

Juridiska institutionen

Juristprogrammet

Examensarbete, 30 högskolepoäng

Höstterminen 2011

# **SKATTETILLÄGG, SKATTEBROTT OCH PRINCIPEN NE BIS IN IDEM**

- En studie av Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud och dess överensstämmelse med det svenska skattetilläggsförfarandet

Lovisa Axén

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Bo Svensson

Ämnesområde: Skatterätt



**GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN**

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>1</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>2</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>3</b>
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Syfte .....	4
1.3 Metod .....	4
1.4 Avgränsningar.....	4
1.5 Disposition .....	5
<b>2 Principen ne bis in idem</b> .....	<b>5</b>
2.1 Innebörden av bis .....	5
2.2 Innebörden av idem.....	6
<b>3 Europakonventionen</b> .....	<b>6</b>
3.1 Bakgrund.....	6
3.2 Artiklar i Europakonventionen av betydelse för uppsatsen .....	7
3.2.1 Artikel 6 – Rätt till en rättvis rättegång .....	7
3.2.2 Artikel 4 tilläggsprotokoll 7 – Dubbelbestraffningsförbudet .....	8
3.3 Europadomstolen .....	9
3.4 Europadomstolens praxis gällande ne bis in idem .....	10
3.4.1 Zolotukhin mot Ryssland.....	10
3.4.2 Ruotsalainen mot Finland.....	11
3.5 Sverige och Europakonventionen .....	12
3.5.1 Europakonventionens inkorporering i svensk rätt .....	12
3.5.2 Europakonventionens ställning i svensk rätt .....	13
3.5.3 Doktrinen om ”klart stöd” .....	14
3.6 Tolkning av Europakonventionen.....	16
3.6.1 Proportionalitetsprincipen .....	17

3.6.2	Principen om autonoma begrepp .....	17
3.6.3	“Margin of appreciation” .....	17
<b>4</b>	<b>EU-rätten.....</b>	<b>19</b>
4.1	EU-rättens förhållande till svensk rätt .....	19
4.1.1	EU-rättens företrädare .....	19
4.2	EU och Europakonventionen .....	19
4.2.1	EU:s tillträde till Europakonventionen .....	19
4.2.2	Rättighetsstadgan i Nice-fördraget .....	19
<b>5</b>	<b>Skattetillägg .....</b>	<b>20</b>
5.1	Bakgrund.....	20
5.2	Förutsättningar för skattetillägg .....	21
5.2.1	Definition av oriktig uppgift.....	21
5.3	Oskälighetsfallen.....	21
5.3.1	Fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen .....	22
5.4	Förändringarna i bestämmelserna om skattetillägg .....	22
5.5	Skattetillägget i den kommande skatteförfarandelagen .....	23
5.6	Europadomstolens syn på det svenska skattetillägget.....	24
5.6.1	Rosenquist mot Sverige .....	24
5.6.2	Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige .....	24
<b>6</b>	<b>Skattebrott .....</b>	<b>25</b>
6.1	Bakgrund.....	25
6.2	Skattebrott .....	26
6.3	Oriktig uppgift .....	26
6.4	Uppsåt .....	26
6.5	Farerekvisitet.....	27
6.6	Vårdslös skatteuppgift .....	27

<b>7</b>	<b>Processen</b>	<b>27</b>
7.1	Utdraget skattetilläggsförfarande	27
7.2	Förhållandet mellan principerna res judicata och litis pendens	28
7.2.1	Rättskraft mellan olika processordningar	29
7.3	Beviskrav	29
7.4	Flera sanktioner för samma brott	29
<b>8</b>	<b>Rättsfallsgenomgång</b>	<b>30</b>
8.1	RÅ 2009 ref. 94	30
8.2	NJA 2010 s. 168 I och II	31
8.2.1	Majoriteten	31
8.2.2	Minoriteten	32
8.3	Hovrätten för västra Sverige, mål B 2432-09, den 23 juni 2010	33
8.4	Solna tingsrätt, mål B 8288-09, den 14 april 2010	34
8.5	Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09, den 24 juni 2010	35
8.6	Stockholms tingsrätt, mål B 12196-09, den 14 september 2010	36
8.7	Varbergs tingsrätt, mål B 2501-09, den 26 oktober 2010	36
8.8	Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, den 23 december 2010	37
8.9	Under vilka omständigheter får en underrätt döma emot HD?	38
8.10	Vilket prejudikatvärde har HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I & II?	39
<b>9</b>	<b>Reflektioner och diskussion</b>	<b>40</b>
9.1	Strider det svenska förfarandet mot dubbelbestraffningsförbudet?	40
9.2	De lege ferenda	45
<b>10</b>	<b>Slutsats</b>	<b>46</b>
	<b>Källförteckning</b>	<b>48</b>
	<b>Rättsfallsförteckning</b>	<b>52</b>

# Sammanfattning

Debatten om det svenska skattetilläggsförfarandet och dess överensstämmelse med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR tog ny fart 2009 då ED genom domen i *Zolotukhin mot Ryssland*, som avgjordes i stor kammare, gick emot sin tidigare praxis. Före *Zolotukhin* utgick domstolen från brottets identitet för att avgöra idem-momentet i dubbelbestraffningsförbudet och ansåg därmed inte dubbelbestraffning föreligga om det i de båda processerna var fråga om olika brottsrubriceringar. Denna slutsats kom ED till i *Rosenquist mot Sverige* som är den senaste domen som berört det svenska skattetilläggsförfarandet. I och med ED:s nya praxis anser domstolen numera att det istället är gärningens identitet som ska vara avgörande. Detta innebär att det avgörande är om bedömningarna i de båda målen grundar sig på samma eller väsentligen samma omständigheter.

I Sverige föreligger oenighet i frågan om betydelsen av domen i *Zolotukhin* för svenskt vidkommande. HFD har i en dom ansett att det svenska systemet inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet med motiveringen att hänsyn måste tas till rättssystemets utformning i varje enskild konventionsstat och att det svenska rättssystemet innehåller viktiga särdrag. HD har i sina beslut i frågan hänvisat till doktrinen om klart stöd som utvecklats i svensk praxis och ansett att sådant stöd inte föreligger i EKMR och dess praxis för att underkänna den svenska ordningen. Flera underinstanser har dock dömt mot HD, varav Haparanda tingsrätt även har begärt förhandsavgörande från EU-domstolen. Det har även höjts många röster i doktrinen för att svensk lagstiftning på området behöver ses över och regeringen har efter en önskan av Skatteförfarandeutredningen beslutat att en utredning ska tillsättas.

EU-domstolen kommer att behandla Haparanda tingsrätts begäran om förhandsavgörande i slutet av januari 2012. Kommer EUD till slutsatsen att det svenska förfarandet strider mot dubbelbestraffningsförbudet kommer domstolen kräva att Sverige ändrar lagen.

Oavsett vad EUD kommer fram till i sin prövning krävs en lagändring på skattetilläggsområdet. Med hänsyn till den nya praxis som kommit från ED är det nämligen troligt att det svenska förfarandet skulle bli underkänt vid en prövning i domstolen.

# Förkortningar

ED	Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
ERT	Europarättslig tidskrift
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om den Europeiska unionen
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
JT	Juridisk Tidskrift
NJA	Nytt Juridisk Arkiv Avdelning I
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

En skattskyldig som lämnar en oriktig eller ofullständig uppgift riskerar att påföras skattetillägg. Skattetillägget har i svensk rätt ansetts som en administrativ avgift och tas som sådan ut av Skatteverket. Den skattskyldige kan också åtalas och dömas för skattebrott för samma oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget, och döms då i regel till böter eller fängelse, i en straffprocess. Det är samma oriktiga uppgiftslämnande som ligger till grund både för påförande av skattetillägg och utdömande av straff för skattebrott och det har därför länge diskuterats om det svenska systemet strider mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. Dubbelbestraffningsförbudet, principen om *ne bis in idem*, stadgas i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 till Europakonventionen som är gällande som lag i Sverige.

Från Europadomstolen har kommit mycket praxis angående dubbelbestraffningsförbudet och denna har i stort följts av svenska domstolar. Ståndpunkten både från ED och svenska domstolar var länge att förfarandet inte stred mot dubbelbestraffningsförbudet då utgångspunkten för vad som är att anse som samma brott skulle utgå från brottens rättsliga klassificering. Eftersom det skiljer i subjektivt rekvisit mellan skattetilläggsbestämmelserna och skattebrottsparagraferna genom att den senare men inte den förra kräver uppsåt ansåg domstolarna att det inte var fråga om samma brott.

Med anledning av de nya avgöranden som kommit från Europadomstolen, och som förflyttat utgångspunkten för bedömningen till gärningens identitet, har en debatt blossat upp angående vilken betydelse dessa domar har för Sverige. I denna debatt har tolkningen av domarnas innebörd för svensk rätt varierat. ED:s senaste avgöranden angående *ne bis in idem* har inte berört skattemål och vissa hävdar därför att principerna som utarbetats i målen inte är tillämpliga på skatteområdet. Andra hävdar att inte heller domar som avser skatter kan tillämpas på svensk rätt då det inte är det svenska systemet som har bedömts av Europadomstolen och att detta system skulle innehålla viktiga särdrag. Det råder därmed en tämligen påtaglig oenighet i frågan om dubbelbestraffningsförbudet. Ett tydligt exempel på detta är de underinstanser som dömt mot HD:s beslut gällande skattetillägg och skattebrott. Rättsläget gällande det svenska förfarandet för skattetillägg och skattebrott och dess överensstämmelse med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen kan inte betecknas som något annat än mycket oklart.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att diskutera huruvida det strider mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen eller ej, att en person i Sverige både kan åläggas att betala skattetillägg för en oriktig uppgift och dömas för skattebrott pga. samma oriktiga uppgift. Eftersom EU-rätten är en viktig del av svensk rätt är syftet även att undersöka vilken betydelse EU:s rättighetsstadga får för tillämpningen av dubbelbestraffningsförbudet. Syftet är också att utreda behovet av ny lagstiftning på området och översiktligt diskutera hur denna skulle kunna utformas för att inte strida mot dubbelbestraffningsförbudet i EKMR.

## 1.3 Metod

Syftet med uppsatsen ska uppfyllas genom att undersöka argumenten för och emot dubbelbestraffningsförbudets tillämpning på det svenska förfarandet. Undersökningen kommer ske genom studier av lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin d.v.s. med rättsdogmatisk metod. Stort fokus kommer att läggas på rättsfall, både från den nationella rätten och från Europadomstolen, då europarätten är grundläggande för uppsatsens frågeställning. Normalt används bara prejudicerande domar från högsta instans i rättsdogmatisk metod. I frågan om dubbelbestraffningsförbudet har dock ett flertal underrätter gått emot de högsta instanserna och framställningen skulle därmed inte bli komplett om inte dessa inkluderades. Detta då dessa underinstansers ovilja att följa prejudikaten är grunden för det oklara rättsläge som råder. Eftersom skattetillägg bedöms i förvaltningsdomstol och skattebrott i allmän domstol kommer rättsfall från båda processordningarna att beaktas.

## 1.4 Avgränsningar

Arbetet behandlar skattetillägg på ett konstitutionellt plan och jag har därför valt att inte inkludera beskrivningar av hur skattetillägg beräknas. Jag har också valt att inte beröra de grunder för att sätta ner skattetillägg som inte berör relationen mellan skattebrott och skattetillägg. Uppsatsen kommer fokusera på den svenska rätten och kommer därmed inte anlägga något komparativt perspektiv. Vissa exempel från norsk rätt kommer dock beröras ytligt. Skattebetalningslagens och taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg är i huvudsak uppbyggda på samma sätt och därför kommer enbart den sistnämnda av dem att beröras i kapitlet om skattetillägg. Den planerade skatteförfarandelagen kommer behandlas eftersom denna, när den träder i kraft, kommer ersätta bl.a. taxeringslagen.



## 1.5 Disposition

Uppsatsen fortsätter i kapitel 2 med en genomgång av begreppet *ne bis in idem* som är grundläggande för dubbelbestraffningsförbudet i svensk rätt, i EKMR och i FEU. Kapitel 3 börjar med en beskrivning av Europakonventionens tillkomst, de för uppsatsen relevanta artiklarna i konventionen och en beskrivning av processen i ED. Därefter fortsätter kapitlet med en genomgång av de två rättsfall från ED som skapat den praxis gällande dubbelbestraffningen som gäller idag. Efter det kopplas Europakonventionen ihop med den svenska rätten genom att inkorporeringen av konventionen och dess ställning i svensk rätt behandlas. Kapitlet avslutas med en genomgång av några olika principer för tolkning av konventionen.

Kapitel 4 behandlar EU-rättens förhållande till svensk rätt och till EKMR samt berör rättighetsstadgan i EU-fördraget. Kapitel 5 fortsätter med en genomgång av skattetilläggets materiella bakgrund och ED:s syn på det svenska skattetilläggsförfarandet. I kapitel 6 beskrivs sedan på liknande sätt den materiella bakgrunden till skattebrottsregleringen. Frågor som berör domstolsprocessen angående skattetillägg och skattebrott behandlas i kapitel 7. Kapitel 8 innehåller referat av de senaste årens mest uppmärksammade svenska rättsfall på dubbelbestraffningsområdet. En redogörelse för huruvida en underrätt får döma mot prejudikat från högsta instans avslutar kapitlet.

Efter detta analyseras i kapitel 9 det som framkommit i de tidigare kapitlen och där kommer jag även framföra mina egna åsikter i ämnet. Uppsatsen avslutas med en slutsats i kapitel 10.

## 2 Principen *ne bis in idem*

Dubbelbestraffningsförbudet grundar sig på principen *ne bis in idem* som är latin för icke två gånger i samma sak. Principen innebär ett förbud mot att straffas eller lagföras två gånger för samma gärning.<sup>1</sup>

### 2.1 Innebörden av *bis*

I målet *Engel m.fl. mot Nederländerna*<sup>2</sup> fastställde ED tre kriterier för att avgöra vad som är att anse som ett straff i konventionens mening. Dessa kriterier, som brukar benämnas Engelkriterierna, är om förseelsen anses brottslig i nationell lag, förseelsens art och den eventuella

---

<sup>1</sup> Se O'Boyle, Harris, Bates, & Buckley (2009) s. 751.

<sup>2</sup> Se Europadomstolens dom den 8 juni 1976, *Engel m.fl. mot Nederländerna*, ansökan nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

påföljdens art och svårhet. För att det ska vara fråga om straff krävs endast att ett av kriterierna anses vara av straffrättslig karaktär. Eftersom dubbelbestraffningsförbudet även innebär ett förbud mot att lagföras två gånger är det oväsentligt huruvida den tilltalade fälls eller frias i den senare processen.

## 2.2 Innebörden av idem

I fallet *Rosenquist mot Sverige*<sup>3</sup> konstaterade ED som nämns nedan att det var fråga om två olika brott då det skilde i subjektivt rekvisit i de olika paragraferna. Domstolen gjorde här en bedömning av idem utifrån brottets identitet.<sup>4</sup>

Europadomstolen har dock genom domen i *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>5</sup> anfört att det är gärningen som ska vara utgångspunkten för vad som är att anse som samma sak.<sup>6</sup> EU-domstolen gjorde samma bedömning av idem i målet *van Esbroeck*<sup>7</sup>. Ändringen i praxis har därmed resulterat i en förskjutning från brottets identitet till gärningens identitet.

I målet *van Esbroeck* (som avsåg narkotikabrott) anförde EU-domstolen att uttrycket samma gärning fokuserade på de sakförhållanden som konstituerade gärningen. EU-domstolen ansåg att kravet på att samma rättsliga intresse skulle skyddas inte var möjligt att upprätthålla eftersom de rättsliga intressena skiljer sig åt mellan olika stater och att hindren för den fria rörligheten därmed skulle bli lika många som de olika straffrättsliga systemen.<sup>8</sup>

EU-domstolen konstaterade därmed att det avgörande för vad som är att anse som samma sak (idem) i ne bis in idem är om omständigheterna är identiska genom att de består av en rad sinsemellan oskiljaktiga omständigheter och att detta ska vara oberoende av dessa omständigheters rättsliga klassificering.<sup>9</sup>

# 3 Europakonventionen

## 3.1 Bakgrund

1949 undertecknades stadgarna för Europarådet som hade bildats till följd av andra världskriget.<sup>10</sup> Avsikten var att skapa en plattform för samarbete mellan europeiska stater med

<sup>3</sup> Se Europadomstolens dom 14 september 2004, *Rosenquist mot Sverige*, ansökan 60619/00.

<sup>4</sup> Se avsnitt 5.6.1 nedan.

<sup>5</sup> Se Europadomstolens dom 10 februari 2009, *Zolotukhin mot Ryssland*, ansökan 14939/03.

<sup>6</sup> Se avsnitt 3.4.1 nedan.

<sup>7</sup> Se mål C-436/04, *van Esbroeck* (ECR 2006 s. I-2333).

<sup>8</sup> Se mål C-436/04, *van Esbroeck* p. 35.

<sup>9</sup> Se mål C-436/04, *van Esbroeck* p. 36.

