sannolikheten att kravet på samstämmighet är enklare att efterleva om sanktionerna som kan aktualiseras inom ramen för det kombinerade förfarandet är anpassade och inte likvärdiga med de sanktioner som skulle utgått inom ramen för ett ordinärt straffrättsligt förfarande. Det faktum att det administrativa förfarandet till stor del liknar det straffrättsliga förfarandet ansågs medföra att det finns en risk för att förfarandena kan komma att anses som duplicerande istället för kompletterande.<sup>266</sup>

I anslutning härtill framhöll Europadomstolen att kravet på att det måste finnas ett tillräckligt starkt samband i tid och rum mellan de parallella förfarandena inte innebär att de måste vara synkroniserade från början till slut. Så länge det inte är till nackdel för individen torde det stå varje konventionsstat fritt att utforma sina nationella rättssystem på ett sådant sätt

---

<sup>264</sup> Se punkterna 131–132 i domen.

<sup>265</sup> Se Europadomstolens dom den 23 november 2006 i målet *Jussila mot Finland*, mål nr 73053/01. Av domen framgår bland annat att den autonoma tolkningen av begreppet *anklagelse* inom Europakonventionens institutioner genom tillämpning av *Engelkriterierna* har bidragit till en utvidgning av vad som ska anses falla in under straffrätten. Numera anses t.ex. administrativa sanktioner utgöra en del av straffrätten men skattetillägg skiljer sig från straffrättens kärna med innebörden att garantier som finns inom straffrätten inte slår igenom fullt ut.

<sup>266</sup> Se punkt 133 i domen.

att förfaranden fortlöper succesivt om det sker i syfte att tillförsäkra en effektiv och korrekt rättstillämpning och det sociala syftet med de olika förfarandena skiljer sig åt. Slutligen anförde Europadomstolen att kravet på samband i tid mellan förfarandena alltid är närvarande. Ett svagare tidsligt samband innebär att en större börda läggs på konventionsstaten att bevisa att förekomsten av dubbla förfaranden inte har haft en negativ inverkan på individen i det avseendet att processerna har tagit längre tid än brukligt.<sup>267</sup>

### 6.5.3.1 Europadomstolens bedömning avseende sökanden A

Europadomstolen inledde sin bedömning av huruvida förfarandet i Norge avseende sökanden A inneburit en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll med en prövning av om påförandet av tilläggsskatten utgjorde ett straffrättsligt förfarande. Genom en bedömning utifrån *Engelkriterierna* konstaterade Europadomstolen att tilläggsskatten, som i det aktuella fallet uppgick till 30 procent, var ett straffrättsligt förfarande i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Medelst en hänvisning till rättspraxis<sup>268</sup> avseende tilläggsskatt anfördes att en nivå om 20 respektive 40 procent har förfarandena ansetts vara av straffrättslig karaktär både i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen samt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Mot bakgrund av rättspraxis och den bedömning som den norska högsta instansen gjorde ansåg Europadomstolen att det inte fanns någon anledning till att göra en annan bedömning i det aktuella fallet. Förfarandet i vilket den aktuella tilläggsskatten hade påförts ansågs därav vara av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>269</sup>

Europadomstolen gick härfter vidare i sin bedömning till en prövning av huruvida samma gärning legat till grund för påförandet av tilläggsskatt samt åtal för skattebrott. I likhet med de norska domstolarnas bedömningar ansåg Europadomstolen att samma gärning, sökandens underlåtenhet att redovisa vissa inkomster på sin deklaration, hade legat till grund för båda förfaranden. Europadomstolen betonade att det avgörande är att det finns ett materiellt samband mellan brotten, inte i vilken ordning förfarandena genomförs. Med hänvisning till det till det harmoniserade tillvägagångssätt som tillämpats i *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>270</sup> anförde Europadomstolen att

---

<sup>267</sup> Se punkt 134 i domen.

<sup>268</sup> Här hänvisade Europadomstolen bland annat till bedömningarna i domarna den 23 juli 2002 i målen *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*; *Janosevic mot Sverige*, mål nr 36985/97 samt bedömningen i *Janosevic mot Sverige*, mål nr 36985/97; Europadomstolens dom den 27 november 2014 i målet *Lucky Dev mot Sverige*, mål nr 7356/10 samt Europadomstolens beslut den 14 september 2009 i målet *Rosenquist mot Sverige*, mål nr 60619/00. För en uttömmande redogörelse av den praxis till vilken Europadomstolen hänvisade till, se punkt 138 i domen.

<sup>269</sup> Se punkterna 136 och 138–139 i domen.

<sup>270</sup> Se Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03, punkterna 82–84 vari det betonas att principen om *ne bis in idem* i artikel 4 i

samma gärning legat till grund för de två förfarandena. I anslutning härtill betonades att ingen av parterna redovisat en annan åsikt.<sup>271</sup>

Den tredje delen av Europadomstolens bedömning av sökanden *A* tog sikte på frågan om huruvida beslutet om påförande av tilläggsskatt var slutligt vid inledandet av förfarandet avseende åtal för skattebrott och om det således hade kunnat utgöra en spärr mot det andra förfarandet.<sup>272</sup> Europadomstolen framhöll dock att det med hänsyn till det faktum att det fanns en tillräckligt stark anknytning i tid och rum mellan de två förfarandena innebar att de skulle ses som ett samordnat och integrerat förfarande. Med anledning därav ansågs det inte nödvändigt att avgöra huruvida beslutet i det första förfarandet var slutligt vid tidpunkten för inledandet av det andra förfarandet.<sup>273</sup>

Avslutningsvis prövade Europadomstolen om sökanden *A* hade kommit att utsättas för dubbla förfaranden. Det konstaterades att de norska myndigheterna ansett att den sökandes förkastliga beteende gett upphov till två sanktioner, dels påförande av tilläggsskatt och dels åtal för skattebrott. Vidare refererades till syftet med de olika sanktionerna och det faktum att de skiljer sig åt. Europadomstolen ansåg det vara av särskilt betydelse att den norska domstolen, vid utdömandet av fängelsestraffet som följde med anledning av det av sökanden *A* begångna skattebrottet, hade tagit hänsyn till att den sökande redan hade erhållit en sanktion i form av tilläggsskatt.<sup>274</sup>