<sup>10</sup> Se här och i det följande Danelius (2007) s. 17.

demokrati och rättsstatlighet som utgångspunkt. Den första uppgiften för Europarådets medlemsstater blev att utarbeta en konvention för att stärka skyddet för mänskliga rättigheter. Syftet var att hindra att liknande övergrepp på människor som de som skett under andra världskriget skulle komma att ske igen. Förebilden för konventionen var den allmänna deklARATIONEN om de mänskliga rättigheterna som hade antagits av FN:s generalförsamling 1948. Den 4 november 1950 undertecknades den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) och trädde därefter i kraft den 3 september 1953. Den hade då ratificerats av tio stater, däribland Sverige.

Idag består Europakonventionen av grundkonventionen och sju tilläggsprotokoll.<sup>11</sup> Europarådets alla 47 medlemsstater har ratificerat Europakonventionen men samtliga stater har inte tillträtt alla tilläggsprotokoll.<sup>12</sup> Konventionen och dess tilläggsprotokoll är bara bindande för de stater som tillträtt dem och tillträde sker genom den nationella lagen i den egna medlemsstaten. Det är inte bara medlemsländernas egna medborgare som skyddas genom Europakonventionen utan alla fysiska och juridiska personer som befinner sig inom landets jurisdiktion.

## **3.2 Artiklar i Europakonventionen av betydelse för uppsatsen**

### **3.2.1 Artikel 6 – Rätt till en rättvis rättegång**

Artikel 6 i konventionen stadgar rätt till rättvis rättegång och lyder i svensk översättning:

#### *Rätt till en rättvis rättegång*

- 1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.*
- 2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.*
- 3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter:*

<sup>11</sup> Se O'Boyle, Harris, Bates, & Buckley (2009) s. 2.

<sup>12</sup> Se här och i det följande Nilsson & Lundberg (2010) s. 106 f.

- a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,
- b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
- c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,
- d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas emot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
- e) att utan kostnad bistås av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som används i domstolen.

Artikel 6 i Europakonventionen har utformats för att garantera rättssäkerheten vid domstolsprövning. Det är den av konventionens artiklar som har åberopats, tolkats och tillämpats mest i ED:s processer.<sup>13</sup>

Frågan huruvida påförande av skattetillägg är att anse som anklagelse för brott och därmed faller under tillämpningsområdet för artikel 6 har varit uppe till bedömning i flera fall i ED. I *Janosevic mot Sverige* och *Vulic och Västberga Taxi mot Sverige*<sup>14</sup> konstaterade dock domstolen att det svenska skattetilläggsförfarandet är att anse som anklagelse för brott och att skattetillägg därmed är att anse som straff i straffrättslig mening.<sup>15</sup> Artikel 6 blir därmed tillämplig på förfarandet.

### **3.2.2 Artikel 4 tilläggsprotokoll 7 – Dubbelbestraffningsförbudet**

Principen om ne bis in idem, dubbelbestraffningsförbudet, stadgas i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 till Europakonventionen och lyder i svensk översättning:

*Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger*

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder för att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.

---

<sup>13</sup> Se Danelius (2007) s 135.

<sup>14</sup> Europadomstolens dom 23 juli 2002, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, ansökan 36985/97, Europadomstolens dom 23 juli 2002, Janosevic mot Sverige, ansökan 34619/97.

<sup>15</sup> Se nedan avsnitt 5.6.2.

### *3. Awikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.*

Det har diskuterats om artikel 6 i konventionen, utöver de rättigheter den ger enligt ordalydelsen, ger skydd mot dubbla processer och dubbelbestraffning.<sup>16</sup> Enligt Danelius kan artikel 6 under speciella omständigheter ge detta skydd men den ger inte något allomfattande skydd mot dubbel lagföring. Därför har ett generellt dubbelbestraffningsförbud istället införts i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 till EKMR.

Dubbelbestraffningsförbudet hindrar inte resning eller att en dom undanröjs pga. domvilla om dessa möjligheter ges i den inhemska rätten. Kan ett nytt förfarande endast leda till ett mer fördelaktigt resultat för den enskilde kan förfarandet troligtvis inte anses strida mot dubbelbestraffningsförbudet då bestämmelsen i artikeln är till för att ge en rättighet till den enskilde.<sup>17</sup>

Hänvisningen i punkt 3 i artikeln till att artikel 15 inte är tillämplig innebär att dubbelbestraffningsförbudet inte får frångås under krig eller annat nödläge och markerar vikten av dubbelbestraffningsförbudet.<sup>18</sup> Detta ger uttryck för att rättigheten som stadgas i artikel 4 tilläggsprotokoll 7 är en absolut rättighet.

### **3.3 Europadomstolen**

Vid misstanke om att en medlemsstat har brutit mot konventionens bestämmelser anhängiggörs ett domstolsförfarande vid Europadomstolen i Strasbourg. Det är den enskilde som själv anmäler målet till domstolen efter att alla inhemska rättsmedel uttömts. Att detta har gjorts är enligt artiklarna 35.1 och 35.4 i konventionen ett krav för att Europadomstolen ska ta upp målet. För Sveriges del innebär det att målet måste ha överklagats till högsta instans men att extraordinära rättsmedel som resning eller möjligheten att klaga till JK eller JO inte behöver ha utnyttjats.<sup>19</sup> Att ED tar upp frågan till prövning först sedan alla inhemska rättsmedel uttömts ger uttryck för subsidiaritetsprincipen, som innebär att det i första hand är nationen själv som ska se till att konventionen efterlevs i det egna landet.<sup>20</sup> Efter att beslut tagits i den inhemska rätten angående det sista överklagandet har den klagande enligt artikel 35.1 sex månader på sig att anhängiggöra målet vid ED, annars förfaller möjligheten till prövning.

Domstolen sammanträder enligt artikel 26.1 antingen med en enskild domare, en kommitté bestående av tre domare, en kammare med sju domare eller i stor sammansättning med 17

---

<sup>16</sup> Se här och i det följande Danelius (2007) s. 515 f.

<sup>17</sup> Se Explanatory report, p. 31.

<sup>18</sup> Se Danelius (2007) s. 518.

<sup>19</sup> Se Danelius (2007) s. 28.

<sup>20</sup> Se Danelius (2007) s. 427.

ledamöter. Normalt sker handläggningen i en kammare med sju domare och en av dessa ska då vara från den konventionsstat som står till svars inför domstolen.<sup>21</sup> Denna domare representerar inte staten utan medverkar pga. sin kunskap om den inhemska rätten i konventionsstaten.<sup>22</sup> Domstolen ska enligt artikel 43.2 i konventionen bevilja en hänskjutning av målet till stor sammansättning, även kallat stor kammare, i de fall då målet ger upphov till en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen till denna eller rör en allvarlig fråga av allmän betydelse. Detta kan göras i undantagsfall och begäran om detta måste göras av endera parten inom tre månader efter att domstolen meddelat dom i målet.<sup>23</sup> Hänskjutning till stor sammansättning kan enligt artikel 30 även företas av domstolen ex officio om ingen av parterna motsätter sig detta. Detta ska liksom i artikel 43 ske då målet ger upphov till en allvarlig fråga som rör tolkningen och tillämpningen av konventionen, men även i de fall då resultatet av domen kan komma att strida mot ett tidigare avgörande av domstolen.

Domen som meddelas i stor kammare är enligt artikel 44 slutgiltig. Begärs inte hänskjutande till stor sammansättning blir domen enligt artikel 44.1a slutgiltig då parterna förklarar att de inte kommer lägga fram en sådan begäran. Görs ingen sådan förklaring blir domen enligt artikel 44.1b slutgiltig tre månader efter att domen meddelades. Enligt artikel 46 är en konventionsstat endast bunden av de domar där staten själv är part.

### **3.4 Europadomstolens praxis gällande *ne bis in idem***

#### **3.4.1 Zolotukhin mot Ryssland**

Fallet *Zolotukhin*, som avgjordes av domstolen i stor sammansättning, avsåg inte skattebrott men har kommit att bli ett viktigt avgörande på dubbelbestraffningens område. Sergey Zolotukhin hade utan tillstånd tagit med sig sin flickvän in på militärt område. Zolotukhin, som var kraftigt berusad, greps och fördes till den lokala polisstationen där han uppförde sig förargelseväckande, hotade en tjänsteman och försökte fly. Som en följd av detta ålades han en administrativ frihetsberövande påföljd för ordningsbrott. Några veckor senare åtalades han i ett straffrättsligt förfarande för samma händelser.

Europadomstolen påpekade i målet att den inte utan goda skäl bör frångå sin egen praxis, men att det med anledning av de olika utfall tidigare mål resulterat i fanns anledning att förtydliga domstolens ståndpunkt i frågan. Domstolen påminde om att konventionen är ett

---

<sup>21</sup> Se Nilsson & Lundberg (2010) s. 117.

<sup>22</sup> Se Nilsson & Lundberg (2010) s. 117.

<sup>23</sup> Se Nilsson & Lundberg (2010) s. 117.

levande instrument och därför måste tolkas i ljuset av de förutsättningar som föreligger i dagsläget och därmed ständigt ändras då dessa förutsättningar ändras. Vikten av att konventionens skydd ska vara praktiskt och effektivt och inte teoretiskt och illusoriskt poängterades. Skulle utgångspunkten för idem-elementet i *ne bis in idem* vara den rättsliga klassificeringen av gärningen skulle detta enligt domstolen underminera det skydd för individen som konventionen ska ge. Medlemsstaterna skulle då få för stort handlingsutrymme och konventionens syfte skulle riskera att förfelas. Med detta som utgångspunkt ansåg domstolen att det avgörande för vad som är att anse som samma brott (same offence) ska vara om bedömningen grundar sig på samma eller väsentligen samma omständigheter i de båda målen. Därmed ska konkreta faktiska omständigheter som avser samma tilltalad, och som är ouplösligt sammankopplade med varandra, vara grunden för bedömningen. ED gjorde därmed samma bedömning av idem som EU-domstolen tidigare gjort i målet *van Esbroeck*.<sup>24</sup>

Utfallet gjorde att domstolens tidigare praxis som utvecklats genom bl.a. *Rosenquist mot Sverige* var överspelad. Enligt denna tidigare praxis utgjorde skattetillegg och skattebrott två skilda brott då det skiljer i subjektivt rekvisit i och med att skattebrott till skillnad mot skattetillegg kräver uppsåt.<sup>25</sup>

### 3.4.2 Ruotsalainen mot Finland

ED:s praxis från *Zolotukhin mot Ryssland* bekräftades senare samma år i fallet *Ruotsalainen mot Finland*,<sup>26</sup> som avsåg ett skattemål. Jukka Ruotsalainen blev stoppad av polisen då han körde sin lastbil på ett lägre beskattat drivmedel än diesel utan att ha betalat tillägsskatt. Ruotsalainen fick ett strafföreläggande och fick betala böter för ringa skattebedrägeri. Strafföreläggandet överklagades inte. I ett förvaltningsmål ålades Ruotsalainen senare att betala den skattemässiga skillnaden mellan de båda drivmedlen. Beloppet tredubblades dock då han kört sin lastbil på det lägre beskattade drivmedlet utan att informera vare sig Fordonsförvaltningscentralen eller tullen.

Domstolens bedömning av huruvida de påföljder som ålagts Ruotsalainen avsåg samma brott grundades på de uttalanden den gjort i *Zolotukhin mot Ryssland*. Domstolen konstaterade att båda sanktionerna påförts pga. att Ruotsalainen använt ett lägre beskattat drivmedel och att det enda som skilde de båda förfarandena åt var att det för strafföreläggande krävdes uppsåt. Då strafföreläggandet inte överklagades blev det *res judicata* och dubbel-

---

<sup>24</sup> Se avsnitt 2.2 ovan.

<sup>25</sup> Se avsnitt 5.6.1 nedan.

<sup>26</sup> Se Europadomstolens dom 16 juni 2009, *Ruotsalainen mot Finland*, ansökan 13079/03.

bestraffningsförbudet blev enligt domstolen tillämpligt då artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 ska hindra ett nytt förfarande avseende en lagakraftvunnen dom. Domstolen bedömde att de båda sanktionerna grundats på samma fakta och att det därför förelåg en kränkning av dubbelbestraffningsförbudet.

### 3.5 Sverige och Europakonventionen

#### 3.5.1 Europakonventionens inkorporering i svensk rätt

Då Sverige är en dualistisk stat var en inkorporering av Europakonventionen nödvändig för att den skulle bli gällande som intern svensk rätt.<sup>27</sup> Vid ratificeringen av konventionen 1953 konstaterades att normharmoni förelåg mellan konventionen och svensk rätt och något lagstiftningsärende blev därmed inte aktuellt.<sup>28</sup> Först 1995, i samband med att Sverige blev medlem i EU, blev EKMR en del av svensk lag.<sup>29</sup> Sverige var då ett av de sista länderna i Västeuropa som inkorporerade konventionen med nationell rätt.<sup>30</sup>

Innan EKMR blev lag utvecklades i praxis ett antal principer för vilken status konventionen skulle erhålla i den svenska rätten. Kärnan i dessa principer var att svensk rätt skulle tolkas i överensstämmelse med konventionen så långt det var möjligt, även om det skulle strida mot lagstiftarens intentioner gällande tolkningen av lagen.<sup>31</sup> Redan innan konventionen inkorporerades i den svenska rätten var HD noga med att tolka den inhemska lagen på ett sätt som inte stred mot konventionens bestämmelser.<sup>32</sup> Det ansågs dock besvärligt att konventionen inte var likställd med svensk lag och därmed inte direkt tillämplig vid svenska domstolar. Fri- och rättighetsutredningen tillsattes för att utreda frågan och lade sedan fram förslaget om inkorporering av konventionen genom lag. Kommittén ville genom inkorporeringen stärka konventionens status i den svenska rätten och öppna upp för tillämpning av konventionen i svenska domstolar.<sup>33</sup> En anledning var också att skapa ett liknande skydd för mänskliga rättigheter som andra stater i Europa redan åstadkommit och på så sätt harmonisera den gemensamma värdegrunden.<sup>34</sup> Kommittén var noga med att påpeka att det inte primärt var domstolarnas uppdrag att se till att konventionen blev verksam i

---

<sup>27</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 32.

<sup>28</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 33.

<sup>29</sup> Genom Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

<sup>30</sup> Se Bernitz, Sverige och europarätten (2002) s. 137 f.

<sup>31</sup> Se Danelius (2007) s. 34.

<sup>32</sup> Se Nergelius (2010) s. 178.

<sup>33</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 33.

<sup>34</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 34.



svensk rätt utan att detta även efter inkorporeringen skulle ligga på lagstiftaren.<sup>35</sup> Detta eftersom det även före inkorporeringen varit lagstiftaren som sett till att nya lagförslag överensstämte med konventionen och att befintliga lagar korrigerats med hänsyn till förändringar i ED:s praxis. Kommittén menade därför att svenska domstolar och myndigheter skulle vara försiktiga vid tolkning av konventionen.

Enskilda kunde även före inkorporeringen föra talan mot Sverige i ED då Sverige var bundet av konventionen i form av en folkrättslig förpliktelse.<sup>36</sup> Europadomstolens jurisdiktion erkändes dock inte av Sverige förrän 1966.<sup>37</sup> Att flera enskilda rönte framgång med sina processer i ED i början av 80-talet gjorde att konventionen fick ökad uppmärksamhet i Sverige. Enligt Nergelius var troligtvis antalet fällande domar mot Sverige en av de främsta anledningarna till att konventionen införlivades i svensk rätt.<sup>38</sup>

### 3.5.2 Europakonventionens ställning i svensk rätt

I och med att Europakonventionen har inkorporerats som vanlig svensk lag är den likställd med andra nationella lagar som inte är grundlagar. I en konflikt mellan konventionen och annan svensk lag skulle därmed vanliga derogationsprinciper kunna tillämpas; *lex specialis*, att speciallag har företräde framför allmän lag och *lex posterior derogat legi priori*, att senare lag går före äldre lag. Det anses dock enligt en allmän tolkningsprincip att Sveriges författningar överensstämmer med de internationella åtaganden vi tagit på oss och att vi därmed ska tolka våra lagar genom fördragskonform tolkning.<sup>39</sup>

I 2 kap. 19 § regeringsformen<sup>40</sup> stadgas att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen. Detta stadgande kom till för att undvika att senare stiftad lag skulle få företräde framför konventionen genom *lex posterior*-principen.<sup>41</sup> Denna paragraf skulle dock enligt kommittén rikta sig främst till lagstiftaren, men kunna användas av domstolarna för att underlåta att tillämpa en regel som stred mot konventionen. Den praktiska innebörden av kommitténs uttalande torde ha minskat när uppenbarhetsrekvisitet som tidigare fanns i 11 kap. 14 § regeringsformen togs bort i och med den grundlagsändring som trädde i kraft 1 januari 2011.<sup>42</sup> Tidigare kunde domstolarna åsidosätta paragrafer som stred mot grundlag endast under förutsättning att stridigheten var uppenbar.

<sup>35</sup> Se här och i det följande SOU 1993:40:2 s. 127.

<sup>36</sup> Se Moëll (2003) s. 53.

<sup>37</sup> Se Nergelius (2010) s. 177.

<sup>38</sup> Se Nergelius (2010) s. 177 f.

<sup>39</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 37.

<sup>40</sup> Tidigare 2 kap 23 § regeringsformen.

<sup>41</sup> Se här och i det följande SOU 1993:40:2 s. 127 f.