Europadomstolen ansåg sig först och främst inte ha rätt att ifrågasätta varför Norge valt att sanktionera ett sådant socialt oönskat beteende som underlåtenhet att betala skatt genom ett integrerat dubbel förfarande av både administrativ och straffrättslig karaktär. Inte heller det faktum att de norska myndigheterna i fallet med sökanden *A* valt att hantera det mer allvarliga och socialt förkastliga beteendet inom ramen för ett straffrättsligt förfarande istället för inom det administrativa förfarandet ifrågasattes av Europadomstolen. För det andra anförde Europadomstolen att förekomsten av dubbla förfaranden och det faktum att olika sanktioner skulle kunna komma att ackumuleras var förutsebart för sökanden. För det tredje ansågs det stå klart att det straffrättsliga förfarandet och det administrativa förfarandet var sammankopplade och att de hade genomförts parallellt. Omständigheter som faststälts inom ramen för det ena förfarandet användes i det andra förfarandet och avseende proportionaliteten i det totala straffet beaktades den tidigare påförda tilläggsskatten vid straffbestämmandet inom det straffrättsliga förfarandet.<sup>275</sup>

---

Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll innebär ett förbud mot åtala eller prövning mer än en gång för en gärning som är hänförlig till samma fakta eller fakta som är i stort de samma.

<sup>271</sup> Se punkterna 140–141 i domen.

<sup>272</sup> Även här hänvisade Europadomstolen till sin bedömning i domen den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, mål nr 14393/03, punkterna 107–108.

<sup>273</sup> Se punkt 142 i domen.

<sup>274</sup> Se punkterna 144–145 i domen.

<sup>275</sup> Se punkt 146 i domen.



Europadomstolen ansåg inte att det ifrågasatta integrerade förfarandet som företagits med anledning av sökandens *A* underlåtenhet att redovisa inkomster inneburit ett oproportionerligt lidande för honom. När två olika sanktioner tas ut inom ramen för två olika förfaranden medför det faktum att det finns ett tillräckligt samband i tid och rum mellan de två förfarandena att de ska ses som ett integrerat sanktionssystem som vidtas mot de individer som underlåter att redovisa inkomster på deklarationen.<sup>276</sup>

### 6.5.3.2 Europadomstolens bedömning avseende sökanden *B*

Vid bedömningen av sökanden *B* inledde Europadomstolen med att hänvisa till bedömningen avseende sökande *A* i frågorna om tilläggsskatten var att ses som en straffrättslig sanktion, när beslutet om påförande av tilläggsskatt blev slutligt samt samma gärning låg till grund för påförandet av tilläggsskatt och åtal för skattebrott. Europadomstolen fann det osannolikt att den skulle komma fram till en annan slutsats avseende bedömningen av fråga ett och tre samt att det inte fanns någon anledning att presentera en annan syn på den andra frågan.<sup>277</sup>

Avseende frågan om huruvida sökanden *B* blivit föremål för dubbla förfaranden i strid med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll anförde Europadomstolen att de norska myndigheterna ansett att dubbla förfaranden var berättigade i den aktuella situationen. I likhet med omständigheterna kring sökanden *A* konstaterade Europadomstolen att det administrativa förfarandet och det straffrättsliga förfarandet fortlöpt parallellt och var sammankopplade från tidpunkten för den norska skattemyndighetens anmälan till *Økokrim* under hösten 2007 fram till att beslutet om tilläggsskatt fattades den 5 december 2008. Det faktum att sökanden *B* genom att ta tillbaka sitt erkännande i februari 2009 och därav fördröjde processen och därmed även förlängde perioden från den tidpunkt som beslutet om tilläggsskatt blev slutligt fram till tidpunkten för domen var sökanden *B* dömdes för skattebedrägeri till att uppgå till nio månader (jämfört med två och en halv månad i fallet med sökanden *A*) var inte tillräckligt för att Europadomstolen skulle anse att det inte fanns en tillräcklig koppling i tid mellan det administrativa förfarandet och det straffrättsliga förfarandet. Med hänsyn till omständigheterna i fallet ansågs den tid som förflutit mellan beslutet inom det administrativa förfarandet och rättegången inte vara oproportionerligt eller orimligt lång. En betydande omständighet enligt Europadomstolen var att den norska domstolen, i likhet med vad som var fallet med sökanden *A*, vid straffbestämmandet för skattebedrägeriet beaktade den tidigare påförda tilläggsskatten.<sup>278</sup>

---

<sup>276</sup> Se punkt 147 i domen.

<sup>277</sup> Se punkt 148 i domen.

<sup>278</sup> Se punkterna 149–151 i domen.

Europadomstolen uttalade härefter, i likhet med vad som framfördes i samband med bedömningen avseende sökanden *A*, att de inte hade fog för att ifrågasätta varför Norge valt att utforma sitt nationella rättssystem på ett sådant vis att sökanden *B* med anledning av sitt beteende blivit föremål för ett integrerat dubbelt förfarande. Vidare betonades att det var förutsebart för sökanden *B* att olika påföljder skulle kunna komma att läggas ihop och att de omständigheter som konstaterats inom det första förfarandet använts i det andra förfarandet. Det administrativa förfarandet och det straffrättsliga förfarandet ansågs, i likhet med vad Europadomstolen uttalade i fallet med sökanden *A*, vara sammankopplade och ha fortlöpt parallellt. Med hänsyn till vad som anförts ovan fastställde Europadomstolen att sökanden *B* inte lidit någon skada eller blivit orättvist behandlad med anledning av det kritiserade integrerade förfarandet. Enligt Europadomstolen förelåg det ett tillräckligt nära samband i tid och rum mellan beslutet om tilläggsskatt och brottmålsdomen att de kunde ses som ett samordnat sanktionssystem.<sup>279</sup>

#### 6.5.4 Europadomstolens övergripande slutsats

I en övergripande slutsats konstaterade Europadomstolen att det inte förelåg en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Ingen av de två sökande hade blivit lagförd eller straffad för en gärning som de redan hade blivit slutligt dömda för. Norge ansågs således inte ha brutit mot sina skyldigheter i Europakonventionen.<sup>280</sup>

Av Europadomstolens 17 domare var en domare skiljaktig och betraktade det norska systemet som oförenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. I presentationen av den avvikande uppfattningen framförs argument som talar för att en överträdelse av dubbelprövningsförbudet är för handen i det aktuella målet. Bland annat betonas att Europadomstolens avsikt tycks ha varit att etablera en princip som går att tillämpa när ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande kombineras inom ramen för ett och samma förfarande och att samtidigt överge den grundläggande principen i den europarättsliga kulturen enligt vilken en individ inte får lov att åtalas mer än en gång för samma gärning eller brott. Vidare anförts att Europadomstolen i det aktuella målet undergräver betydelsen av principen om *ne bis in idem* genom att överge det tidigare synsättet. Det nya sättet att se på dubbelprövningsförbudet anses öppna upp för konventionsstater att kunna bedriva en straffpolitik där staten kan utforma det nationella systemet på ett sådant sätt att maximal repressiv effekt uppnås genom att en individ kan bli föremål för flera sanktioner.<sup>281</sup>

Domens eventuella inverkan på svensk rätt har kommenterats av Fredrik Wersäll som anför att det med hänsyn till diskussionen kring huruvida det svenska systemet strider mot Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen

---

<sup>279</sup> Se punkterna 152–153 i domen.