<sup>42</sup> Genom SFS 2010:1408.

Detta resulterade i att det var ovanligt att en svensk författning åsidosattes med hjälp av 11 kap. 14 § regeringsformen.<sup>43</sup> I propositionen till lagändringen framhölls betydelsen av att 2 kap. regeringsformen får genomslag i rättstillämpningen då kapitlet innehåller viktiga delar av fri- och rättighetsregleringen.<sup>44</sup> Bestämmelsen i 2 kap. 19 § regeringsformen ansågs inte förenlig med ett uppenbarhetskrav för att åsidosätta lagregler som strider mot konventionen och det ansågs därför att kravet försvårade för Sverige att uppfylla de åtaganden som EKMR innebär. Regeringen påpekade även att de författningar som tillhör unionsrätten inte omfattades av uppenbarhetskravet pga. EU-rättens företräde framför nationell rätt. Det ansågs därför otillfredsställande att dessa föll utanför tillämpningen av 11 kap. 14 § regeringsformen medan uppenbarhetskravet tillämpades på andra områden. Här hänvisades också till det faktum att EKMR sedan Lissabonfördraget trädde i kraft är en del av unionsrätten. Slutsatsen blev därmed att uppenbarhetsrekvisitet skulle avskaffas.

När uppenbarhetsrekvisitet togs bort infördes i paragrafen istället ett stadgande om att ”riksdagen är folket främsta företrädare och att grundlag går före lag.” Pålsson påpekar att denna påminnelse förefaller vara en varning för en alltför omfattande tillämpning av normprövningsrätten då innebörden redan stadgas i andra paragrafer.<sup>45</sup> Eftersom lagprövning enligt Pålsson framstår som obligatorisk för domstolarna kan tilläggets betydelse diskuteras.

Norge har gått ett steg längre än Sverige för att stärka Europakonventionens ställning genom att i *Menneskerettsloven* stadga Europakonventionens företräde framför annan lag.<sup>46</sup>

### 3.5.3 Doktrinen om ”klart stöd”

För att med EKMR som grund underkänna en intern svensk rättsregel har i HD:s praxis utvecklats ett krav på att ”klart stöd” för detta ska finnas i konventionen eller i ED:s praxis.<sup>47</sup> Vad som är att anse som ”klart stöd” måste dock preciseras för att bringa klarhet i doktrinen innehåll.

I NJA 2010 s. 168 I & II uttalade HD att det efter inkorporeringen av EKMR i svensk rätt främst åligger lagstiftaren att se till att svensk rätt överensstämmer med konventionen men att dessa frågor även kan uppkomma i rättstillämpningen. När sådana, mer allmänna, frågor om konventionens överensstämmelse med svensk rätt uppkommer måste enligt domstolen särskilda hänsyn tas och doktrinen om ”klart stöd” blir då tillämplig.<sup>48</sup> Cameron anser att

---

<sup>43</sup> Se Pålsson (2011) s. 118.

<sup>44</sup> Se här och i det följande prop. 2009/10:80 s. 146 f.

<sup>45</sup> Se här och i det följande Pålsson (2011) s. 118.

<sup>46</sup> Se Danelius (2007) s. 34.

<sup>47</sup> Se NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840 (I och II) och NJA 2010 s. 168 (I och II).

<sup>48</sup> Se NJA 2010 s. 168 I & II p. 32.

kravet på ”klart stöd” kan tolkas som att det har samma innebörd som uppenbarhetsrekvisitet som tidigare fanns i 11 kap. 14 § regeringsformen.<sup>49</sup> Han tror dock inte att avskaffandet av rekvisitet kommer göra någon skillnad för doktrinen då han ser doktrinen om ”klart stöd” som en konstitutionell fråga som handlar om kompetensfördelningen mellan domstolarna och lagstiftaren. Kravet på ”klart stöd” ser han som ett uttryck för domstolarnas medvetenhet om denna kompetensfördelning.

Gulliksson har i en artikel analyserat ett antal domar där hänvisning i samtliga fall gjorts till HD:s doktrin om ”klart stöd” men med olika motivering. Gulliksson uppfattar att Hovrätten för västra Sverige i målet B 1823-09 menade att ”klart stöd” från ED inte föreligger så länge domstolen inte har prövat just det svenska skattetilläggsförfarandet.<sup>50</sup> Detta då hovrätten ansåg att ”... Europadomstolens nuvarande praxis inte på ett entydigt och klart sätt underkänner den ordning som gäller enligt intern svensk lagstiftning”.<sup>51</sup> Hovrätten hänvisade i domskälen till ED:s dom i *Rosenquist mot Sverige* där domstolen kom till slutsatsen att det svenska förfarandet inte strider mot konventionen. Hovrätten tog därmed inte hänsyn till att flera avgöranden kommit från ED sedan *Rosenquist*-målet då dessa inte avsett det svenska förfarandet. Kongruens föreligger dock inte mellan de olika domstolarna då HD i NJA 2010 s. 168 (I och II) konstaterat att domen i *Zolotukhin* gjort att domslutet i *Rosenquist* helt spelat ut sin roll.

I mål B 6-09 gjorde Göta Hovrätt en sannolikhetsbedömning av hur ED skulle kunna bedöma ett svenskt mål om skattetillägg med anledning av den nya praxis som skapats där. Hovrätten ansåg det inte troligt att ED skulle godta det svenska förfarandet med hänsyn till denna nya praxis då denna enligt domstolens mening är att anse som ”klart stöd” och avvisade därmed talan.<sup>52</sup> Målet överklagades av Riksåklagaren som inte höll med hovrätten om att ”klart stöd” förelåg för att underkänna den svenska ordningen.<sup>53</sup> Gulliksson tolkar det anförda i överklagandet som att Riksåklagaren stödjer sin ståndpunkt på HFD:s slutsats i RÅ 2009 ref. 94<sup>54</sup> om det svenska systemets särdrag.<sup>55</sup> HD meddelade prövningstillstånd.<sup>56</sup>

Gulliksson analyserar i artikeln även målet NJA 2000 s. 622 i vilket HD tog upp frågan om ”klart stöd” första gången.<sup>57</sup> Domstolen ansåg att en autonom tolkning av begreppen i artikel

---

<sup>49</sup> Se här och i det följande Cameron (2010-2011) s. 120 f.

<sup>50</sup> Se Gulliksson (2009-2010) s. 657.

<sup>51</sup> Se här och i det följande Hovrätten för västra Sverige, mål B 1823-09 s. 11.

<sup>52</sup> Se Göta Hovrätt, mål B 6-09 s. 6.

<sup>53</sup> Se Riksåklagaren, ÅM 2009/6756.

<sup>54</sup> Se avsnitt 8.1 nedan.

<sup>55</sup> Se Gulliksson (2009-2010) s. 657.

<sup>56</sup> Se avsnitt 8.2 nedan för referat av NJA 2010 s. 168 I.

<sup>57</sup> Se här och i det följande Gulliksson (2009-2010) s. 657 f.

4 tilläggsprotokoll 7 inte kunde göras eftersom artikeln hänvisar till den nationella rätten i konventionsstaten. Därefter anförde domstolen att det bör krävas ”klart stöd” för att ändå underkänna den svenska ordningen med hänvisning till konventionen. Gulliksson tolkar HD:s uttalande i domen som att ”klart stöd” måste krävas för att acceptera en tolkning av konventionen som skulle strida mot den ordalydelse HD fastställt att den skulle ha, utan att stöd för detta funnits i ED:s praxis. Kravet på ”klart stöd” kan enligt Gulliksson med utgångspunkt i detta uttalande därmed inte anses vara särskilt långtgående.

I NJA 2004 s. 840 I och II använde sig HD av doktrinen om ”klart stöd” i ett mål om miljöstraffavgift. HD konstaterade att ED:s avgöranden angående skattetillägg även kunde tillämpas i mål av detta slag. Gulliksson tolkar domen som att HD ansett att ”klart stöd” för att skilja bedömningen vid miljöbalksbrott från bedömningen av skattebrott åt inte befanns föreligga i konventionen eller ED:s praxis. Doktrinen om ”klart stöd” har inte sin grund i EKMR utan avser det sätt på vilket svensk rätt ska förhålla sig till konventionen.<sup>58</sup>

### 3.6 Tolkning av Europakonventionen

Europakonventionen ska i likhet med andra traktater tolkas i enlighet med Wienkonventionen om traktaträtten. Detta innebär enligt artikel 31 i Wienkonventionen att traktaten ska tolkas enligt sin ordalydelse mot bakgrund av dess ändamål och syfte. Förarbeten utgör enligt artikel 32 supplementära tolkningsmedel och kan användas för att bekräfta det som framkommit vid tolkningen enligt artikel 31. Supplementära tolkningsmedel kan enligt artikel 32 även användas då resultatet alltjämt är oklart efter att artikel 31 tillämpats eller när resultatet enligt artikel 31 lett till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt resultat. Förarbetena till konventionen fyller dock en marginell funktion då de endast utgör en sekundär rättskälla.<sup>59</sup>

Enligt ED:s rättspraxis bör EKMR tolkas dynamiskt och i ljuset av samhällsutvecklingen. Detta innebär att hänsyn ska tas till förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaten och betydelsen av en artikel i konventionen kan därför förändras över tid.<sup>60</sup> Principen ger uttryck för att konventionen ska ses som ett levande instrument som inte är statiskt och kallas därför ”living instrument”-doktrinen. Denna princip utgör ytterligare skäl att inte ålägga konventionens förarbeten stor vikt då dessa utarbetats för lång tid sedan och troligen inte helt och fullt överensstämmer med den betydelse konventionens artiklar anses ha idag.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Se Cameron (2010-2011) s. 121.

<sup>59</sup> Se Danelius (2007) s. 47.

<sup>60</sup> Se Axén Linderl & Leidhammar (2005) s. 13.

<sup>61</sup> Se Danelius (2007) s. 47.

I Europadomstolens praxis har även utvecklats fler tolkningsprinciper varav några ska presenteras i det följande.

### **3.6.1 Proportionalitetsprincipen**

Proportionalitetsprincipen har i ED:s praxis utvecklats som en viktig princip för tolkningen av konventionen. Principen innebär att en åtgärd som till sin typ överensstämmer med konventionen endast får komma i fråga under förutsättning att den står i rimlig proportion till intresset som är tänkt att skyddas. En åtgärd som är alltför långtgående för att anses rimlig för ändamålet kan därmed anses strida mot konventionen.<sup>62</sup>

Proportionalitetsprincipen får mindre betydelse vid tolkningen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet då denna bestämmelse enligt hänvisningen till artikel 15 i tredje stycket inte får åsidosättas ens i krigstid.

### **3.6.2 Principen om autonoma begrepp**

Eftersom Europakonventionen utformats för att tillförsäkra samma mänskliga rättigheter i alla medlemsstater och därmed utgöra en gemensam minimistandard är det viktigt att tolkningen av konventionen blir enhetlig oavsett vilket land som tolkar dess innehåll.<sup>63</sup> Det är därför viktigt att konventionens begrepp ges en autonom innebörd för att säkerställa en likriktning av tolkningarna i de olika länderna. Principen om autonoma begrepp är särskilt viktig vid tolkningen av artikel 6 i konventionen vars begrepp ”civila rättigheter och skyldigheter” och ”anklagelse för brott” enligt ED måste tolkas fristående från den innebörd begreppen har i den nationella rätten.

I och med att begreppen gjorts autonoma och fristående från den innebörd konventionsstaterna gett dem är det ED som avgör om rekvisiten är uppfyllda och om konventionens artiklar därmed är tillämpliga.<sup>64</sup> Eftersom konventionen i stort består av principer och mer allmänt hållna regler ges domstolen ett tämligen stort tolkningsutrymme. Detta innebär att domskälen måste göras utförliga för att försvara domstolens domslut och för att ge domen prejudikatvärde.<sup>65</sup>

### **3.6.3 “Margin of appreciation”**

Principen om ”margin of appreciation” har utvecklats i Europadomstolens praxis och innebär att medlemsstaterna i somliga fall ges rätt till en viss bedömningsmarginal.<sup>66</sup> Denna rätt avser

---

<sup>62</sup> Se Danelius (2007) s. 49.

<sup>63</sup> Se här och i det följande Danelius (2007) s. 47.

<sup>64</sup> Se Nowak (2003) s. 91.

<sup>65</sup> Se Nowak (2003) s. 92.

<sup>66</sup> Se Nergelius (2010) s. 211.

både lagstiftaren och rättstillämparen.<sup>67</sup> Bakgrunden till denna princip utveckling är att ED:s uppdrag är begränsat till att garantera konventionens rättigheter och att den därmed inte överprövar det fullständiga avgörandet från den nationella domstolen i sin helhet.<sup>68</sup> Frågor om bevisvärdering och sådant som berör nationell rätt och nationella vanor har ansetts vara de nationella domstolarnas uppdrag och anses skötas bättre av dessa än av ED. Detta har gett de nationella domstolarna ett tämligen stort utrymme för bedömning av den nationella rätten då ED i stor utsträckning förlitat sig på den nationella domstolens bedömning och endast gått emot denna när särskilda skäl förelegat. Om en enskild klagar till ED angående något område där medlemsstaten anses ha ”margin of appreciation” brukar domstolen anse sig obehörig att överpröva frågan med hänvisning till fjärdeinstansformeln (fourth instance formula). Formeln ger uttryck för att Europadomstolen inte är en fjärde instans i förhållande till de nationella domstolarna utan en helt fristående domstol.<sup>69</sup>

Hur stor prövningsrätt som ges medlemsstaten är beroende av vilket intresse som avses skyddas.<sup>70</sup> Ett vitalt statsintresse som den nationella säkerheten eller frågor om allmän moral bör vara områden där Europadomstolen inte motsätter sig nationens beslut. Gällande moralfrågor anser Europadomstolen att moralen skiljer sig så mycket åt mellan olika europeiska länder att det måste vara upp till den nationella domstolen att avgöra vad som är en fråga om allmän moral i det egna landet.

Artikel 15 i konventionen ger medlemsstaterna möjlighet att frångå konventionens artiklar i det fall krig eller annat nödläge har drabbat landet. Föreligger ett allmänt nödläge som hotar medlemsstatens existens ges nationen ett stort tolkningsutrymme för att avgöra hur allvarligt läget är. Har medlemslandet uppfattat att ett allmänt nödläge förelegat accepteras detta i stor utsträckning av ED. Dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet får dock inte åsidosättas under dessa omständigheter eftersom, som nämnts ovan, artikel 15 inte är tillämplig på bestämmelsen.

---

<sup>67</sup> Se O’Boyle, Harris, Bates, & Buckley (2009) s. 11.

<sup>68</sup> Se här och i det följande Danelius (2007) s. 48.

<sup>69</sup> Se O’Boyle, Harris, Bates, & Buckley (2009) s. 14.

<sup>70</sup> Se här och i det följande Danelius (2007) s. 49.

# 4 EU-rätten

## 4.1 EU-rättens förhållande till svensk rätt

### 4.1.1 EU-rättens företrädare

EU-domstolen fastställde 1964 i målet *Costa mot E.N.E.L*<sup>71</sup> unionsrättens företrädare framför nationell rätt. Artikel 4.3 FEU innehåller ett stadgande om en lojalitetsprincip vari EU-rättens företrädare har en del av sin grund.

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen stadgar i 2 § att EU-fördragen som anges i 4 § ska gälla här i landet med den verkan som följer av fördragen. I 3 § stadgas att EU får fatta beslut som blir gällande här i landet i den omfattning och med den verkan som följer av samma fördrag.

I 10 kap. 6 § RF stadgas att riksdagen kan rösta om att överlåta beslutanderätt till unionen. För att detta ska vara möjligt måste fri-och rättighetsskyddet inom området överensstämma med regeringsformens bestämmelser samt med Europakonventionen.

## 4.2 EU och Europakonventionen

### 4.2.1 EU:s tillträde till Europakonventionen

I artikel 59.2 i det fjortonde tilläggsprotokollet till EKMR finns en bestämmelse som ger EU tillstånd att bli part i konventionen. I Lissabonfördraget artikel 6.2 stadgas EU:s rätt att tillträda konventionen. För att unionen ska kunna tillträda konventionen krävs dock att alla medlemsstater godkänner det, att EU-parlamentet samtycker till det samt att alla medlemsstater ratificerar överenskommelsen om anslutning. När EU tillträder konventionen kommer unionen utgöra den 48:e parten i avtalet men blir inte medlem i Europarådet som övriga avtalsparter.<sup>72</sup>

### 4.2.2 Rättighetsstadgan i Nice-fördraget

För EU:s medlemsländer och de länder som ansöker om att bli medlemmar föreligger sedan Amsterdamfördraget ett krav på att följa mänskliga rättigheter.<sup>73</sup> EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna antogs under EU-toppmötet i Nice år 2000, men blev enligt det beslut som då togs av medlemsstaterna under mötet inte juridiskt bindande. Sedan Lissabonfördragets ikraftträdande 2009 är den dock enligt artikel 6.1 FEU rättsligt bindande

<sup>71</sup> Se mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L*, den 15 juli 1964 (REG 1964, s. 585).

<sup>72</sup> Se Europaparlamentet: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?language=sv&type=IM-PRESS&reference=20100507STO74260>.

<sup>73</sup> Se här och i det följande Bergström & Hettne (2010) s. 103 f.

för medlemsstaterna. Stadgans bestämmelser bygger bl.a. på praxis från EU-domstolen och är tänkt att i en gemensam akt sammanföra medlemsstaternas grundlagstraditioner och internationella förpliktelser gällande grundläggande fri- och rättigheter.

Rättighetsstadgan är bara tillämplig när EU-rätten aktualiseras.<sup>74</sup> Detta framkommer av artikel 6.1.2 i fördraget som stadgar att rättighetsstadgan inte utökar unionens befogenheter enligt fördragen. Rättighetsstadgan kommer därför tillämpas av svenska domstolar endast under förutsättning att frågan har ett EU-rättsligt perspektiv.<sup>75</sup>

#### 4.2.2.1 *Europakonventionens rättigheter som principer inom EU*

Oaktat att EU ännu inte tillträtt Europakonventionen ska konventionens rättigheter enligt artikel 6.3 i Lissabonfördraget gälla som allmänna principer inom EU. EU-domstolen har ännu inte uttalat sig om hur dessa principer rent praktiskt ska gälla inom unionen.

## 5 Skattetillägg

### 5.1 Bakgrund

Skattetillägget infördes i Sverige 1972 och syftet var först och främst att säkerställa att de skattskyldiga skulle fullgöra sin uppgiftsskyldighet gentemot myndigheterna.<sup>76</sup> Som argument för att införa ett administrativt system skilt från domstolsförfarandet framfördes det dåvarande systemets ineffektivitet.<sup>77</sup> Om skattetilläggsförfarandet flyttades från de allmänna domstolarna till ett separat förfarande kunde åklagarna få mer tid att ägna sig åt andra arbetsuppgifter som ansågs viktigare. Det faktum att skattetillägg istället skulle påföras av skattemyndigheterna anfördes som positivt då dessa ansågs ha bättre kunskaper om komplex skatterätt än de allmänna domstolarna. Vad gällde risken för rättssäkerheten framhölls det ineffektiva förfarandet som då var i bruk som ett större hot mot rättssäkerheten än ett felaktigt beslut om skattetillägg då ett sådant beslut alltid kunde överklagas. Avsikten med reformen var också att bara de allvarligaste fallen skulle bedömas som skattebrott medan mindre allvarliga förseelser skulle avkriminaliseras och istället aktualisera skattetillägg.

---

<sup>74</sup> Se Europeiska kommissionen: KOM(2010) 573 slutlig, s. 3.

<sup>75</sup> Se Bernitz (2008) s. 76.

<sup>76</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 50.

<sup>77</sup> Se här och i det följande prop. 1971:10 s. 199.



## 5.2 Förutsättningar för skattetillägg

Skattetillägg tas enligt 5 kap. 1 § 1 st. taxeringslagen<sup>78</sup> ut då en skattskyldig på något annat sätt än muntligen inlämnat oriktig uppgift under förfarandet. Annat sätt än muntligen innefattar även lämnande av uppgift på elektronisk väg, t.ex. genom deklaration via internet.<sup>79</sup> Skattetillägg tas också ut då den skattskyldige lämnat uppgiften i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Det är Skatteverket som beslutar om skattetillägg och det är först om den skattskyldige överklagar som ärendet överförs till förvaltningsdomstol.

För att den skattskyldige ska kunna påföras skattetillägg krävs varken uppsåt eller oaktsamhet. Det som krävs är att uppgiften som lämnats objektivt sett är oriktig.<sup>80</sup> Subjektiva bedömningsgrunder blir aktuella först vid bedömningen av de fall då skattetillägg av något skäl inte ska tas ut.

### 5.2.1 Definition av oriktig uppgift

I 5 kap. 1 § 2 st. taxeringslagen<sup>81</sup> definieras en uppgift som oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig eller om den skattskyldige utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som denne varit skyldig att lämna. Den skattskyldige kan ha lämnat felaktiga uppgifter, ofullständiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter i en sakfråga. Om den skattskyldige lämnat en uppgift och denna tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut ska uppgiften inte anses oriktig. Är uppgiften så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut ska den inte heller anses oriktig.

## 5.3 Oskälighetsfallen

I taxeringslagen anges ett antal situationer då lagstiftaren ansett det vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eller att alls ta ut skattetillägg. Den situation som är relevant för den här uppsatsen är det fall då den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen för samma oriktiga uppgiftslämnande som skattetillägget avser.

---

<sup>78</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 49 kap. 4 § i den kommande skatteförfarandelagen.

<sup>79</sup> Se SKV 231, Handledning, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 23.

<sup>80</sup> Se Axén Linderl & Leidhammar (2005) s. 28.

<sup>81</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 49 kap. 5 § i den kommande skatteförfarandelagen.

### 5.3.1 Fälltill ansvar för brott enligt skattebrottslagen

Enligt 5 kap. 14 § 3 st. 3 p. taxeringslagen<sup>82</sup> ska det vid bedömningen av om skattetilläggsbeloppet ska sättas ner särskilt beaktas om den skattskyldige även fällts för skattebrott enligt skattebrottslagen. För att skattetillägget ska kunna sättas ner på den grunden krävs således att den skattskyldige redan dömts för skattebrott, men domen behöver inte ha vunnit laga kraft.<sup>83</sup> Vanligen är dock situationen den att den skattskyldige först påförs skattetillägget och sedan åtalas för skattebrott.<sup>84</sup> I dessa fall kan taxeringslagens bestämmelse inte användas och den skattskyldige kan normalt inte begära någon omprövning av skattetillägget pga. att han anklagas för skattebrott.<sup>85</sup> Sker prövning av skattebrottet efter att skattetillägg påförts ska skattetillägget istället beaktas vid den ordinarie straffmätningen i den allmänna domstolen. Det är åklagarens uppgift att i brottmålsrättegången upplysa domstolen om det utdömda skattetillägget.<sup>86</sup>

Straffet för skattebrott beaktas normalt som en oskälighetsgrund om den skattskyldige dömts till böter eller fängelse pga. den aktuella försummelsen och skattetillägget sätts då normalt ner till hälften.<sup>87</sup> Skattetillägget ska dock även kunna sättas ned helt.<sup>88</sup> Nedsättning av skattetillägget ska som regel ske endast i de fall då den skattskyldige dömts till ett mera kännbart straff för skattebrottet.<sup>89</sup> Skatteverkets riktlinjer är att nedsättning enbart kan komma ifråga vid ett fängelsestraff överstigande ett år eller vid ett bötesstraff överstigande 100 dagsböter.<sup>90</sup> I RÅ 2009 ref. 94 anförde Skatteverket att 75 dagsböter å 100 kr inte var tillräckligt för att nedsättning skulle bli aktuellt och HFD instämde i denna bedömning. Nedsättning av skattetillägget görs för att den sammanlagda påföljdsbördan inte ska bli för stor och straffet opropotionerligt i förhållande till det begångna brottet.<sup>91</sup>

## 5.4 Förändringarna i bestämmelserna om skattetillägg

För att bättre överensstämna med kraven i EKMR ändrades taxeringslagen 1 juli 2003 och de nya bestämmelserna tillämpades första gången vid taxeringen 2004. Förändringarna innebar att definitionen av vad som är en oriktig uppgift infördes i lagtexten och att befrielse-

---

<sup>82</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 51 kap. 1 § 4 p. i den kommande skatteförfarandelagen.

<sup>83</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 244.

<sup>84</sup> Se Almendal (2010) s. 12.

<sup>85</sup> Se här och i det följande prop. 2002/03:106 s. 244.

<sup>86</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 105.

<sup>87</sup> Se Axén Linderl & Leidhammar (2005) s. 66.

<sup>88</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 154.

<sup>89</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 154.

<sup>90</sup> Se SKV 555, Handledning för mervärdesskatteförfarandet, 2004, s. 189.

<sup>91</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 154.

grunderna för skattetillägget förtydligades och kompletterades.<sup>92</sup> Möjligheten till hel eller delvis befrielse från skattetillägg infördes för de fall där den skattskyldige även dömts för skattebrott och för de fall då skattetilläggsförfarandet dragit ut på tiden så att oskäligt lång tid förflutit sedan Skatteverket fattat misstanke om att skattetillägg borde påföras. Den skattskyldige fick även rätt till anstånd med betalning av skattetillägg tills den fråga som skattetillägget grundats på hade prövats av förvaltningsdomstol.

## 5.5 Skattetillägget i den kommande skatteförfarandelagen

Den 1 januari 2012 träder skatteförfarandelagen (2011:1244) i kraft. Den kommer då ersätta taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.<sup>93</sup> Regeringens bedömning är att den nya skatteförfarandelagen kommer innebära att påförandet av skattetillägg kommer minska.<sup>94</sup> Detta baseras på de förändringar angående skattetillägg som planeras. Dels tas nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg bort.<sup>95</sup> Detta kommer innebära att skattetillägget kommer att kunna sättas ned med hänsyn till det enskilda fallet och nedsättning kan därför komma i fråga i större utsträckning än tidigare.<sup>96</sup> Vidare utvidgas utrymmet för frivillig rättelse på så sätt att den skattskyldige inte blir påförd skattetillägg om denne rättar sina uppgifter efter Skatteverkets generella information om kontrollåtgärder.<sup>97</sup> Detta ska enligt regeringen främja en effektiv skattekontroll. Först när Skatteverket uppmärksammat det enskilda fallet ska skattetillägg tas ut.<sup>98</sup> Skattetillägg ska inte tas ut för oriktiga uppgifter som kan rättas av normalt tillgängligt kontrollmaterial.<sup>99</sup> Denna ändring innebär att inte enbart obligatoriska kontrolluppgifter omfattas vilket enligt regeringen innebär att skattetillägg inte längre kommer tas ut i situationer då det inte är motiverat.<sup>100</sup> Skattetillägg ska inte heller tas ut vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial eftersom risken för skatteundandragande enligt regeringen då är så liten.<sup>101</sup> Till sist kommer skattetilläggen att minska pga. att procentsatsen för skattetillägg på icke gjort skatteavdrag sänks.<sup>102</sup>

---

<sup>92</sup> Se här och i det följande Axén Linderl & Leidhammar (2005) s. 25.

<sup>93</sup> Se SOU 2009:58 s. 337 och betänkande 2011/12:SkU3, bilaga 2 s. 269.

<sup>94</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 663.

<sup>95</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 475.

<sup>96</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 477.

<sup>97</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 478.

<sup>98</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 479.

<sup>99</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 479.

<sup>100</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 480.

<sup>101</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 483.

<sup>102</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 484.

I förarbetena till den nya skatteförfarandelagen berörs det osäkra rättsläget angående skattetilläggsförfarandet och dubbelbestraffningsförbudet. De senaste årens praxis från ED berörs och kommittén anser att domarna i *Zolotukhin* och *Carlberg*<sup>103</sup> har ökat osäkerheten kring det svenska förfarandets överensstämmelse med EKMR. Skatteförfarandeutredningen har dock inte ansett sig ha möjlighet att utreda den frågan inom ramen för sitt uppdrag och frågan lämnas därmed till någon annan att utreda.<sup>104</sup> Även regeringen ansåg i propositionen att frågan om skatteförfarandets överensstämmelse med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR bör utredas ytterligare.<sup>105</sup>

## 5.6 Europadomstolens syn på det svenska skattetillägget

### 5.6.1 Rosenquist mot Sverige

I målet *Rosenquist mot Sverige* konstaterade ED att dubbelbestraffningsförbudet inte var tillämpligt på det svenska skattetilläggsförfarandet då det skilde i subjektivt rekvisit mellan skattetilläggsbestämmelserna och skattebrottsparagraferna. ED utgick i målet från brottets identitet för att avgöra idem-momentet i dubbelbestraffningsförbudet. Avgörandet anses av många numera vara överspelat med hänvisning till ED:s senare avgöranden i målen *Zolotukhin mot Ryssland* och *Ruotsalainen mot Finland*. HFD tillmäter dock fortfarande rättsfallet stor betydelse då det till skillnad från de senare målen från ED är det svenska skattetilläggsförfarandet som prövats i målet.<sup>106</sup>

### 5.6.2 Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige

ED berörde det svenska skattetilläggsförfarandet i de två snarlika målen *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige* och *Janosevic mot Sverige* 2002. I *Västberga Taxi* menade ED att tre kriterier måste prövas för att det ska vara fråga om anklagelse för brott enligt artikel 6 i EKMR: om förseelsen anses brottslig i nationell lag, förseelsens art och den eventuella påföljdens art och svårhet. Domstolen konstaterade att skattetillägg påförs enligt olika skattelagar (taxeringslagen och skattebetalningslagen), beslutas av både Skatteverket och förvaltningsdomstol och benämns som en administrativ påföljd och inte ett straff i det svenska systemet. Domstolen konstaterade därför att skattetillägg enligt svensk lag inte hör hemma i straffrätten.

---

<sup>103</sup> Se Europadomstolens dom 27 januari 2009, *Carlberg mot Sverige*, ansökan 9631/04.

<sup>104</sup> Se SOU 2009:58 s. 566.

<sup>105</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 475.

<sup>106</sup> Se avsnitt 8.1 nedan.

Skattetillägg kan komma att avse mycket stora summor då det inte finns något tak vid beräkningen och det kan därför bli en hård bestraffning för den skattskyldige. Detta ansåg ED vara ett tecken på skattetilläggets straffrättsliga karaktär. Det faktum att skattetillägg inte kan omvandlas till ett fängelsestraff under den omständigheten att den skattskyldige inte betalar förtar enligt domstolen inte skattetillägget dess straffrättsliga karaktär enligt artikel 6 i konventionen.

Det faktum att det inte förekommer några subjektiva rekvisit i skattetilläggsbestämmelserna behövde enligt domstolen inte utesluta att det ändå är fråga om anklagelse för brott. Därvid pekade domstolen särskilt på det faktum att skattetilläggsbestämmelserna tillkommit som en ersättning för bestämmelserna i den upphävda skattestrafflagen och att denna ändring tillkommit av effektivitetsskäl.

ED hänvisade även till mål från de högsta instanserna i Sverige. I NJA 2000 s. 622 konstaterade HD att det svenska skattetilläggsförfarandet måste anses innebära straff enligt artikel 6 i EKMR trots att den enligt intern svensk rätt utgör en administrativ sanktion. HFD kom till samma slutsats i RÅ 2000 ref. 66 där de konstaterade att det faktum att skattetillägg inte kan omvandlas till fängelse inte var ett fullgott argument för att artikel 6 inte skulle vara tillämplig på förfarandet.

ED konstaterade i *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* vidare att skattetillägget inte är avsett som en ekonomisk kompensation för de kostnader som kan ha uppstått pga. den skattskyldiges oriktiga uppgiftslämnande utan som ett påtryckningsmedel för de skattskyldiga att uppfylla sina skyldigheter och att straffa dem som inte gjort det. Skattetillägget har därmed både ett avskräckande syfte och ett straffande syfte och det är dessa syften som konstituerar ett straff för ett brott. Därmed konstaterade domstolen att de tilltalade blivit anklagade för brott i konventionens mening och att artikel 6 i konventionen var tillämplig i målen.

Som en följd av domarna i *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* och *Janosevic mot Sverige* gjordes vissa ändringar i taxeringslagen. Dessa har behandlats ovan i avsnitt 5.4.

## 6 Skattebrott

### 6.1 Bakgrund

Samma år som skattetillägget infördes, 1972, infördes skattebrottslagen (1971:69) och ersatte den dåvarande skattestrafflagen. 1996 reformerades lagen och är sedan dess tillämplig på alla svenska skatter och där det särskilt föreskrivs även på andra avgifter till det allmänna. Skatte-

brotten är indelade i tre olika brott beroende på svårhetsgrad; skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott. De uppsåtliga skattebrotten har även en culpös motsvarighet; vårdslös skatteuppgift.

## 6.2 Skattebrott

Enligt 2 § skattebrottslagen gör den sig skyldig till skattebrott som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år.

Om skattebrottet är att anse som ringa döms istället för skatteförseelse enligt 3 § skattebrottslagen. Brottets svårhet bestäms av hur mycket skatt som riskerat att undandras staten och skillnaden mellan skattebrott och skatteförseelse är enligt praxis ett prisbasbelopp per deklARATION.<sup>107</sup> Är skattebrottet att anse som grovt döms istället för grovt skattebrott enligt 4 § skattebrottslagen. Gränsvärdet är då tio prisbasbelopp per deklARATION.<sup>108</sup>

## 6.3 Oriktig uppgift

Begreppet oriktig uppgift har i skattebrottslagen samma betydelse som oriktig uppgift i skattetilläggsavseende och hämtar därför sin betydelse från skatteförfattningarna.<sup>109</sup> Det föreligger därför ett starkt samband mellan skattelagstiftningen och mål om skattebrott.<sup>110</sup> För definitionen av oriktig uppgift hänvisas till avsnitt 5.2.1 ovan.