<sup>280</sup> Se punkt 154 i domen.

<sup>281</sup> Se punkterna 1 och 79 i den avvikande meningen i domen.

och EU:s rättighetsstadga är en adekvat fråga huruvida Europadomstolens resonemang och domslut kan komma att medföra en nyansering av det nu rådande rättsläget i Sverige. Det kan inte med säkerhet sägas att den relativt nyligen genomförda förändringen av det svenska systemet hade varit nödvändig eller rentav motiverad om det synsätt som Europadomstolen redovisar i domen hade förts fram i ljuset tidigare. I domen framhålls att artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte innebär en begränsning av konventionsstaternas möjlighet att bestämma huruvida parallella processer ska förekomma eller inte i det nationella rättssystemet. Utifrån domen torde det vara möjligt att utläsa att Europadomstolen anser att det således är upp till varje enskilt land att avgöra om dess rättssystem ska innehålla ett integrerat system där myndigheter verkar för olika syften i parallella förfaranden. En slutsats som det enligt Wersäll går att dra utifrån domen är att de svenska domstolarna bör vara försiktiga med att vidta förändringar med anledning av avgöranden avseende sådana rättssystem som uppvisar stora skillnader gentemot vårt svenska rättssystem.<sup>282</sup>

## 6.6 Sammanfattning

I den aktuella domen prövade Europadomstolen återigen frågan om *ne bis in idem* i skatterätten. Denna gång ansågs dock ett system där en skattskyldig riskerar att påföras två sanktioner för en och samma oriktiga uppgift inte strida mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Med hänsyn till de likheter som föreligger mellan det svenska och norska systemet är frågan om domens eventuella inverkan på svensk rätt intressant. Denna fråga behandlas i nästkommande kapitel.

---

<sup>282</sup> Wersäll (2017), ”Ökad domarmakt och makten över domstolarna” i *SvJT*, s. 5–6.

# 7 Analys

## 7.1 Rättsutvecklingens inverkan på det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott

Utvecklingen av det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott och den nuvarande utformningen av regleringen kring påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott har i stor utsträckning präglats av rättspraxis från Europadomstolen. Om det svenska systemet hade ansetts vara förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll skulle rättsutvecklingen sannolikt inte ha tagit den riktning som den kommit att göra.

För att besvara frågan avseende vilken inverkan den aktuella domen torde ha på svensk rätt fodras inledningsvis en bedömning av de ändringar som Sverige har vidtagit i syfte att utforma ett system som är förenligt med dubbelprövningsförbudet i europarätten. I anslutning härtill är det nödvändigt att beakta vad det är som har föranlett de vidtagna ändringarna. Först därefter är det möjligt att utifrån Europadomstolens bedömning i det aktuella målet redogöra för domens eventuella inverkan på det svensk rätt.

Med anledning av Europadomstolens bedömning i målet *Zolotukhin mot Ryssland* kom Sverige, i sinom tid, att ändra synen på vad som ska anses utgöra samma gärning. I NJA 2013 s. 502 konstaterade HD att Europadomstolens dom inneburit en förändring av det svenska rättsläget genom att bedömningen av huruvida det är samma gärning eller brott som ligger till grund för dubbla förfaranden ska ta sin utgångspunkt i de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet snarare än i gärningens eller brottets beteckning i det nationella rättssystemet. Efter uttalandet från HD i NJA 2013 s. 502, vilket grundar sig på Europadomstolens uttalande i *Zolotukhin mot Ryssland*, står det således klart att frågan om huruvida det är samma gärning eller brott som ligger till grund för dubbla förfaranden ska avgöras utifrån en bedömning av de olika faktiska omständigheterna som åberopas gentemot individen i det aktuella fallet. Det är således det faktum att bedömningen av vad som ska anses utgöra samma gärning eller brott, vilken kom att ändras genom *Zolotukhin mot Ryssland*, som har medfört att det svenska systemet med prövning av skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan i två från varandra skilda förfaranden ansågs vara oförenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Detta stöds av det faktum att HD i NJA 2013 s. 746 konstaterade att det är från och med tidpunkten för Europadomstolens dom i *Zolotukhin mot Ryssland* som det svenska systemet ansågs vara oförenligt med dubbelprövningsförbudet.

Insikten om det svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet var inte självklar. Det tog ett tag för både HD och HFD att inse det faktum att det svenska systemet stred mot dubbelprövningsförbudet men när så väl skedde lät inte förändringarna vänta på sig. Eftersom Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll gäller som lag i Sverige kräver insikten om det svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll att förändringar vidtas. Genom införande av spärregler i både SFL och SBL riskerar inte samma individ att straffas, eller för den delen provas, för samma felaktighet eller passivitet inom ramen för två olika förfaranden. Skatteverket får inte lov att besluta om påförande av skattetillägg i det fall samma felaktighet eller passivitet ligger till grund för ett straffrättsligt förfarande avseende skattebrott och åklagaren får motsatsvis inte lov att inleda ett straffrättsligt förfarande om Skatteverket redan har fattat ett beslut om påförande av skattetillägg. Sverige har således genom ny lagstiftning motverkat risken att en skattskyldig träffas av två olika sanktioner inom ramen för två olika förfaranden. Införandet av spärreglerna har därav kommit att motverka förekomsten av dubbla förfaranden i strid med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

Vidare har utvecklingen i rättspraxis resulterat i införandet av en ny lag om samordning av sanktionsförfarandet. I det fall en och samma felaktighet eller passivitet kan komma att aktualisera såväl påförande av skattetillägg som åtal för skattebrott avseende samma individ ska åklagaren framställa ett yrkande om påförande av skattetillägg inom ramen för det straffrättsliga förfarandet i allmän domstol. Utvecklingen i rättspraxis har således inneburit att den svenska lagstiftaren har valt att frångå det tidigare systemet där frågan om påförande av skattetillägg endast prövades av Skatteverket till att numera i många fall provas av allmän domstol inom ramen för prövningen av skattebrottsfrågan. Bedömningen av den administrativa sanktionen skattetillägg har således i många fall kommit att förflyttats från en förvaltningsmyndighet till allmän domstol.

Trots det faktum att bedömningen av frågan om huruvida den skattskyldige ska påföras skattetillägg numera i många fall sker i samband med prövningen av skattebrottsfrågan tar bedömningarna sina utgångspunkter i olika materiella lagstiftningar. Utvecklingen i rättspraxis har således inte haft någon inverkan på den materiella bedömningen av skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan. Det sker således två bedömningar som mer eller mindre är fristående från varandra trots att sanktionssystemet är samordnat på så vis att prövningen i många fall sker inom ramen för samma förfarande istället för i två olika förfaranden. Yrkandet om påförande av skattetillägg ska vara isolerat från yrkandet om ansvar och påföljd för skattebrott. Rättsutvecklingen har således medfört att det fortfarande företas två olika materiella bedömningar och det är fortfarande möjligt att en skattskyldig både döms för skattebrott och träffas av en straffrättslig sanktion med anledning därav samt påförs skattetillägg men prövningen sker inom ramen för ett förfarande istället för två skilda förfaranden som var fallet innan.

Samma felaktighet eller passivitet kan således även inom ramen för det samordnade sanktionssystemet komma att medföra två sanktioner mot en och samma individ. Skillnaden mot den tidigare utformningen är dock att sanktionerna fastställs vid en och samma tidpunkt och det är därav möjligt för domstolen att beakta båda sanktionerna och hur de förhåller sig till varandra. Det faktum att domstolen ska beakta skattetillägget vid bestämmandet av påföljden för skattebrottet talar för att det sker en samordning av sanktionerna. Rättsutvecklingen har bidragit till att en skattskyldig som påförs både skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott sannolikt kommer att träffas en av mer proportionell sanktion än vad som var fallet när sanktionerna bestämdes i två olika förfaranden.

Rättsutvecklingen avseende synen på dubbelprövningsförbudet har således medfört att Sverige har övergett det tidigare systemet i det avseendet att en skattskyldig inte kan prövas och straffas för samma felaktighet eller passivitet i två olika förfaranden. Sverige har dock inte övergett någon av sanktionerna som kan komma att aktualiseras när en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift till Skatteverket. Genom införandet av det samlade sanktionsförfarandet kan både skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott aktualiseras avseende en individ grundat på samma felaktighet eller passivitet. Införandet av spärreglerna och det faktum att bedömningen sker i ett och samma förfarande istället för i två olika har dock medfört att det svenska systemet numera är att anses som kompatibelt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 I Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

## **7.2 Europadomstolens dom i målet A och B mot Norge och dess inverkan på svensk rätt och det svenska systemet**

Av ovanstående avsnitt framgår att det nuvarande svenska systemet i stor utsträckning har växt fram genom rättspraxis från Europadomstolen. Så sent som den 1 januari 2016 genomfördes stora förändringar genom den nya lagstiftningen om ett samordnat sanktionsförfarande. Med hänsyn till den markanta inverkan på svensk rätt som Europadomstolens rättspraxis har haft torde dock domen i målet *A och B mot Norge* komma att innebära att synen på det svenska systemet med skattetillägg och åtal för skattebrott kommer i nytt ljus.

Beslut om påförande av den norska tilläggsskatten fattas, i likhet med beslut om påförande av det svenska skattetillägget, på objektiva grunder av en förvaltningsmyndighet. Tilläggsskatt och skattetillägg tas således ut inom ett administrativt förfarande i både Norge och Sverige. Vad gäller frågor om skattebrott hanteras de inom ett straffrättsligt förfarande i båda länderna. Förekomsten av flera förfaranden är således en gemensam nämnare mellan

det norska och det svenska skatteförfarandet. Mot bakgrund av detta går det att fastställa att det finns relativt stora likheter mellan det norska och svenska skatteförfarandet. Europadomstolens resonemang torde därav till stor del även vara applicerbart på svensk rätt.

Trots förekomsten av två förfaranden och det faktum att sökanden *A* och *B* i det aktuella målet påfördes tilläggsskatt för samma gärning som sedermera kom att läggas till grund för åtal och straffrättslig påföljd avseende skattebrott ansåg Europadomstolen inte att det förelåg en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Den centrala frågan i sammanhanget är vad det är som har fått Europadomstolen att ändra sin uppfattning avseende det dubbla förfarandet med skattetillägg och åtal för skattebrott och dess förenlighet eller oförenlighet med dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen.

Av Europadomstolens bedömning framgår att det fanns två huvudfrågor i det aktuella målet; dels vilken metod som ska användas för att avgöra om ett förfarande är av straffrättslig karaktär, dels om dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll tillåter parallella förfaranden. Avseende den första frågan ansåg Europadomstolen att det endast är *Engelkriterierna* som ska användas vid bedömningen av om en sanktion är av straffrättslig karaktär. Vad gäller den andra frågan gav Europadomstolen en tydlig redogörelse för sin syn på parallella förfaranden och huruvida det är förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Europadomstolens nuvarande uppfattning tycks vara att det är upp till varje medlemsstat att välja om de vill utforma det nationella systemet på ett sådant sätt att det består av dubbla förfaranden där olika myndigheter arbetar i ett samordnat system men med olika syften för ögonen. Så länge de olika förfarandena är samordnade och integrerade med varandra tycks Europadomstolens inställning vara att förekomsten av parallella förfaranden med anledning av en och samma gärning eller brott inte strider mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

En relevant fråga i sammanhanget är då i vilken utsträckning de olika förfarandena måste vara samordnade. Det får anses råda en viss skillnad mellan ett system där två förfaranden fortlöper parallellt där båda sanktionerna prövas inom ramen för ett och samma förfarande och ett system där det förekommer flera förfaranden utan att det sker någon samordning mellan de olika aktörerna. De kriterier som Europadomstolen ställer upp för att parallella förfaranden inte ska anses strida mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll innebär att konventionsstaten åläggs att visa att förfarandena har kombinerats på ett sådant sätt att de tillsammans bildar en sammanhängande helhet. Förekomsten av ett tillräckligt starkt samband i tid och rum mellan förfarandena anses utgöra en omständighet som talar för att förfarandet utgör en sammanhängande helhet. Vidare krävs det att konsekvenserna av utformningen av systemet är utformat som ett samordnat sanktionssystem är dels proportionella, dels förutsebara för individen.