## 6.4 Uppsåt

I och med reformeringen av skattebrottslagen 1996 infördes i lagstiftningen ett enhetligt subjektivt rekvisit som omfattar alla typer av uppsåt. Eftersom skattebrott kräver uppsåt måste skattebrottsparagrafens samtliga objektiva rekvisit ha subjektiv täckning för att den skattskyldige ska kunna dömas för brott. Uppsåt krävs därför till att *lämna* en oriktig uppgift alternativt att *underlåta* att lämna en uppgift, att uppgiften är *oriktig* samt *faran* för undandragande av skatt.<sup>111</sup> Det krävs dock inte att den skattskyldige vet vilka skatter som riskerar att undandras eller vilka summor det rör sig om.<sup>112</sup>

<sup>107</sup> Se Almgren & Leidhammar (2006) s. 159.

<sup>108</sup> Se Almgren & Leidhammar (2006) s. 167.

<sup>109</sup> Se prop. 1971:10 s. 247.

<sup>110</sup> Se Almendal (2005) s. 99.

<sup>111</sup> Se prop. 1995/96:170 s. 159.

<sup>112</sup> Se prop. 1971:10 s. 250.

I NJA 2004 s. 176 konstaterade HD att likgiltighets uppsåt bör utgöra den nedre gränsen för uppsåtsformerna för skattebrott. Uppsåtsformerna består efter detta uttalande av direkt och indirekt uppsåt samt likgiltighets uppsåt.

## 6.5 Farerekvisitet

Före 1996 års reform var skattebedrägeri det centrala brottet i skattestrafflagen. Skattebedrägeriet var ett effektbrott vilket innebar att skatt eller avgift behövde ha undanhållits det allmänna för att brottet skulle vara fullbordat. När lagen gjordes om ersattes skattebedrägeriet av skattebrottet som istället konstruerades som ett farebrott. Det är därmed tillräckligt att fara för skatteundandragande uppstår för att brottet ska vara fullbordat. Skattebrottet är därmed fullbordat då den oriktiga uppgiften lämnas till Skatteverket eller då tidpunkten för inlämnande av en uppgift har passerat utan att uppgiften lämnats.<sup>113</sup>

I skattestrafflagen var skattebedrägeri straffbart även på försöksstadiet. Då fullbordanspunkten tidigare lagts genom skattebrottets införande som farebrott ansågs det inte längre nödvändigt att straffbelägga försöksbrottet.<sup>114</sup> De gärningar som då bedömdes som försöksbrott bestraffas nu som fullbordade brott.

## 6.6 Vårdslös skatteuppgift

Till de objektiva rekvisiten överensstämmer brottet vårdslös skatteuppgift med skattebrottet, det som skiljer är det subjektiva rekvisitet. Där det krävs uppsåt för skattebrott krävs endast grov oaktsamhet för vårdslös skatteuppgift.

# 7 Processen

## 7.1 Utdraget skattetilläggsförfarande

Den skattskyldige kan begära omprövning av ett taxeringsbeslut enligt 4 kap. 7 § taxeringslagen<sup>115</sup> eller överklaga beslutet enligt 6 kap. 1 § taxeringslagen<sup>116</sup>. Begäran om omprövning och överklagande av ett taxeringsbeslut ska enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen<sup>117</sup>

---

<sup>113</sup> Se Almgren & Leidhammar (2006) s. 161.

<sup>114</sup> Se prop. 1995/96:170 s. 88.

<sup>115</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 66 kap. 2 § i den kommande Skatteförfarandelagen.

<sup>116</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 67 kap. 2 § i den kommande Skatteförfarandelagen.

<sup>117</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 66 kap. 7 § i den kommande Skatteförfarandelagen som stadgar att begäran om omprövning ska ha inkommit senast sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

respektive 6 kap. 3 § taxeringslagen<sup>118</sup> ha inkommit före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Oavsett om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar beslutet ska Skatteverket enligt 6 kap. 6 § taxeringslagen<sup>119</sup> ompröva beslutet. Har beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte vunnit laga kraft får beslutet enligt 6 kap. 4 § taxeringslagen<sup>120</sup> överklagas även efter att tidsfristen för överklagan gått ut. Detta innebär att det kan dröja många år innan ett beslut om skattetillägg blir slutligt.

## 7.2 Förhållandet mellan principerna res judicata och litis pendens

Domens rättskraft i form av res judicata stadgas i svensk rätt i 30 kap. 9 § rättegångsbalken som utgår från gärningens identitet. Regel om res judicata i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 EKMR utgår däremot från brottets identitet vilket framgår av formuleringen i artikeln.<sup>121</sup> Skydd mot dubbelbestraffning genom artikeln aktualiseras först då domen i den första processen vunnit laga kraft. Detta innebär att den skattskyldige som påförts skattetillägg i ett beslut som ännu inte vunnit laga kraft inte av artikel 4 tilläggsprotokoll 7 EKMR skyddas mot en skattebrottsprocess för samma oriktiga uppgift då artikeln inte innehåller någon regel om litis pendens.

I svensk rätt stadgas litis pendens i 45 kap. 1 § 3 st. rättegångsbalken som är utformad för allmänna domstolar.<sup>122</sup> Regeln tillämpas dock analogt i förvaltningsrätten.<sup>123</sup> Till skillnad mot straffprocessen kan det vara svårt att avgöra när förvaltningsprocessen har påbörjats då första instans allt som oftast består av en myndighet och inte en domstol.<sup>124</sup> ED menade i *Janosevic mot Sverige* att den tilltalade blivit anklagad för brott vid den tidpunkt då han tagit emot Skatteverkets revisionspromemoria i vilken de anförde att skattetillägg skulle påföras. I målet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* menade domstolen att anklagelsen förelåg när Vulic och bolaget tagit del av Skatteverkets överväganden om att påföra skattetillägg.<sup>125</sup> Detta innebär att processen ansågs anhängiggjord redan då den initierats av Skatteverket.<sup>126</sup>

Trots att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet EKMR inte omfattar litis pendens har i flera svenska avgöranden anförts att 45 kap. 1 § 3 st. rättegångsbalken ska tillämpas analogt när

---

<sup>118</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 67 kap. 12§ i den kommande skatteförfarandelagen som stadgar att överklagandet ska ha inkommit senast sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

<sup>119</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 67 kap. 20 § i den kommande skatteförfarandelagen.

<sup>120</sup> Paragrafen kommer att motsvaras av 67 kap. 14 § i den kommande skatteförfarandelagen.

<sup>121</sup> Se avsnitt 3.2.2 ovan.

<sup>122</sup> Se Almendal (2009-2010) s. 567.

<sup>123</sup> Se prop. 1989/90:74 s. 402.

<sup>124</sup> Se Almendal (2009-2010) s. 567.

<sup>125</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 65.

<sup>126</sup> Se även Almendal (2009-2010) s. 567 f och minoriteten i NJA 2010 s. 168 I och II som ger uttryck för samma uppfattning.



artikeln blir tillämplig.<sup>127</sup> Detta då rättsfaktumsidorna för res judicata och litis pendens är identiska. Eftersom konventionen inte innehåller någon uttrycklig reglering om litis pendens får vägledning istället tas i den inhemska rätten.<sup>128</sup> Regeln om litis pendens får stor betydelse i mål om skattetillägg och skattebrott i Sverige. Det dröjer, som nämnts ovan, inte sällan länge innan ett beslut om skattetillägg blir slutligt och skattetilläggsprocessen aktualiseras ofta före skattebrottsprocessen.

### **7.2.1 Rättskraft mellan olika processordningar**

Eftersom mål om skattebrott döms i allmän domstol och skattetilläggsprocessen i förvaltningsdomstol aktualiseras frågan om vilken rättskraft ett avgörande har i en ny process då den nya processen sker enligt en annan processordning. Rättskraften anses enligt huvudregeln i svensk rätt inte sträcka sig längre än till den sakliga behörighet domstolen innehar.<sup>129</sup> Processhinder föreligger därför inte om samma fråga tas upp igen i en annan processordning. Ett avgörande i allmän domstol kan dock ha bevisvärde i förvaltningsdomstol och tvärtom.

## **7.3 Beviskrav**

Trots att skattetillägg är att anse som ett straff enligt EKMR föreligger inte straffrättsligt beviskrav i processen. I en process om skattetillägg har Skatteverket den fulla bevisbördan och beviskravet är visat/styrkt.<sup>130</sup> Den oriktiga uppgiften anses odelbar och Skatteverket har därmed bevisbördan både för kostnads- och intäktsidan.<sup>131</sup> Detta innebär att beviskravet är högre för skattetilläggsförfaranden än vid ordinarie taxering.

Oaktat att skattetillägg omfattas av förvaltningsprocess tillämpades omröstningsreglerna i brottmål i RÅ 1987 ref. 42 som avsåg ett mål om skattetillägg.

## **7.4 Flera sanktioner för samma brott**

Dubbelbestraffningsförbudet är ett hinder för att bestraffa någon två gånger för samma sak, däremot föreligger det inte något hinder för att påföra flera sanktioner för samma brott.<sup>132</sup> HD hänvisade i NJA 2010 s. 168 I & II till mål om återkallelse av körkort efter lagakraftvunnen trafikbrottsdom när de anförde att den tilltalade kan åläggas flera sanktioner för samma

<sup>127</sup> Se t.ex. skiljaktig mening av justitieråden Lundius och Lindskog i NJA 2010 s. 168 I & II, Hovrätten för västra Sverige, mål B 2432-09 och Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09.

<sup>128</sup> Se Almendal (2009-2010) s. 568.

<sup>129</sup> Se här och i det följande Ekelöf, Bylund, & Edelstam (2006) s. 173.

<sup>130</sup> Se Almgren & Leidhammar (2004) s. 20.

<sup>131</sup> Se här och i det följande Leidhammar & Lindkvist (2010) s. 50.

<sup>132</sup> Se Explanatory report p. 32.

gärning. Sanktionerna måste enligt HD dock vara förutsebara och det måste finnas ett tillräckligt nära samband i tiden mellan de olika sanktionerna för att det ska vara tillåtet.<sup>133</sup>

## 8 Rättsfallsgenombgång

### 8.1 RÅ 2009 ref. 94

AA hade i allmän domstol dömts till dagsböter för skatteförseelse då han inte deklarerat vissa ersättningar för utfört arbete i sin självdeklaration och därmed lämnat oriktig uppgift. För samma oriktiga uppgiftslämnande hade Skatteverket därefter påfört AA skattetillägg som han sedan överklagade.

HFD anförde att detta förfarande överensstämde med svensk lag men hänvisade även till att ED:s dom i målet *Zolotukhin* delvis ändrat tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet i EKMR. HFD nämnde i domen att Skatteförfarandeutredningen i sitt betänkande SOU 2009:58 analyserat domskälen i *Zolotukhin*, betecknat rättsläget som oklart, samt påtalat att det bör utredas om det finns behov av förändrad lagstiftning på området.

Därefter gick HFD igenom bakgrunden till det svenska skattetillägssystemet samt anförde att de möjligheter till samordning av påföljder som det svenska systemet tillåter är ett för Sverige särskiljande drag. Domstolen hänvisade angående samordning av påföljder även till 29 kap. 5 § brottsbalken vars p. 8 stadgar att den tilltalades straff kan sättas ned om någon annan omständighet än de som stadgas i de första sju punkterna ger anledning till detta. Enligt HFD är det faktum att även en administrativ påföljd påförs den skyldige en situation som i praxis har ansetts höra hemma under denna punkt och att dessa avgifter därmed som regel beaktas vid bestämmandet av påföljd.

HFD ansåg att Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud inte skulle ges en alltför snäv tolkning och att hänsyn måste tas till hur konventionsstaten har utformat sitt rättssystem. Domstolen ansåg att en sådan tolkning skulle kunna orsaka verkningar svåra att överblicka för konventionsstaten trots att den ordning som staten använder sig av inte kunde anses strida mot konventionen. Därefter hänvisade HFD till ett antal avgöranden från ED, bl.a. *Rosenquist mot Sverige*, där domstolen konstaterade att påföljd för skattebrott och skattetillägg kan åläggas en enskild för samma oriktiga uppgift.

Som nämnts ovan ansåg HFD att tolkningen av EKMR måste göras annorlunda efter de båda domarna i *Zolotukhin* och *Ruotsalainen*. Domstolen ansåg dock inte att den utveckling

---

<sup>133</sup> Se NJA 2010 s. 168 I & II p. 24.

som skett i praxis genom dessa avgöranden gick att tillämpa på det svenska systemet. Därmed konstaterade HFD att det svenska systemet överensstämde med EKMR.

## 8.2 NJA 2010 s. 168 I och II

I de båda, i stort likalydande, besluten från HD hade prövningstillstånd meddelats angående frågan huruvida dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR utgjorde hinder för prövning av de skattebrott de tilltalade åtalats för efter att de påförts skattetillägg. I båda fallen hade besluten om skattetillägg vunnit laga kraft när målen togs upp i högsta instans.

### 8.2.1 Majoriteten

Majoriteten i HD, som i båda besluten bestod av tre justitieråd mot minoritetens två, gick i domskälen utförligt igenom bakgrunden till det svenska skattetilläggssystemet samt ED:s praxis. Angående domen i *Zolotukhin*-målet konstaterade domstolen att den tidigare bedömningen av vad som är att anse som samma brott är överspelad i och med domen. Detta innebär enligt HD dock inte att det svenska systemet strider mot dubbelbestraffningsförbudet då möjligheten till flera sanktioner för samma brott som angetts i tidigare praxis fortfarande måste anses föreligga. I det hänseendet hänvisade domstolen till målet *Nilsson mot Sverige*<sup>134</sup> där Europadomstolen konstaterade att det förelåg tillräckligt nära förbindelse till underlag och tid mellan körkortsåterkallelsen och straffet för rattfylleribrott att körkortsåterkallelsen skulle anses som en del av den straffrättsliga påföljden. HD påpekade att praxis är knapphändig i frågan om det är tillåtet med flera sanktioner beslutade av olika myndigheter för ett och samma brott. Domstolen konstaterade dock att de olika sanktionerna är att anse som delar av de utdömda sanktionerna för brottet i det fall det föreligger ett tidsmässigt och sakligt samband mellan sanktionerna och förfarandet varit förutsebart.

Angående bedömningen av vad som är att anse som en oriktig uppgift i skatte- respektive straffprocessen anförde HD att detta i grunden är en skatterättslig fråga. Som belägg för detta pekade domstolen på ett antal bestämmelser i skattebrottslagen som bl.a. avser vilande-förklaring av målet om skattebrott till dess att skattetilläggsfrågan slutligt beslutats.

Därefter övergick domstolen till att utreda vilken ställning EKMR har i den svenska rätten. Här gick HD igenom svenska förarbeten och svensk praxis som ger att konventionen bör kunna få företräde framför nationell rätt i rättstillämpningen då konventionen är av speciell karaktär och inkorporerades i svensk rätt för att kunna tillämpas vid svenska domstolar. HD

---

<sup>134</sup> Se Europadomstolens dom den 13 december 2005, *Nilsson mot Sverige*, ansökan nr. 73661/01.

hänvisade även till sin egen praxis där domstolen fastslagit att det som uttalats angående en paragraf i lagens förarbeten och i praxis måste kunna frångås om det är nödvändigt för att konventionen ska ges den tolkning i svensk rätt som den ges i ED:s praxis. Domstolen anförde dock att särskilda hänsyn måste tas när frågan om konventionens ställning i intern rätt uppkommer i rättstillämpningen. Beträffande detta hänvisade domstolen till sin egen praxis gällande doktrinen om ”klart stöd”.

Majoriteten konstaterade slutligen att det faktum att det saknades ”klart stöd” både i EKMR och i ED:s praxis för att underkänna den svenska ordningen med dubbla förfaranden resulterade i att det svenska systemet inte stred mot dubbelbestraffningsförbudet i konventionen. HD undanröjde därför i NJA 2010 s. 168 I hovrättens avvisningsbeslut och återförvisade målet till hovrätten för vidare handläggning. I NJA 2010 s. 168 II hade hovrätten ansett den tilltalade skyldig och HD fastställde därför hovrättens dom.

Blomstrand var skiljaktig angående motiveringen och ansåg att ED:s dom i målet *Rosenquist* fortfarande skulle vara gällande för Sverige.

Lambertz ansåg i ett eget tillägg den motivering som ED använde sig av i målet *Rosenquist* numera vara överspelad men att domstolens slutsats i målet vid en bedömning skulle kunna ge ett likartat resultat idag. Slutligen konstaterade han att det finns skäl att utreda frågan om ny lagstiftning på området.

### **8.2.2 Minoriteten**

Lundius och Lindskog var skiljaktiga och anförde att en förutsättning för att två sanktioner ska kunna åläggas en enskild är att det enbart är fråga om en prövning av det som föranleder sanktionerna, här den oriktiga uppgiften. Vidare påpekade de att förvaltningsdomstolens bedömning av den skatterättsliga frågan inte är bindande för den allmänna domstolen när skattebrottet aktualiseras där. Bevisvärderingen i den allmänna domstolen är inte heller beroende av hur förvaltningsdomstolen har bedömt frågan och minoriteten konstaterade därför att det är frågan om två helt separata bedömningar. Även i de fall Skatteverkets beslut om skattetillägg inte överklagats till domstolen blir det fråga om två separata bedömningar. Lundius och Lindskog konstaterade att skattetilläggsförfarandet får anses påbörjat senast då Skatteverket ålagt den skattskyldige skattetillägg.

Justitieråden påpekade att ED:s nya praxis ännu inte föranlett några ändringar i lagstiftningen. Därmed ansåg de det ankomma på rättstillämparen att under tiden se till att inte alltför stor dissonans föreligger mellan Europadomstolens praxis och inhemsk rätt.

Gärningsbegreppet har samma innebörd i reglerna om res judicata och litis pendens och detta innebär enligt minoriteten att ett avgörande som medför res judicata även innebär att litis pendens föreligger för förfarandet för denna talan. Skulle inte detta samband föreligga skulle enligt justitieråden syftet till regeln om res judicata gå om intet och sambandet mellan de båda reglerna vilar därmed på tungt vägande rättsstatliga grunder. Därmed ansåg de att även regeln om litis pendens måste utvidgas enligt ED:s praxis när res judicata-regeln utvidgas. Slutligen ansåg Lundius och Lindskog att rättegångshinder pga. res judicata förelåg för de skatte-tilläggsbeslut som vunnit laga kraft och rättegångshinder pga. litis pendens förelåg för de beslut som ännu inte vunnit laga kraft.

Lindskog gjorde ett eget tillägg till den skiljaktiga meningen där han anförde vikten av en reformerad lagstiftning på området.

### **8.3 Hovrätten för västra Sverige, mål B 2432-09, den 23 juni 2010**

MO hade i tingsrätten dömts för grovt bokföringsbrott, skattebrott och grovt skattebrott till nio månaders fängelse efter att i sin näringsverksamhet ha framställt fiktiva fakturor. BR som arbetade tillsammans med MO dömdes i tingsrätten för medhjälp till grovt bokföringsbrott och medhjälp till grovt skattebrott till fängelse i åtta månader då han försett MO med fakturamallar som skulle användas för att framställa de fiktiva fakturorna. De båda tilltalade överklagade sina domar till hovrätten.

Då MO tidigare påförts skattetillegg för den undandragna skatten tog hovrätten upp frågan om detta utgjorde rättegångshinder i skattebrottsprocessen trots att skattetillegget inte överklagats och inte heller vunnit laga kraft. Utgångspunkten för frågan var det faktum att dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet EKMR enligt sin lydelse endast avser res judicata och inte litis pendens. Hovrätten ansåg emellertid liksom minoriteten i de tidigare nämnda HD-besluten att då rättsfaktumsidorna i rättegångsbalkens bestämmelser om res judicata och litis pendens är identiska föreligger ett starkt samband mellan de båda bestämmelserna. Hovrätten hänvisade även till att både res judicata och litis pendens anses som rättegångshinder i artikel 17 i den internationella brottmålsdomstolens statuter. Domstolen påpekade att det i skattebrottsprocessen krävs en fullständigt ny prövning av den oriktiga uppgiften som skattetillegget baserats på. Därmed ansåg domstolen att dubbelbestraffningsförbudet i EKMR var tillämpligt i målet. Vidare påpekades i domskälen att de högsta instanserna inte var eniga med hovrättens slutsats. Därefter refererade domstolen hur HFD och HD tolkat principen ne bis in idem. Hovrätten hänvisade även till ED:s nya praxis genom *Zolotukhin*-målet. Det faktum att en underinstans bör beakta de högsta

instansernas avgöranden som viktiga rättskällor omnämndes av hovrätten som dock ansåg att det i konflikt mellan inhemska avgöranden och ED:s dito är den sistnämnda som ska få företräde.

I och med detta ändrade hovrätten tingsrättens dom för MO till sex månaders fängelse för grovt bokföringsbrott. Tingsrättens dom angående BR fastställdes av hovrätten. Åklagaren överklagade domen till HD som med hänvisning till besluten i NJA 2010 s. 168 I och II inte beviljade prövningstillstånd.<sup>135</sup>

#### **8.4 Solna tingsrätt, mål B 8288-09, den 14 april 2010**

Den tilltalade, OP, hade i målet underlåtit att deklarerat inkomst av tjänst trots att han till sitt bankkonto mottagit betalningar från sin byggverksamhet. Efter ett omprövningsbeslut påförde Skatteverket skattetillägg på inkomsten och detta betalades av OP som även förklarade att han inte tänkte överklaga beslutet. Innan skattetilläggsbeslutet vunnit laga kraft åtalades OP för skattebrott.

Angående frågan vad som är att anse som samma brott i konventionens mening hänvisade tingsrätten till målet *Zolotukhin* och uttalandet från Europadomstolen att detta ska avgöras av huruvida de båda brotten härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är de samma. Tingsrätten ansåg därmed ED:s tidigare praxis på området numera vara obsolet. I och med detta konstaterade domstolen att dubbelbestraffningsförbudet i EKMR i detta avseende var tillämpligt på OP:s fall. Eftersom det påförda skattetillägget ännu inte vunnit laga kraft utredde domstolen vilken betydelse detta skulle ha för dubbelbestraffningsförbudets tillämpning. Domstolen konstaterade att artikel 4 protokoll 7 i EKMR endast inrymmer res judicata och att *litis pendens* inte omfattas av bestämmelsen. Därmed omfattar dubbelbestraffningsförbudet i EKMR endast rättskraftsverkan av en lagakraftvunnen dom. Att göra en sådan tolkning av konventionen skulle enligt Solna tingsrätt dock strida mot syftet med konventionen; att den ska ge ett effektivt och reellt skydd. Då *litis pendens* är en allmän rättsstatlig princip ansåg domstolen att 45 kap. 1 § rättegångsbalken borde användas tillsammans med konventionens regel om res judicata i dubbelbestraffningsartikeln så att frågan om den första domen vunnit laga kraft blir oväsentlig. Domstolen, som ansåg att konventionens regelsystem måste justeras i och med det nya rättsläget efter *Zolotukhin*, ansåg att detta var rätt sätt att hantera situationen tills detta är åtgärdat. Mot bakgrund av detta resonemang avvisade domstolen åtalet mot OP för skattebrott.

---

<sup>135</sup> Se Högsta domstolen, mål B 3553-10, den 15 oktober 2010.

Tingsrättens beslut överklagades till Svea hovrätt som undanröjde beslutet och återförvisade målet till tingsrätten. Hovrätten hänvisade till HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I och II och menade att det enligt dessa beslut inte förelegat hinder för tingsrätten att pröva målet då beslut om skattetillägg inte är ett hinder för ett åtal för skattebrott.<sup>136</sup>

## 8.5 Södertörns tingsrätt, mål B 15249–09, den 24 juni 2010

MÅ hade under tre år underlåtit att bokföra stora summor i sin näringsverksamhet och ålades därför av Skatteverket att betala skattetillägg på den uteblivna skatten. MÅ började betala av skatteskulden och förklarade att han inte tänkte överklaga beslutet om skattetillägg. Utöver det påförda skattetilägget åtalades han för flera fall av grova bokföringsbrott och grova skattebrott. MÅ erkände sig skyldig till bokföringsbrott av normalgraden, försvårande av skattekontroll och skattebrott av normalgraden.

Domstolen hänvisade till ED:s praxis genom *Zolotukhin mot Ryssland* för att avgöra vad som är att anse som samma brott. Hänvisning gjordes även till HD:s avgörande i NJA 2010 s 168 där HD fastställde att ED:s tidigare avgöranden gett utrymme för flera sanktioner för samma brott. Till skillnad mot HD ansåg dock Södertörns tingsrätt att det avseende skattetillägg och skattebrott inte enbart är fråga om dubbla sanktioner för samma brott utan en fullständigt ny prövning både i ansvars- och påföljdsfrågan. Tingsrätten hade därmed svårt att se att några andra än straffrättsliga förfaranden skulle kunna bli föremål för artikel 4 protokoll 7 EKMR om inte skattetilleggsförfarandet omfattas. Tingsrätten hänvisar vidare till ED:s praxis i målet *Ruotsalainen mot Finland* där domstolen konstaterade att dubbelbestraffningsförbudet inte ska tolkas restriktivt.<sup>137</sup> Med det sagda menade tingsrätten att ”klart stöd” för att underkänna det svenska systemet med dubbla förfarandet förelåg i EKMR och ED:s praxis.

Gällande förhållandet mellan principerna *res judicata* och *litis pendens* ansluter sig tingsrätten till minoriteten i NJA 2010 s. 168 I & II som med hänvisning till 45 kap. 1 § rättegångsbalken anförde att rättegångshinder ska föreligga även vid *litis pendens* om det föreligger vid *res judicata*. Tingsrätten ansåg att syftet med regeln om *res judicata* skulle undermineras om inte *litis pendens*-regeln också var tillämplig.

Tingsrättens slutsats blev att åtalen för grova skattebrott skulle avvisas och MÅ blev därmed enbart dömd för bokföringsbrott av normalgraden samt försvårande av skattekontroll. Domen överklagades till Svea hovrätt som fastställde tingsrättens dom.<sup>138</sup>

<sup>136</sup> Se Svea hovrätt, mål Ö 4147-10, den 1 november 2010.

<sup>137</sup> Se avsnitt 3.4.2 ovan.

<sup>138</sup> Se Svea hovrätt, mål B 6398-10, den 14 februari 2011.

## **8.6 Stockholms tingsrätt, mål B 12196–09, den 14 september 2010**

Bolaget som KS ägde tillsammans med sin man och ytterligare en annan person hade i sin bokföring kostnadsfört flera poster som driftskostnader vilka sedan inte godkännts av Skatteverket. Både bolaget och KS påfördes därför efter omprövningsbeslut skattetillägg då oriktig uppgift lämnats i deras respektive taxeringar. Bolaget och KS överklagade Skatteverkets respektive beslut och ärendena gick vidare till Förvaltningsrätten som fastställde besluten genom dom. Både bolaget och KS överklagade domarna. Utöver att påföras skattetillägg åtalades KS för skattebrott, vårdslös skatteuppgift samt försvårande av skattekontroll. KS yrkade i första hand att åtalet skulle avvisas pga. att det stred mot artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 EKMR.

Tingsrätten konstaterade att det faktum att bolaget påförts skattetillägg inte utgjorde hinder för att KS, som var bolagets VD, åtalades för skattebrott då det var fråga om två olika rättssubjekt. Hinder förelåg enligt tingsrätten inte heller mot åtalet för försvårande av skattekontroll då detta åtal inte grundats på lämnande av oriktig uppgift och det därmed var fråga om en annan gärning än den som var föremål för processen i Förvaltningsrätten. Angående åtalspunkt tre som avsåg skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift ansåg tingsrätten att det var fråga om samma gärning som den som låg till grund för skattetillägget. Tingsrätten hänvisade som motivering på den punkten till den bedömning som gjorts av minoriteten i HD:s avgörande i NJA 2010 s. 168 samt domslutet i Hovrätten för västra Sveriges dom i mål B 2432-09. Stockholms tingsrätt ansåg därmed att denna åtalspunkt stred mot dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och att 45 kap. 1 § rättegångsbalken var tillämplig. Rättegångshinder pga. litis pendens förelåg därför. Under åtalspunkt ett och två fann domstolen bara ett gärningspåstående styrkt. KS dömdes till böter för vårdslös skatteuppgift och försvårande av skattekontroll. Domen har vunnit laga kraft.

## **8.7 Varbergs tingsrätt, mål B 2501-09, den 26 oktober 2010**

Den tilltalade PP hade som företrädare för sitt bolag under åren 2005-2008 lämnat oriktiga uppgifter angående moms och arbetsgivaravgifter. Han hade även lämnat oriktiga uppgifter om sina inkomster av tjänst i sin egen deklaration. När PP åtalades för skattebrott hade han redan påförts skattetillägg av Skatteverket. PP erkände att han gjort sig skyldig till det åklagaren lagt honom till last.

Eftersom deklarationerna angående moms och arbetsgivaravgifter var för sig understeg ett prisbasbelopp och åklagaren inte funnit skäl att åtala PP för skatteförseelse avvisade



tingsrätten åtalet i denna del. Åtalet för undandragande av inkomstskatt i PP:s egen deklARATION för år 2005 avvisades på samma grund.

Angående den undandragna skatten för inkomståren 2006-2008 konstaterade domstolen att PP redan påförts skattetillägg för dessa oriktiga uppgifter och ansåg därmed saken vara litis pendens, då skattetilläggen inte vunnit laga kraft. Med hänvisning till Hovrätten för västra Sveriges dom i B 2432-09, som tingsrätten ansåg utgöra en övertygande bedömning av frågan om *ne bis in idem*, avvisades åtalen mot PP avseende dessa år pga. rättegångshinder.

Tingsrättens slutliga beslut överklagades till Hovrätten för västra Sverige som med hänvisning till HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I och II återförvisade målet till tingsrätten.<sup>139</sup> I tingsrättens dom berörs inte frågan om dubbelbestraffning, men hänsyn tas till att PP redan påförts skattetillägg på så sätt att han pga. detta inte döms till fängelse. PP dömdes till villkorlig dom och dagsböter för skattebrott.<sup>140</sup>

## **8.8 Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, den 23 december 2010**

Den tilltalade H Å F stod åtalad för grovt skattebrott vid tingsrätten efter att vid två tillfällen ha deklarerat för låga inkomster av näringsverksamhet och underlåtit att deklarerera arbetsgivaravgifter. Han hade tidigare påförts skattetillägg av Skatteverket enligt två beslut som vid tingsrättens prövning ännu inte vunnit laga kraft. Domstolen förklarade målet vilande i väntan på det förhandsavgörande som domstolen begärt av EUD i enlighet med artikel 267 FEU.

Den första frågan tingsrätten ställde till EUD var om det är förenligt med EU-rätten att kräva ”klart stöd” i EKMR eller ED:s praxis för att underkänna en inhemska bestämmelse som strider mot artikel 4 tilläggsprotokoll 7 EKMR och därmed även artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Den andra frågan var om åtal för skattebrott då den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget omfattas av dubbelbestraffningsförbudet i EKMR och i EU-stadgan. Till fråga två fogade tingsrätten även tre följdfrågor. Den första följdfrågan avsåg samordning av sanktioner och om svaret på fråga två skulle påverkas av möjligheten för den allmänna domstolen att ta hänsyn till skattetillägget vid påföljdsbestämningen i brottmålet. Följdfråga två avsåg huruvida ett ja på fråga två skulle innebära ett förbud mot en ny prövning av omständigheterna i det påföljande förfarandet för att påföra ytterligare sanktion för brottet. Till sist ställde domstolen följdfrågan om ett jakande svar på fråga två ändå skulle kunna

<sup>139</sup> Se Hovrätten för västra Sverige, mål Ö 4435-10 den 20 januari 2011.

<sup>140</sup> Se Varbergs tingsrätt, mål B 303-11, den 16 juni 2011.

innebära att det svenska systemet inte omfattades av dubbelbestraffningsförbudet under omständigheten att samma instans påförde både skattetillägg och straff för skattebrott.

Åtalet mot H Å F avsåg inte de fyra friheterna och EU-rätten blev därmed inte direkt tillämplig. Med hänvisning till att likabehandlingsprincipen i svensk straffrätt skulle göra det omöjligt att dubbelbestraffningsförbudet bara tillämpades i frågor där EU-rätten blev tillämplig ansåg tingsrätten att EU-domstolen ändå borde pröva frågan. Tingsrätten ansåg det inte heller överensstämmande med likabehandlingsprincipen att enbart tillämpa doktrinen om ”klart stöd” i de fall EU-rätten inte blir tillämplig. Då moms-frågor förekom i åtalet ansåg domstolen att liknande mål skulle komma att aktualiseras där EU-rätten faktiskt blir tillämplig. Domstolen ansåg det därför bättre för EUD att förekomma dessa frågor genom att pröva det förevarande målet då en senare tilltalad annars skulle kunna bli dömd felaktigt. Tingsrätten hänvisade sedan till uttalanden i ett antal avgöranden från EUD angående medlemsstaternas rätt att själva välja påföljd på skatteområdet så länge detta inte är harmoniserat inom unionsrätten. Tingsrätten påpekar dock att unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper ändå måste följas på området och att de allmänna principer EUD hänvisat till i sina domar, bl.a. dubbelbestraffningsförbudet, förekommer i EU-stadgan och EKMR.

EUD har beslutat att behandla Haparanda tingsrätts begäran om förhandsavgörande i stor kammare. Muntlig förhandling i ärendet hålls den 24 januari 2012.<sup>141</sup>

## **8.9 Under vilka omständigheter får en under rätt döma emot HD?**

I frågan om det svenska skattetilläggsförfarandets överensstämmelse med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR har, som framgått av rättsfallsgenomgången, ett ovanligt stort antal underinstanser dömt mot HD:s avgöranden. Det finns inga bestämmelser i svensk rätt som tvingar en underinstans att rätta sig efter ett prejudikat.<sup>142</sup> Betydelsen av HD:s prejudikat har traditionellt berott av motiveringen i domskälen och prejudikatvärdet är därmed inte självskrivet enbart på den grund att domen kommer från högsta instans. Detta ger uttryck för en bundenhet till prejudikat som inte är absolut. Trots att något formellt tvång att följa prejudikat inte föreligger för underinstanserna följs ändå de högsta instansernas avgöranden i stor utsträckning. Anledningen kan vara den kompetens som de högsta instanserna besitter samt att det är ineffektivt för underinstanserna att göra egna rättsutredningar i en fråga som

---

<sup>141</sup> Se mål C-617/10, Åkerberg Fransson.