Avseende de villkor som ska beaktas för att administrativa och straffrättsliga förfaranden ska anses vara tillräckligt sammankopplade i tid och rum ställer Europadomstolen upp fyra krav. Inledningsvis krävs att de olika förfarandenas syften kompletterar varandra och att det är samma adressat i båda förfarandena. För det andra ska förekomsten av flera förfaranden vara en förutsebar konsekvens. För det tredje ska det förekomma ett samarbete och informationsutbyte mellan de olika myndigheterna och slutligen ska den sanktion som fastställts inom ramen för det första förfarandet beaktas inom ramen för det andra förfarandet. På så vis riskerar individen inte att drabbas av oproportionerligt stränga påföljder. För att parallella förfaranden ska kunna rättfärdigas krävs således att konventionsstaten kan påvisa att det finns ett tillräckligt starkt samband i tid och rum mellan förfarandena och att detta bidrar till att systemet utgör ett integrerat och sammankopplat förfarande. Så länge förfarandena i viss mån kompletterar varandra och kan sägas utgöra en helhet där konsekvenserna är både proportionella och förutsebara för individen torde det således vara upp till varje konventionsstat att avgöra hur det nationella systemet ska utformas.

Det svenska sanktionssystemet som aktualiseras när en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift till Skatteverket har genomgått en förändring från att prövningen tidigare skedde inom ramen för två olika förfaranden till att idag, i de fall då både påförande av skattetillägg och straffrättsligt ansvar för skattebrott aktualiseras, ske i ett och samma förfarande. Vidare har spärreglerna medfört att en och samma felaktighet eller passivitet inte kan läggas till grund för både påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott om det sker inom två olika förfaranden. Att en skattskyldig blir föremål för prövning i två förfaranden utan att det sker någon samverkan mellan aktörerna ska således inte vara möjligt med nuvarande bestämmelser.

Europadomstolen ger inget tydligt svar på hur samordningen av förfarandena bör ser ut för att förekomsten av parallella förfaranden inte ska strida mot dubbelprovningsförbudet. En omständighet som dock tycks vara av stor vikt är att domstolen eller myndigheten i det andra förfarandet, dvs. det som inleds som nummer två, beaktar det straff som utdömts eller ålagts den skattskyldige inom ramen för det första förfarandet. Detta betonas särskilt vad gäller både sökanden *A* och sökanden *B* i den aktuella domen i samband med bedömningen av huruvida det fanns ett samband mellan de två förfarandena. Att så sker torde därav medföra att det är enklare att motivera att de två förfarandena är sammankopplade och utgör ett samordnat sanktionsförfarande istället för två separata förfaranden.

I det aktuella målet konstaterar Europadomstolen att påförande av tilläggsskatten inom ramen för det norska systemet utgör ett straffrättsligt förfarande som faller inom tillämpningsområdet för artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Att det svenska skattetillägget utgör en straffrättslig sanktion är sedan tidigare fastställt i



rättspraxis från Europadomstolen. Synen på den norska tilläggsskatten som en straffrättslig sanktion i det aktuella målet torde således inte ha någon inverkan på det svenska förfarandet. Vad gäller konstaterandet att tilläggsskatten och att den straffrättsliga påföljden för skattebrottet grundats på samma gärning står även det i överensstämmelse med vad som har uttalats i tidigare rättspraxis från Europadomstolen avseende det svenska skattetillägget och skattebrottet. Även i detta avseende stämmer således Europadomstolens bedömning i det aktuella målet överens med tidigare bedömningar och innebär således ingen förändring av synen på det svenska skattetillägget och skattebrottet.

I det fall de två förfarandena är samordnade och integrerade på ett sådant sätt att det finns en tillräckligt stark anknytning mellan dem i tid och rum anser Europadomstolen att frågan om huruvida det föreligger ett slutligt beslut i det första förfarandet är oväsentlig. I det aktuella målet ansågs det finnas ett tillräckligt starkt samband och anknytning i tid och rum mellan det administrativa och det straffrättsliga förfarandet och med anledning därav betonade Europadomstolen att en bedömning av huruvida besluten om skattetillägg var slutliga vid tidpunkten för inledandet av de straffrättsliga förfarandena inte var nödvändigt. Det avgörande för att de parallella förfarandena ansågs vara förenliga med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll var framför allt att tilläggsskatten som påförts de skattskyldiga beaktats vid bestämmandet av de straffrättsliga sanktionerna. Den första sanktionen beaktades således inom ramen för det andra förfarandet. Även det faktum att det var förutsebart för de sökande att tilläggsskatten och den straffrättsliga påföljden skulle kunna komma att ackumuleras ansågs vara av betydelse. Kriterierna för att förfaranden ska anses vara tillräckligt sammankopplade i tid och rum ansågs således vara uppfyllda avseende båda sökanden. Genom att de norska domstolarna tog hänsyn till tilläggsskatten som påförts de sökande i tidigare förfaranden och det faktum att omständigheter som konstaterats i det första förfarandet användes i det andra förfarandet uppfylldes kraven på samarbete mellan myndigheterna och beaktande av den först påförda sanktionen i det andra förfarandet. På så vis ansågs de sökande inte ha drabbats av oproportionerligt stränga påföljder. Det tidliga och rumsliga sambandet mellan de två förfarandena, avseende de två sökanden, ansågs således medföra att det inte förelåg en överträdelse av dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

En legitim fråga i sammanhanget är om de relativt omfattande lagändringar som har vidtagits av den svenska lagstiftaren hade varit nödvändiga om Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge* kommit i ett tidigare skede. Som anförts ovan uppvisar det svenska systemet stora likheter med det norska skatteförfarandet och det faktum att Europadomstolen anser att det norska systemet, där en skattskyldig kan bli dömd för skattebrott och samtidigt bli påförd skattetillägg, är förenligt med dubbelprövningsförbudet, trots att de två sanktionerna grundas på samma oriktiga uppgift, torde öppna upp för en diskussion av om även det svenska skatteförfarandet, så som det

såg ut före lagändringarna, är att anses som förenligt med dubbelprövningsförbudet. Vid en första anblick kan svaret på frågan komma att te sig enkel men vid en närmare studie torde svaret vara mer invecklat än så.