<sup>142</sup> Se här och i det följande Lehrberg (2010) s. 142 f.

senare kan komma att underkännas om den överklagas. Det har också anförts att det föreligger en faktisk bundenhet för underinstanserna att följa HD:s prejudikat.<sup>143</sup>

När en underinstans ändå går emot ett prejudikat kan denna dom inte alltid ändras av den högre instansen då enbart det faktum att domen gått emot prejudikatet inte är skäl nog för prövningstillstånd.<sup>144</sup> Det blir tydligt i mål B 2432-09 som referats ovan där tingsrättsdomen ändrades sedan den överklagats till hovrätten medan hovrättsdomen stod fast då HD inte meddelade prövningstillstånd.<sup>145</sup> När en hovrätt går emot ett prejudikat utvecklas därmed en ny praxis eftersom HD inte tar upp målet till prövning när ett prejudikat redan finns i frågan.<sup>146</sup> Endast under förutsättning att hovrätten gjort ett uppenbart misstag vid bedömningen eller om bedömningen strider mot lagen kan det bli frågan om prövnings-tillstånd i HD.

Resultatet av detta är att utfallet för den enskilde kan variera stort beroende på hur underinstanserna förhåller sig till HD:s prejudikat och därmed bero på vilken domstol som dömer i målet. Risker med detta är att likhetsprincipen i 1 kap. 9 § regeringsformen undermineras och rättstillämpningen förlorar sin förutsebarhet. Pålsson anför i en artikel att frågor om var den skattskyldige bor, var en inkomst tjänats in eller var en transaktion har skett m.m. inte ska ha någon betydelse i rättstillämpningen om detta inte uttryckligen framgår av lydelsen i lagen.<sup>147</sup> Tillmäts sådana frågor relevans föreligger enligt Pålsson en risk att bryta mot likhetsprincipen.<sup>148</sup>

## 8.10 Vilket prejudikatvärde har HD:s beslut i NJA 2010 s. 168 I & II?

I de båda besluten, som var i huvudsak likalydande, blev resultatet efter omröstningen 3 mot 2 där justitieråden Lindskog och Lundius var skiljaktiga. Att det råder oenighet i HD skulle kunna tolkas som att domarna har ett lågt prejudikatvärde. I själva verket kan detta dock öka prejudikatvärdet då minoritetens tolkning kan anses tydliggöra majoritetens.<sup>149</sup> Det föreligger dock oenighet i denna fråga.<sup>150</sup> Att HD är bundet av sina prejudikat oavsett om de tillkommit genom omröstning eller inte tyder på att dissens har mindre betydelse för prejudikatvärdet.<sup>151</sup>

<sup>143</sup> Se Lindell, Eklund, Asp, & Andersson (2005) s. 329.

<sup>144</sup> Se Lehrberg (2010) s. 142 f.

<sup>145</sup> Se avsnitt 8.3 ovan.

<sup>146</sup> Se här och i det följande Lehrberg (2010) s. 142 f.

<sup>147</sup> Se Pålsson, Om likhet inför skattelag (2004) s. 672.

<sup>148</sup> Se Pålsson, Om likhet inför skattelag (2004) s. 673.

<sup>149</sup> Se uttalande av Stefan Lindskog i Advokaten,

<http://www.advokatsamfundet.se/Advokaten/Tidningsnummer/2003/Nr-4-2003-Argang-69/Hur-skoter-HD-sin-uppgift-som-prejudikatbildande-instans/>.

<sup>150</sup> Jfr Bylander (2010-2011) s. 115 som anför motsatt uppfattning.

<sup>151</sup> Se här och i det följande SOU 1986:1 s. 51.

De båda besluten har i NJA publicerats som refererade rättsfall och får i och med det ett högre prejudikatvärde.

## 9 Reflektioner och diskussion

### 9.1 Strider det svenska förfarandet mot dubbelbestraffningsförbudet?

Trots att HD inte accepterat att utgången i *Zolotukhin* skulle kunna tillämpas på svensk rätt har domstolen accepterat att målet har förflyttat bedömningen från brottets identitet till gärningens identitet. Det är numera oväsentligt att det för skattebrott men inte skattetillägg krävs uppsåt. Detta gör att det som ska avgöra om det är fråga om samma sak, idem-momentet, ska utgå ifrån gärningen som begåtts. För både skattetillägg och skattebrott krävs att den skattskyldige ”på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift”. Själva gärningen, att lämna oriktig uppgift är densamma i skattebrottsförfarandet som skattetilläggsförfarandet. Det kan därför konstateras att det är fråga om samma sak som bedöms i båda fallen.

HFD använde sig av ”margin of appreciation” i RÅ 2009 ref. 94 då den hävdade att det svenska systemet är unikt och att de slutsatser som ED kommit till i sina domslut därför inte kunde appliceras på den svenska rätten. Det som domstolen hävdar är unikt för Sverige är det faktum att vi delat upp domstolväsendet i allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar och att dessa har byggt upp effektivitet och kompetens inom sina respektive verksamheter. Enligt Norberg och Nyquist är detta inte ett faktum som kan ge rätt till ”margin of appreciation” då även Finland använder sig av detta domstolssystem och Europadomstolen redan avfärdat detta som grund för tolkningen i *Ruotsalainen*-målet.<sup>152</sup>

HFD:s andra argument för Sveriges rätt till ”margin of appreciation” i RÅ 2009 ref. 94 var att de svenska reglerna för samordning av påföljder som ska se till att den sammanlagda påföljdsbördan inte blir för stor för den tilltalade skulle vara ett nationellt särdrag. Norberg och Nyquist finner det häpnadsväckande att HFD påstår att proportionalitetsprincipen, som är det regeln om sammanläggning ger uttryck för, skulle vara ett särdrag i den svenska nationella rätten, och därför ge rätt till ”margin of appreciation”, då även Europarätten bygger på denna princip.<sup>153</sup> Åhman anser att det faktum att artikel 15 inte får tillämpas på dubbelbestraffningsförbudet i EKMR tyder på att medlemsstaternas tolkningsutrymme på området är begränsat. Hon anser också att tolkningsutrymmet inte kan sägas vara stort i fråga

---

<sup>152</sup> Se Norberg & Nyquist (2009).

<sup>153</sup> Se Norberg & Nyquist (2009).

om en absolut rättighet som förbudet mot dubbelbestraffning.<sup>154</sup> För egen del ansluter jag mig till författarnas ståndpunkt och anser liksom dem att tolknings-utrymmet på området inte kan vara särskilt stort.

HFD anför i domen att allmän domstol alltid tar hänsyn till skattetillägg enligt 29 kap. 5 § brottsbalken vid prövningen av skattebrottet. Regeringen har dock uttryckt tveksamhet till att så alltid är fallet eftersom det inte alltid framgår av skattebrottsdomen om skattetillägget har beaktats.<sup>155</sup> Enligt HFD beaktas dock skattetillägget så gott som alltid vid påföljdsbestämningen även om detta inte framkommer i domskälen. Påföljdens storlek är dock enligt Åhman inte på något sätt avgörande för dubbelbestraffningsförbudet eftersom detta avser ett förbud mot dubbel lagföring oavsett påföljd.<sup>156</sup> Jag håller med Åhman gällande detta och anser att kärnan i debatten om skattetilläggsförfarandet måste vara att det i dagsläget är fråga om två separat bedömningar av samma sak alldeles oavsett påföljdens storlek eller om det ens utdöms någon påföljd. Enligt min mening är det viktigt att komma ihåg att även en ny prövning av samma sak där den skattskyldige blir friad strider mot dubbelbestraffningsförbudet.

HD hävdade i sina beslut i NJA 2010 s. 168 I och II att ED:s praxis inte förbjuder flera sanktioner för samma brott och att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott därmed inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet. Därvid hänvisade HD till ett antal domar från ED. Palm påpekar i sin artikel att de avgöranden HD hänvisar till i besluten alla avsåg straff för trafikbrott med efterföljande återkallelse av körkort. Återkallelsen av körkortet har i de här fallen varit en direkt följd av den fällande domen för trafikbrott och en ny prövning av skuldfrågan har inte skett.<sup>157</sup> Palm anser att ED troligtvis inte hade underlåtit att nämna dessa domar om domstolen ansett att de hade relevans vid bedömningen av dubbelbestraffningsförbudet.<sup>158</sup> I domskälen till de senaste årens avgöranden angående *ne bis in idem* nämns dock dessa domar överhuvudtaget inte av domstolen. Själv anser jag som jag nämnt ovan att den avgörande frågan måste vara om ansvar för själva gärningen har prövats flera gånger, även om flera sanktioner godtagits i de mål om trafikbrott som HD hänvisat till. En fullständigt ny prövning av samma gärningar som den tilltalade har dömts för bör enligt min mening inte kunna komma i fråga.

---

<sup>154</sup> Se Åhman (2010) s. 111.

<sup>155</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 105.

<sup>156</sup> Se Åhman (2010) s. 114.

<sup>157</sup> Se Palm (2011) s. 23.

<sup>158</sup> Se Palm (2011) s. 25.

Åhman skriver i sin artikel att det är rättspolitiskt känsligt om domstolarna förekommer en utredning av frågan.<sup>159</sup> Om domstolarna dömer som lagstiftningen borde se ut orsakar detta problem för normgivningsmakten. Det är politikerna som stiftar lagar och domstolarna som tolkar dem, och detta är viktigt att hålla fast vid.<sup>160</sup> Domstolarna ska enligt Åhman inte tolka lagen så extensivt att den skapar ny lag genom praxis. Detta talar för HD:s beslut, då dessa baserats på den lagstiftning och den praxis som nu gäller. Problemet är dock vems ansvar det är att se till att svensk lagstiftning överensstämmer med EKMR när ny praxis kommit från ED. Åhman påpekar att det enligt subsidiaritetsprincipen är de nationella domstolarna som ska implementera praxis från ED och EUD i svensk rätt.<sup>161</sup> Hon anser dock att även lagstiftaren måste ta sitt ansvar och se till att ändra lagen när detta behövs och att domstolarna när detta tar tid kan bli tvungna att förekomma lagstiftningsärendet. Jag instämmer i Åhmans åsikt att rollfördelningen mellan domstolarna och lagstiftaren blir ett problem i detta avseende och anser att detta är en stor del av problemet gällande det svenska skattetilläggsförfarandets vara eller icke vara. Jag anser att det inte föreligger någon enkel lösning på denna fråga.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det inte självklart att Europakonventionen ska få företräde framför den nationella rätten. Asp för fram att det ur människorättslig synpunkt är tilltalande att bry sig mindre om att ha ”klart stöd” i EKMR för att på så sätt underkänna den nationella regleringen.<sup>162</sup> Men han menar att det även finns goda skäl att inta en försiktigare hållning, likt den HD anfört i sina beslut, och nämner demokrati i bokstavig mening som ett skäl. Detta korrelerar med Åhmans uppfattning om vikten av att upprätthålla normgivningsmakten.

Då Sverige inte varit part i de mål som skapat ED:s nya praxis angående dubbelbestraffningsförbudet är nationen enligt artikel 46 inte bunden av de slutsatser domstolen kom fram till. Palm påpekar dock att det kan vara bra för Sverige att observera ED:s praxis gällande andra konventionsstater för att undvika att fällas för samma typ av förfarande i det fallet att Sverige ställs till svars inför domstolen.<sup>163</sup> Cameron anser att artikel 46 inte ensam avgör vilka förpliktelser för konventionsstaterna som följer av konventionen.<sup>164</sup> Han hänvisar därför till artikel 1 i EKMR som stadgar att alla som befinner sig inom en konventionsstats jurisdiktion ska garanteras de fri- och rättigheter som stadgas i konventionen. Eftersom innehållet i konventionen preciseras genom praxis måste enligt Cameron hänsyn tas till domar

---

<sup>159</sup> Se Åhman (2010) s. 113.

<sup>160</sup> Se Åhman (2010) s. 115.

<sup>161</sup> Se här och i det följande Åhman (2010) s. 115.

<sup>162</sup> Se Asp (2010-2011) s. 108.

<sup>163</sup> Se Palm (2011) s. 17.

<sup>164</sup> Se här och i det följande Cameron (2010-2011) s. 119 f.

avseende andra länder för att göra en korrekt tolkning av konventionen. Han påpekar även att innebörden av 2 kap. 19 § RF är att de svenska domstolarna ska göra sitt bästa för att uppfylla förpliktelsen i artikel 1. Cameron anser att det i vissa avseenden kan vara bra för domstolarna att anlägga en försiktig hållning till praxis, t.ex. när det gäller enstaka domar som inte dömts i stor kammare. Detta kan enligt Cameron dock inte innebära att ED:s avgöranden avseende andra konventionsstater aldrig skulle kunna tillämpas i svensk rätt. Jag anser att Camerons ståndpunkt talar för att domen i *Zolotukhin* bör gälla även för Sverige då målet dömdes av ED i stor sammansättning och utgången senare fastslogs i *Ruotsalainen*. Gulliksson anser att det kan strida mot artikel 31 i Wienkonventionen att inte lägga vikt vid domar som inte avser den egna nationen då tolkningen av en konvention måste vara lojal och ärlig. Principen om ärlig tolkning ger att konventionsstaterna inte får skaffa sig otillbörliga fördelar av de tolkningar de gör av konventionen.<sup>165</sup>

HFD ansåg i RÅ 2009 ref. 94 att utgången i *Rosenquist mot Sverige* fortfarande ska tillämpas i svensk rätt då det avsåg det svenska skattetilläggsförfarandet. I *Zolotukhin mot Ryssland* tar ED dock avstånd från sin tidigare praxis på dubbelbestraffningsområdet. Detta tydliggörs av att domstolen dömde målet i stor sammansättning och i domskälen påpekade att den inte utan goda skäl bör frångå sin tidigare praxis men att ett tydliggörande av domstolens ståndpunkt på området behövdes. Enligt min mening har *Zolotukhin* därmed gjort domstolens tidigare praxis obsolet och utgången i *Zolotukhin* bör därför gälla även för Sverige.

Zetterquist anser att HFD:s argument i RÅ 2009 ref. 94 om det svenska systemets särart förfelas av de uttalanden i förarbetena som handlade om att skapa likhet på området i de europeiska länderna.<sup>166</sup> Propositionens uttalanden talar därmed för att tillämpa även de domar från ED som inte avser Sverige på svensk rätt.

HD har i sina beslut valt att inte anpassa sig efter ED:s praxis med hänvisning till att det saknas klart stöd i denna för att underkänna det svenska systemet. Även om det skulle anses möjligt att göra detta med hänsyn till upprätthållandet av normgivningsmakten kommer frågan i en annan dager när EU-rätten aktualiseras. Europakonventionens artiklar ska efter ikraftträdandet av Lissabonfördraget gälla som principer i EU-rätten och blir i och med EU-rättens företräde bindande svensk lag. Europakonventionens artiklar kan i unionsrättsliga sammanhang inte åsidosättas till förmån för svensk rätt då detta skulle utgöra fördragsbrott från Sveriges sida. Eftersom unionsrätten bara kan tillämpas på områden där den är gällande är frågan hur detta påverkar dubbelbestraffningsförbudet. Sundberg anser i sin skiljaktiga

---

<sup>165</sup> Se Gulliksson (2009-2010) s. 663.

<sup>166</sup> Se Zetterquist (2010) s. 596 f.

mening, liksom Haparanda tingsrätt,<sup>167</sup> att även att de fall som hittills aktualiserats inte direkt berört EU-rätten kommer sådana mål sannolikt att aktualiseras i framtiden.<sup>168</sup> Frågan blir enligt Sundberg därför hur EU-rätten ska tillämpas utanför sitt område.

Regeringen anförde i prop. 2009/10:80 som skäl för att avskaffa uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § det otillfredsställande i att rekvisitet inte kunde användas angående EU-rätten och att olika bedömningar därför skulle göras beroende på om området berörde unionsrätten eller inte.<sup>169</sup> Eftersom inte heller doktrinen om klart stöd kan användas gällande EU-rätten med hänvisning till unionsrättens företrädare framför nationell lag anser jag de olika utfall som kan komma av detta vara lika otillfredsställande som gällande uppenbarhetsrekvisitet. Det skulle strida mot likhetsprincipen om doktrinen om ”klart stöd” skulle kunna användas i de fall unionsrätten inte blir tillämplig men inte annars. Till våren kommer unionsrättens påverkan på dubbelbestraffningsförbudet klarna när EU-domstolen har lämnat förhandsavgörandet till Haparanda tingsrätt.

Jag anser, såsom påpekats av minoriteten i NJA 2010 s. 168 I & II, att *litis pendens*-regeln måste gälla när *res judicata*-regeln gäller. Det tar lång tid innan ett beslut om skattetillägg blir *res judicata* och därför undermineras regeln om *res judicata* om inte *litis pendens* blir tillämpligt. Lindkvist anför i en artikel att då det saknas en regel om *litis pendens* i EKMR bör *litis pendens*-regeln i 45 kap. 1 § rättegångsbalken kunna tillämpas.<sup>170</sup> Detta då EKMR ska tillförsäkra ett grundskydd för individen och det inhemska systemet därför måste kunna tillämpas om detta ger ett bättre skydd. Solna tingsrätt ansåg i mål B 8288-09<sup>171</sup> att det skulle strida mot konventionens syfte: att ge ett reellt och effektivt skydd, om man tolkade konventionen så att enbart *res judicata* skulle föreligga. Jag tycker det är viktigt att liksom Solna tingsrätt erinra sig syftet med konventionen och att komma ihåg att det är konventionsstaternas skyldighet att se till att skyddet som konventionen ger ska vara praktiskt och effektivt.

Som systemet ser ut idag blir det slumpartat vilken process som kommer före den andra. Det ska enligt min mening inte kunna bero på tidsmässig slump om den skattskyldige döms till en eller två påföljder. Det ger inte likhet inför lagen då två synbart lika fall kan komma att bedömas helt olika.<sup>172</sup> Det stora antalet underinstanser som dömt emot HD:s prejudikat tyder

---

<sup>167</sup> Se avsnitt 8.8.

<sup>168</sup> Se här och i det följande skiljaktig mening av Sundberg i mål B 801-09, Hovrätten för övre Norrland, 8 september 2010.

<sup>169</sup> Se avsnitt 3.5.2 ovan.

<sup>170</sup> Se Lindkvist: <http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Lindkvist.pdf>.

<sup>171</sup> Se avsnitt 8.4 ovan.

<sup>172</sup> Se skiljaktig mening av Marianne Lundius och Stefan Lindskog i NJA 2010 s. 168 I & II.



på att frågan om det svenska systemets överensstämmelse med EKMR och EU-rätten måste utredas. Jag anser det inte rättssäkert att utfallet för en skattskyldig ska bero av om domstolen väljer att följa den högsta instansens prejudikat eller ej. På detta sätt blir processen ett lotteri för den tilltalade som baseras på inom vilket geografiskt område brottet har begåtts och därmed vilken domstol som är behörig att pröva målet. Att straffet för skattebrott i många fall är ett flerårigt fängelsestraff belyser ytterligare det orimliga i detta.

Skattetilläggskommittén uttalade att Sverige inte ska balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot mänskliga rättigheter.<sup>173</sup> Asp anser i sin rättsfallsanalys av NJA 2010 s. 168 I och II att lagstiftaren stundtals kan anklagas för att vilja balansera på gränsen till vad som är tillåtet enligt konventionen.<sup>174</sup> Jag anser att Sverige som rättsstat snarast bör ändra lagstiftningen på skattetilläggsområdet så att denna överensstämmer med Europakonventionen.

## 9.2 De lege ferenda

Som konstaterats ovan är rättsläget gällande det svenska skattetilläggsförfarandets överensstämmelse med dubbelbestraffningsförbudet i EKMR mycket oklart. En översyn av lagstiftningen har påkallats från Skatteförfarandeutredningen, justitieråd, flertalet artikel-författare och inte minst regeringen som beslutat att tillsätta en utredning. Här följer några alternativa lösningar för en ny lagstiftning som skulle överensstämma med dubbelbestraffningsförbudet.

En lösning jag själv reflekterat över är att skattebrotts- och skattetilläggsförfarandet behålls som de är idag, med den skillnaden att båda prövas i allmän domstol. Om samma domstol bedömde den oriktiga uppgiften skulle detta göra att prövningen bara behövde ske en gång och detta skulle då lösa problemet med att den oriktiga uppgiften tas upp till prövning i två separata bedömningar. Frågan är dock om detta alternativ är praktiskt genomförbart sett till de allmänna domstolarnas arbetsbörda. Redan idag när förfarandena är uppdelade är väntetiderna i landets tingsrätter långa. Att skattetilläggsbehandlingen förlades till förvaltningsrätten pga. deras kompetens i skattefrågor ser jag som ett mindre problem då grunden till att det behövs en lagändring är att de allmänna domstolarna redan idag prövar oriktiga uppgifter i mål om skattebrott.

En alternativ lösning jag funderat på är att helt avskaffa skattetillägget och enbart döma de som begått skattebrott till straff för detta. Frågan här är dock om det skulle vara ekonomiskt försvarbart med hänsyn till hur stora summor som varje år tillfaller staten genom

---

<sup>173</sup> Se Axén Linderl & Leidhammar (2005) s. 78.

<sup>174</sup> Se Asp (2010).

skattetilläggen. År 2010 fattade Skatteverket 154 000 beslut om skattetillägg.<sup>175</sup> Den nya skatteförarandelagstiftningen syftar dock till att minska skattetilläggen. Det förefaller dessutom bättre att satsa på förebyggande arbete där syftet är att de skattskyldiga ska betala in rätt skatt från början, istället för att ta ut stora summor i tilläggsskatt när detta inte skett. Sverige är ett av få länder som använder sig av skattetillägg och kanske är det inte nödvändigt att behålla systemet.

Skattetilläggsförfarandet i Norge liknar det svenska.<sup>176</sup> Norge har till skillnad mot Sverige ansett att domen i *Zolotukhin* medfört att den praxis som funnits på skattetilläggsområdet har spelat ut sin roll. Riktlinjer för hur dessa frågor ska hanteras fortsättningsvis har därför utarbetats både av Riksadvokaten, som är den norska motsvarigheten till den svenske Riksåklagaren, och av det norska skatteverket. Dessa riktlinjer ger att åklagare och skattemyndigheten ska se till att den skattskyldige inte både döms för skattebrott och påförs skattetillägg i olika processer. Den norska regeringen har i ett förslag till ny lag<sup>177</sup> framfört att den norska skattemyndigheten antingen ska påföra tilläggsskatt eller anmäla den skattskyldige till polisen. Om den skattskyldige åtalas och döms till böter ska tilläggsskatten som annars skulle påförts ingå i bötesbeloppet. Döms den tilltalade till fängelse ska straffet kombineras med ekonomiska sanktioner. Detta är enligt min mening den bästa lösning som presenterats då den innebär att den oriktiga uppgiften endast bedöms en gång, att förfarandet fortfarande sker i den mest lämpade domstolen och att tillräckligt hårda sanktioner fortfarande åläggs den skyldige.

Vilken lösning som kommer att användas återstår att se, men någon förändring kommer med största säkerhet att ske efter att regeringens utredning är klar. Kanske kommer en ändring behöva ske innan dess då EU-domstolens prövning av det svenska skattetilläggsförfarandet väntas bli färdig under våren 2012. Att regeringen ansett frågan behöva utredas illustrerar det oklara rättsläge som råder. Någon utredning har i skrivande stund ännu inte tillsatts.

## 10 Slutsats

Europadomstolens avgörande i målet *Zolotukhin* har satt fart på den debatt om det svenska skattetilläggsförfarandet som länge förelegat. Trots att utfallet i domen inte följts av de svenska högsta instanserna har domen påverkat deras bedömningar och inte minst påverkat

---

<sup>175</sup> Skattestatistik årsbok 2011 s. 11.

<sup>176</sup> Se här och i det följande Almendal (2009-2010) s. 568 f.

<sup>177</sup> Se Ot. Prp. Nr 82, 2008-2009.

underinstansernas domslut. Trots att Sverige formellt sett inte är bundet av domen i *Zolotukhin* är det enligt min mening bra att den svenska lagstiftaren planerar att se över regleringen av skattetilläggen. Jag anser nämligen att det föreligger en överhängande risk att ED skulle underkänna den svenska ordningen om Sverige ställdes till svars inför domstolen.

Flera skäl har av de högsta instanserna anförts som försvar för det svenska systemet. Vilket skäl som än väljs kvarstår ändå det faktum att det nuvarande systemet genererar två fristående prövningar av den oriktiga uppgiften och detta kan enligt min mening inte accepteras i en rättsstat. Eftersom det är lagstiftaren och inte domstolarna som ska skapa lag kan jag ha förståelse för hur HD har bedömt frågan utifrån doktrinen om ”klart stöd”. Jag anser därför att det oklara rättsläget som råder på området enbart kan lösas helt genom en ändring av lagstiftningen.

Av de alternativa lösningar på nytt skattetilläggssystem som angetts i uppsatsen anser jag den norska modellen vara den bästa då den kombinerar ett rättssäkert förfarande med ekonomiska överväganden samt fortfarande låter skattetillägg respektive skattebrott bedömas i den domstol som är bäst lämpad att göra detta. Jag ser med spänning fram emot resultatet av den utredning som regeringen ska tillsätta.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

### Förarbeten

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

Prop. 1989/90:74 Om ny taxeringslag m.m.

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

Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

SOU 1986:1. Översyn av Rättegångsbalken 2: Högsta domstolen och rättsbildningen

SOU 2009:58. Skatteförfarandet

Skatteutskottets betänkande 2011/12:SkU3

### Skatteverket

SKV 555, Utgåva 5,Handledning för mervärdesskatteförfarandet, 2004

SKV 231, Utgåva 2,Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009

SKV 152, Utgåva 14, Skattestatistisk årsbok, Skatter i Sverige, 2011

### Europeiska kommissionen

KOM(2010) 573 slutlig, Strategi för Europeiska unionens konkreta tillämpning av stadgan om de grundläggande rättigheterna

## Artiklar

Almendal, T. S. (2009-2010). Ne bis in idem - ett nytt rättsläge? *JT*, ss. 549-570.

[Citeras Almendal (2009-2010)]

Almendal, T. S. (2010). Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar. *SvSKT*, ss. 5-30.

[Citeras Almendal (2010)]

Asp, P. (den 7 april 2010). Ne bis in idem: samma sak – men inte nödvändigtvis två gånger?

*InfoTorg Juridik*.

[Citeras Asp (2010)]

Asp, P. (2010-2011). Inte bis in idem? *JT*, ss. 102-110.

[Citeras Asp (2010-2011)]

- Bernitz, U. (2008). EU:s nya rättighetsstadga - hur kommer den att tillämpas? *ERT*, ss. 73-83.  
[Citeras Bernitz (2008)]
- Bylander, E. (2010-2011). Högsta domstolens dubbelbestraffningsbeslut som bidrag till ledning av rättstillämpningen. *JT*, ss. 111-116.  
[Citeras Bylander (2010-2011)]
- Cameron, I. (2010-2011). Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur ett konstitutionellt perspektiv. *JT*, ss. 117-123.  
[Citeras Cameron (2010-2011)]
- Gulliksson, M. (2009-2010). Regeringsrätten, skattetilläggen och Zolotukhin-avgörandet. *JT*, ss. 653-665.  
[Citeras Gulliksson (2009-2010)]
- Norberg, C., & Nyquist, K. (2009). "In Sweden we have a system..." - Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. *SN*, ss. 714-720. Hämtad från FAR Komplet.   
[Citeras Norberg & Nyquist (2009)]
- Palm, E. (2011). Europakonventionen och skattetillägg. *ERT*, ss. 15-26.  
[Citeras Palm (2011)]
- Påhlsson, R. (2004). Om likhet inför skattelag. *SN*, ss. 667-674.  
[Citeras Påhlsson (2004)]
- Zetterquist, O. (2010). Högsta domstolens och Regeringsrättens bedömning av förenligheten av det svenska skattetillägget/skattebrottet med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. *ERT*, ss. 592-599.  
[Citeras Zetterquist (2010)]
- Åhman, K. (2010). Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning. *SvSkT*, ss. 104-116.  
[Citeras Åhman (2010)]

## Litteratur

- Almendal, T. S. (2005). *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Stockholm: Norstedts.  
[Citeras Almendal (2005)]
- Almgren, K., & Leidhammar, B. (2004). *Skatteprocessen*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Almgren & Leidhammar (2004)]

- Almgren, K., & Leidhammar, B. (2006). *Skattetillägg och skattebrott*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Almgren & Leidhammar (2006)]
- Axén Linderl, A., & Leidhammar, B. (2005). *Skattetillägg och rättssäkerheten*. Malmö: Liber.  
[Citeras Axén Linderl & Leidhammar (2005)]
- Bergström, C., & Hettne, J. (2010). *Lissabonfördraget*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Bergström & Hettne (2010)]
- Bernitz, U. (2002). *Sverige och europarätten*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Bernitz (2002)]
- Danelius, H. (2007). *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Danelius (2007)]
- Ekelöf, P., Bylund, T., & Edelstam, H. (2006). *Rättegång III*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Ekelöf, Bylund och Edelstam (2006)]
- Lehrberg, B. (2010). *Praktisk juridisk metod*. Uppsala: I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB.  
[Citeras Lehrberg (2010)]
- Leidhammar, B., & Lindkvist, G. (2010). *Bevisprövning i mål om genomsyn*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Leidhammar & Lindkvist (2010)]
- Lindell, B., Eklund, H., Asp, P., & Andersson, T. (2005). *Straffprocessen*. Uppsala: Iustus.  
[Citeras Lindell, Eklund, Asp & Andersson (2005)]
- Moëll, C. (2003). *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Lund: Juristförlaget i Lund.  
[Citeras Moëll (2003)]
- Nergelius, J. (2010). *Svensk statsrätt*. Lund: Studentlitteratur.  
[Citeras Nergelius (2010)]
- Nilsson, M., & Lundberg, J. (2010). *Europarätten*. Stockholm: Jure.  
[Citeras Nilsson & Lundberg (2010)]
- Nowak, K. (2003). *Oskyldighetspresumtionen*. Stockholm: Norstedts Juridik.  
[Citeras Nowak (2003)]
- O'Boyle, M., Harris, D., Bates, E., & Buckley, C. (2009). *Law of the European Convention on Human Rights*. Oxford: Oxford University Press.  
[Citeras O'Boyle, Harris, Bates & Buckley (2009)]

Påhlsson, R. (2011). *Konstitutionell skatterätt*. Uppsala: Iustus förlag.

[Citeras Påhlsson (2011)]

## **Elektroniska källor**

Council of Europe, Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (18/12 2011)

<http://conventions.coe.int/treaty/en/Reports/Html/117.htm>

Det kongelige finansdepartement, Ot. Prp. Nr 82, 2008-2009 Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) (18/12 2011)

<http://www.regjeringen.no/pages/2179589/PDFS/OTP200820090082000DDDPDFS.pdf>

Europaparlamentet, EU ansluter sig till Europakonventionen för mänskliga rättigheter, 11/5 2010 (14/12 2011), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?language=sv&type=IM-PRESS&reference=20100507STO74260>

Gustav Lindkvist, Rättskraft utan kompletterande regel om litispensens – dubbelbestraffningsförbudets akilleshäla, Skattenytt 2010 (15/12 2011)

<http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Lindkvist.pdf>

Hans Hellberg och Tom Knutson, Hur sköter HD sin uppgift som prejudikatbildande instans? Advokaten nr 4 2003 (18/12 2011)

<http://www.advokatsamfundet.se/Advokaten/Tidningsnummer/2003/Nr-4-2003-Argang-69/Hur-skoter-HD-sin-uppgift-som-prejudikatbildande-instans/>

# Rättsfallsförteckning

## Svenska domstolar

### Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622

NJA 2004 s 176

NJA 2004 s 840 I och II

NJA 2010 s. 168 I och II

Beslut i mål B 3553-10, den 15 oktober 2010

### Hovrätterna

Hovrätten för västra Sverige, mål B 1823-09, den 29 oktober 2009

Göta Hovrätt, mål B 6-09, den 30 oktober 2009

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

Hovrätten för övre Norrland, skiljaktig mening, mål B 801-09, den 8 september 2010

Svea hovrätt, mål Ö 4147-10, den 1 november 2010

Hovrätten för västra Sverige, mål Ö 4435-10, den 20 januari 2011

Svea hovrätt, mål B 6398-10 den 14 februari 2011

### Tingsrätterna

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

Södertörns tingsrätt, mål B 15249-09, den 24 juni 2010.

Stockholms tingsrätt, mål B 12196-09, den 14 september 2010.

Varbergs tingsrätt, mål B 2501-09, den 26 oktober 2010.

Varbergs tingsrätt, mål B 303-11, den 16 juni 2011

Haparanda tingsrätt, mål B 550-09, den 2 november 2010

### Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref 42

RÅ 2000 ref. 66

RÅ 2009 ref. 94

### Riksåklagaren

Överklagande ÅM 2009/6756, den 26 november 2009



## **Internationella och utländska domstolar**

### **EU-domstolen**

Begäran om förhandsavgörande, C-617/10 Åkerberg Fransson, den 11 november 2011

Mål C-436/04, van Esbroeck (ECR 2006 s. I-2333) den 9 mars 2006

Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L (REG 1964, s. 585) den 15 juli 1964

### **Europadomstolen**

Engel m.fl. mot Nederländerna, 5100/71;5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72 (Europadomstolen den 8 juni 1976)

Janosevic mot Sverige, 34619/97 (Europadomstolen den 23 juli 2002)

Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, 36985/97 (Europadomstolen den 23 juli 2002)

Rosenquist mot Sverige, 60619/00 (Europadomstolen den 14 september 2004)

Nilsson mot Sverige, 73661/01, (Europadomstolen den 13 december 2005)

Carlberg mot Sverige, 9631/04, (Europadomstolen den 27 januari 2009)

Zolotukhin mot Ryssland, 14939/03 (Europadomstolen den 10 februari 2009)

Ruotsalainen mot Finland, 13079/03 (Europadomstolen den 16 juni 2009)

# Information

Registrering på kursen Examensarbetet: augusti 2011 (kursstart 31/8)

Ej omregistrering

Examination: Opponering den 18 januari 2012