Innan Sverige vidtog de tidigare nämnda lagändringarna i form av spärregler och den nya lagen, LTS, fattade Skatteverket beslut om påförande av skattetillägg inom ramen för ett administrativt förfarande medan åklagaren prövade frågan om den skattskyldiga gjort sig skyldig till ett skattebrott inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Det var således två aktörer som på varsitt håll genomförde två olika förfaranden. Efter de vidtagna lagändringarna har Skatteverket och åklagaren tvingats till att samordna sina förfaranden på samma sätt som det i det aktuella målet skedde en samordning inom ramen för det norska systemet. Det svenska systemet har således blivit mer likt det norska systemet, åtminstone så som det beskrivs i mål *A och B mot Norge*. Vid en analys av domens inverkan på svensk rätt måste således det faktum att Sverige numera har en ordning där det är möjligt att påföra skattetillägg och döma en skattskyldig för skattebrott inom ramen för ett och samma förfarande uppmärksammas. Detta har gett domstolen möjlighet att beakta förekomsten av båda sanktionerna vid en samlad bedömning och i det fall både skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott är aktuellt ska skattetillägget beaktas vid straffmätningen. Den nuvarande utformningen av det svenska systemet uppfyller således det av Europadomstolen uppställda kravet på att sanktionerna ska samordnas. Domens inverkan på det svenska förfarandet torde därav i detta avseende vara relativt liten. Om Sverige inte hade infört ett samordnat sanktionssystem hade Europadomstolen sannolikt även i fortsättningen kommit att underkänna det svenska förfarandet.

Utan spärreglerna i SFL och SBL hade det varit möjligt för Skatteverket och åklagaren att genomdriva förfaranden oaktat det faktum att ett pågående eller avslutat förfarande avseende samma felaktighet eller passivitet redan företagits av en den andra aktören. Ett system där dubbla förfaranden förekommer utan att det föreligger en samordning mellan dem kan inte, med hänsyn till Europadomstolens uttalande i det aktuella målet, anses vara förenligt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Även om de olika syftena med förfarandena kan sägas komplettera varandra i viss utsträckning och det är samma adressat som är föremål för båda förfarandena brister ett sådant system i att det inte kan sägas bilda en sammanhängande helhet. Det föreligger inget starkt samband i tid och rum mellan två förfaranden som bedrivs utan att Skatteverket och åklagaren samarbetar, både vad gäller informationsutbyte och beaktande av den först påförda sanktionen vid bestämmandet av den andra sanktionen. Ett sådant förfarande är således inte förenligt med de kriterier som Europadomstolen uppställde i den aktuella domen för att parallella förfaranden inte ska anses strida mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

Av både svenska förarbeten och rättspraxis från Europadomstolen framgår att Sverige, i och med den nya regleringen i form av ett samordnat sanktionsförfarande, har gått längre än vad dubbelprövningsförbudet enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll kräver. Dubbelprövningsförbudet förbjuder inte förekomsten av parallella förfaranden men oaktat detta har den svenska lagstiftaren valt att förbjuda just parallella förfaranden genom spärreglerna i SFL och SBL, en omständighet som får anses vara viktig att ta i beaktande vid bedömningen av den aktuella domens inverkan på svensk rätt. I domen betonas att det är upp till varje medlemsstat att själv avgöra hur den vill utforma det nationella rättssystemet samt att bestämma om det ska innefatta parallella förfaranden eller inte. I detta avseende, det vill säga det faktum dubbelprövningsförbudet inte förbjuder parallella förfaranden, torde därav domen ha en relativt liten inverkan på svensk rätt då lagstiftaren i Sverige har valt att ta dubbelprövningsförbudet ett steg längre. Att Europadomstolen ansåg att parallella förfaranden i Norge var förenligt med dubbelprövningsförbudet torde därav inte innebära någon förändring av det svenska systemet. Det bör dock betonas i detta sammanhang att den svenska lagstiftaren intagit en relativt försiktig roll i och med förbudet mot parallella förfaranden. Att Europadomstolen återigen bekräftar att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte utgör ett förbud mot parallella förfaranden kan hypotetiskt innebära att den svenska lagstiftaren återigen prövar frågan om parallella förfaranden ska vara tillåtet i Sverige. Den aktuella domen kan således komma att påverka det svenska synsättet vilket i sin tur kan medföra att lagstiftaren ser på förekomsten av parallella förfaranden utifrån en ny synvinkel.

Den nuvarande utformningen av det svenska skatteförfarandet innebär att en skattskyldig inte kan bli föremål för både påförande av skattetillägg och straffrättslig sanktion med anledning av ett skattebrott för samma felaktighet eller passivitet i dubbla förfaranden. I den aktuella domen uttalar Europadomstolen ett flertal gånger att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte utgör ett förbud mot att konventionsstaten utformar det nationella rättssystemet på ett sådant sätt att den skattskyldiga träffas av olika sanktioner om det sker inom ramen för ett samordnat sanktionsförfarande. Eftersom det samordnade sanktionsförfarandet i Sverige möjliggör påförande av skattetillägg och straffrättslig sanktion för skattebrott om det sker inom ramen för ett förfarande torde domen inte ha någon inverkan på det svenska förfarandet i det avseendet. I det fall Sverige hade valt vägvalssystemet istället för det samordnade sanktionssystemet torde domen dock få en inverkan på svensk rätt. Införande av vägvalssystemet hade inneburit att det allmänna i ett tidigt stadiet skulle tvingas till att bestämma om lämnandet av den oriktiga uppgiften ska leda till påförande av skattetillägg eller åtal för skattebrott. Att samma felaktighet eller passivitet läggs till grund för mer än en sanktion skulle således inte förekomma i ett vägvalssystemet. Europadomstolens uttalande om att dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte förbjuder förekomsten av dubbla sanktioner

inom ramen för ett samordnat sanktionsförfarande skulle således, i det fall vägvalssystemet hade valts till förmån för det samlade sanktionsförfarandet, kunna komma att medföra att Sverige vidtog förändringar av systemet och återigen införde möjligheten att påföra en skattskyldig dubbla sanktioner.

I avsnittet ovan konstaterades att det är Europadomstolens ställningstagande avseende vad som ska beaktas vid bedömningen av vad som utgör samma brott i målet *Zolotukhin mot Ryssland* som var den utlösande faktorn till att Sverige i sinom tid valde att vidta förändringar av systemet avseende skattetillägg och skattebrott. I den aktuella domen hänvisar Europadomstolen till det synsätt som etablerades i *Zolotukhin mot Ryssland*. Synen på vad som ska anses utgöra samma brott har således inte kommit att ändras. Med hänsyn till att det var just detta synsätt som i grund och botten fick de svenska domstolarna att inse det tidigare svenska systemets oförenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll kan det konstateras att den aktuella domen inte torde ha någon inverkan på svensk rätt i detta avseende.

## 8 Sammanfattande slutsatser

Utvecklingen i rättspraxis har medfört förändringar av det svenska systemet avseende skattetillägg och skattebrott som har gått från att utgöras av två separata förfaranden till att numera bestå av ett samordnat sanktionsförfarande. Med anledning av insikten om att Europadomstolens ändrade syn på bedömningen av vad som utgör samma brott eller gärning och det faktum att det konstaterades att skattetillägget och skattebrottet grundas på samma gärning, lämnade av oriktig uppgift, vidtogs förändringar. I syfte att göra det svenska systemet kompatibelt med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga har Sverige infört ett samordnat sanktionsförfarande. Det tidigare systemet med ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande där det förelåg en avsaknad av samverkan mellan de olika aktörerna har således övergetts. I det fall en skattskyldig riskerar att dels påföras skattetillägg, dels bli föremål för en straffrättslig påföljd avseende skattebrott, ska så ske inom ramen för ett förfarande. På så vis kan två sanktioner fortfarande aktualiseras för en och samma oriktiga uppgift under förutsättning att så sker inom ett samordnat förfarande. I syfte att motverka risken för att en skattskyldig blir föremål för prövningar och sanktioner utan att det sker en samordning har det införts spärregler i SFL och SBL. Om Skatteverket eller åklagaren redan har inlett ett förfarande innebär spärreglerna ett förbud för att inleda ett annat förfarande och den skattskyldige riskerar på så vis inte att bli föremål för prövning och eventuell lagföring i två separata förfaranden.

Rättsutvecklingen avseende dubbla förfaranden på skatteområdet har således inneburit en förändrad syn på vad som ska anses utgöra samma gärning eller brott vilket i sin tur har bidragit till insikten om det svenska systemet oförenlighet med dubbelprövningsförbudet. Genom införandet av en samordnat sanktionssystem är det svenska systemet numera kompatibelt med dubbelprövningsförbudet i europarätten. Det samordnade sanktionsförfarandet innebär dock ingen förändring av den materiella bedömningen som fortfarande tar utgångspunkt i SFL avseende skattetilläggsfrågan och SBL avseende skattebrottsfrågan.

Inverkan av Europadomstolens dom i målet *A och B mot Norge* på svensk rätt torde vara ytterst begränsad. Det svenska systemet med påförande av skattetillägg och straffrättslig påföljd för skattebrott är numera samordnat på ett sätt som överensstämmer med de kriterier som ställs upp i domen av Europadomstolen för när parallella förfaranden är förenliga med dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Den nuvarande utformningen av det svenska systemet är mer förenlig med det norska systemet, så som det beskrivs och bedöms i den aktuella domen, än den tidigare utformningen av det svenska systemet. I det forna systemet behandlades skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan i två separata förfaranden utan att någon egentlig samordning skedde mellan

dem, vilket inte lever upp till de kriterier som ställs upp av Europadomstolen i den aktuella domen. Vid bedömningen av det norska systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet beaktade Europadomstolen särskilt det faktum att de norska domstolarna vid bestämmandet av sanktionen för skattebedrägeriet tog hänsyn till den tidigare påförda tilläggsskatten. Detta ansågs utgöra en viktig indikation på att det förelåg ett samband mellan de två förfarandena. Inom ramen för det svenska samordnade sanktionsförfarandet ska förekomsten av båda sanktionerna beaktas vid bestämmandet av straffrättslig påföljd för skattebrott, ett system som således är i linje med Europadomstolens uttalande i den aktuella domen. Genom spärreglerna riskerar en skattskyldig inte att bli föremål för prövning i två separata förfaranden. Den nya lagen om ett samordnat sanktionsförfarande möjliggör dock fortsatt påförande av två sanktioner inom ramen för ett och samma förfarande.

Den tidigare utformningen av det svenska systemet lever inte upp till de krav som ställs upp av Europadomstolen i den aktuella domen för att förekomsten av parallella förfaranden avseende en och samma oriktiga uppgift inte ska anses strida mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Den nuvarande utformningen bidrar, i motsats till den förra, till att de administrativa och straffrättsliga förfarandena tillsammans utgör en sammanhängande helhet. Med hänsyn till att den nuvarande utformningen är mer lik det system som ansågs vara förenligt med dubbelprövningsförbudet i det aktuella målet torde domens inverkan på svensk rätt vara nästintill obefintlig. Endast den omständighet att Europadomstolen poängterar att förekomsten av parallella förfaranden är tillåtna enligt dubbelprövningsförbudet torde kunna medföra att Sverige blir manat att se över spärreglerna och kommer fram till en lösning där parallella förfaranden kan vidtas av Skatteverket och åklagaren trots att det inte sker inom ramen för tillämpningsområdet av LTS. I övrigt torde domen endast bekräfta att den svenska lagstiftaren valde rätt väg i sin jakt på ett sanktionssystem som är kompatibelt med dubbelprövningsförbudet i europarätten.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Statens offentliga utredningar

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

### Propositioner

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

Prop. 1977/78:136 Om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Prop. 1994/95:115 Reformering av övervakningssystemet enligt Europakonventionen.

Prop. 1995/96:170 Översyn över skattebrottslagen.

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

Prop. 2014/15:37 Straffflindring vid medverkan till utredning av egen brottslighet.

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.

## Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*. Tredje upplagan. Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm 2016.

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*. Andra upplagan. Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm 2016.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*. Femte upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2014.

Bernitz, Ulf; Heuman, Lars; Leijonhufvud, Madeleine; Seipel, Peter; Warnling-Nerep, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Tolfte upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2012.

van Bockel, Bas, *The Ne Bis In Idem Principle In EU Law*. Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2010.

Cameron, Ian, *An Introduction to the European Convention on Human Rights*. Sjunde upplagan. Iustus Förlag AB, Uppsala 2014.

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. Femte upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2015.

Ehrenkrona, Carl Henrik, *Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. En kommentar*. Första upplagan. Karnov Group Sweden AB, Stockholm 2016.

Ekelöf, Per Olof; Bylund, Torleif & Edelstam, Henrik, *Rättegång Tredje Häftet*. Sjunde upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2006.

Fallan, Lars, *Innföring i skatterett 2014-2015*. Trettioandra upplagan. Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2014.

Gjems-Onstad, Ole & Matre, Hugo P., *Skatteprosess*. Första upplagan. Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2011.

Gjems-Onstad, Ole; Ormaz Ferdowsi, Sanaz; Folkvord, Benn & Furuseth, Eivind, *Norsk bedriftskatterett*. Nionde upplagan. Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2015.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. Andra upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2011.

Holmquist, Rolf & Lindmark, Johan, *Skatt och skattebrott*. Andra upplagan. Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm 2016.

Kleineman, Jan "Rättsdogmatisk metod" i Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Första upplagan. Studentlitteratur AB, Lund 2013.

Lavin, Rune, *Förvaltningsprocessrätt*. Andra upplagan. Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm 2016.

Lebeck, Carl, *EU-stadgan. Om grundläggande rättigheter*. Andra upplagan. Studentlitteratur AB, Lund 2016.



Lindell, Bengt (red); Eklund, Hans; Asp, Petter & Andersson, Torbjörn, *Straffprocessen*. Första upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2005.

Lodin, Sven-Olof; Lindecrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*. Sextonde upplagan. Studentlitteratur AB, Lund 2017.

Mowbray, Alastair, *Cases, Materials, and Commentary on the European Convention on Human Rights*. Tredje upplagan. Oxford University Press, Oxford, Storbritannien 2012.

Nowak, Karol, *Oskyldighetspresumtionen*. Första upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2003.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. Tredje upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2015.

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Norstedts Juridik AB, Stockholm 2005.

Tomkin, Jonathan i Peers, Steve, Hervey, Tamara, Kenner, Jeff & Ward, Angela (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*. Hart Publishing Ltd, Oxford, Storbritannien 2014.

Wakila, Sonya, *Horizontal effect of fundamentals rights in EU law*. Europa Law Publishing, Groningen 2016.

Warnling-Nerep, Wiweka, *Rätten till domstolsprövning & rättsprövning*. Tredje upplagan. Jure Förlag AB, Stockholm 2008.

Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, Sjunde upplagan. Universitetsforlaget, Oslo 2014.

## Artiklar

Ehrenkrona, Carl Henrik, ”Nytt övervakningssystem enligt Europakonventionen”, *Svensk Juristtidning* 1995 s. 439-453.

Fast, Katarina, ”En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan? – en kommentar till RIS-utredningens förslag rörande förbudet mot dubbla förfaranden”, *Svensk skattetidning* 2014:1 s. 17-40.

Fast, Katarina, ”Tusen skäl att förekomma istället för att förekommas”, *Juridisk tidskrift* 2013/14 nr 1 s. 24-44.

Gulliksson, Magnus, ”Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet”, *Juridisk tidskrift* 2009/10 nr 3 s. 653-665.

Gulliksson, Magnus & Kristoffersson, Eleonore, ”Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg”, *Svensk skattetidning* 2011:3 s. 211-227.

Peczenik, Aleksander, ”Juridikens allmänna läror”, *Svensk Juristtidning* 2005 s. 249-272.

Pleijel, Stephannie, ”Dubbelprövningsförbudet löst gällande skattebrott och skattetillägg?”, *Svensk skattetidning* 2017:2 s. 108-117.

Simon-Almendal, Teresa, ”Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?”, *Juridisk tidskrift* 2009/10 nr 3 s. 549-570.

Victor, Dag, ”Svenska domstolars hantering av Europakonventionen”, *Svensk Juristtidning* 2013 s. 343-396.

Wersäll, Fredrik, ”Ökad domarmakt och makten över domstolarna”, *Svensk Juristtidning* 2017 s. 1-8.

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

## Elektroniska källor

Fitger, Peter, Sörbom, Monika, Eriksson, Tobias, Hall, Per, Palmqvist, Ragnar & Renfors, Cecilia. Rättegångsbalk (1942:740) Zeteo, kommentar till 45 kap. 1 §. Hämtad 2017-02-03.  
[https://zeteo.wolterskluwer.se/document/rbkomm\\_rbkavd4\\_s2\\_s1\\_s2?anchor=xrbkommq1942q740\\_45\\_kap\\_1\\_px](https://zeteo.wolterskluwer.se/document/rbkomm_rbkavd4_s2_s1_s2?anchor=xrbkommq1942q740_45_kap_1_px)

Thornefors, Christer. Rättegångsbalk (1942:740) Karnov, kommentar till 30 kap. 9 §. Hämtad 2017-02-03.  
[https://pro.karnovgroup.se/document/527328/9#SFS1942-0740\\_K30\\_P9](https://pro.karnovgroup.se/document/527328/9#SFS1942-0740_K30_P9)

# Rättsfallsförteckning

## Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622

NJA 2010 s. 168 I och II

NJA 2010 s. 306

NJA 2013 s. 502

NJA 2013 s. 746

## Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 71

HFD 2014 ref. 35

## Regeringsrätten

RÅ 2009 ref. 94

## EU-domstolen

Mål C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson

## Europadomstolen

R.T mot Schweiz (30 maj 2000, mål nr 31982/96)

Janosevic mot Sverige (23 juli 2002, mål nr 34619/97)

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (23 juli 2002, mål nr 36985/97)

Rosenquist mot Sverige (14 september 2004, mål nr 60619/00)

Jussila mot Finland (23 november 2006, mål nr 73053/01)

Nilsson mot Sverige (26 februari 2008, mål nr 11811/05)

Zolotukhin mot Ryssland (10 februari 2009, mål nr 14939/03)

Ruotsalainen mot Finland (16 juni 2009, mål nr 13079/03)

Nykänen mot Finland (20 maj 2014, mål nr 11828/11)

Lucky Dev mot Sverige (27 november 2014, mål nr 7356/10)

A och B mot Norge (15 november 2016, mål nr 24130/11 och 29758/11)