

2010-11-02

B 550-09  
Akt. ....  
Aktbil 17

## Begäran om förhandsavgörande

Tingsrätten har med stöd av artikel 267 i EUF-fördraget beslutat inhämta förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol beträffande följande

### Frågor

1. Enligt svensk rätt måste det finnas klart stöd i Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) eller Europadomstolens praxis för att en nationell domstol ska kunna åsidosätta nationella bestämmelser som kan misstänkas strida mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, och således även kan misstänkas strida mot artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000 (EU-stadgan). Är ett sådant villkor för åsidosättande i nationell rätt förenlig med EU-rätten och särskilt dess allmänna principer, bl.a. om EU-rättens företräde och direkta effekt?
2. *Skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen i skilda förfaranden*
  - a) Är det förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan att uppta ett åtal om grovt skattebrott till prövning, när den tilltalade tidigare ålagts en i ett administrativt förfarande bestämd påföljd (skattetillägg) i anledning av samma objektiva handlande?
  - b) Påverkas svaret på fråga 2 a) av det förhållandet att det både enligt straffrättsliga och skatterättsliga bestämmelser ska ske en samordning av dessa sanktioner, så att det finns möjlighet för allmän domstol att sätta ned påföljden i brottmålet med beaktande av att den tilltalade även ålagts skattetillägg eller, i förekommande fall, vice versa?
  - c) Påverkas svaret på fråga 2 a) av att det vore möjligt att undvika förbudet mot dubbelbestraffning utan att förändra den sammanlagda reaktion som den enskilde drabbas av, genom att överföra beslutsfattandet om skattetillägg från Skatteverket och, i förekommande fall, förvaltningsdomstol till att beslutas av allmän domstol i samband med prövningen av åtalet för skattebrott?

## Bakgrund och omständigheter

1. Hans Åkerberg Fransson, som den 9 juni 2009 åtalats vid Haparanda tingsrätt för bl.a. grovt skattebrott, ålades dessförinnan genom beslut av Skatteverket att betala skattetillägg (en administrativ sanktionsavgift, se nedan under rubriken Relevant svensk lagstiftning) jämte ränta enligt lag.
2. Åtalet mot Hans Åkerberg Fransson för grovt skattebrott rör enligt åklagarens stämningsansökan följande gärning:

### ”Inkomst av näring

Hans Åkerberg Fransson har för inkomståret 2004 ingett självdeklaration 2005-05-02 och för inkomståret 2005 ingett självdeklaration 2006-05-02 till Skatteverket i Sundsvall, och i dessa lämnat oriktiga uppgifter enligt följande.

För inkomståret 2004 (taxeringsår 2005) har angetts inkomst av näringsverksamhet med för lågt belopp vilket medfört fara för att skatter och avgifter ska undandras det allmänna med inkomstskatt på 259 143 kr samt moms med 60 000 kr.

För inkomståret 2005 (taxeringsår 2006) har angetts inkomst av näringsverksamhet med för lågt belopp vilket medfört fara för att skatter och avgifter ska undandras det allmänna med inkomstskatt på 220 083 kr samt moms med 87 550 kr.

### Arbetsgivaravgifter

Han har vidare underlåtit att inge skattedeclarationer avseende arbetsgivaravgifter vilket medfört fara för att arbetsgivaravgifter undandras det allmänna enligt följande.

Redovisningsperiod	Deklarationsdag	Summa
oktober 2004	12 november	35 690 kr
oktober 2005	12 november	35 862 kr

Brotten är att bedöma som grova eftersom det rör mycket betydande belopp, ingått som ett led i systematiskt brottslighet och genomförts i stor omfattning.”

3. Hans Åkerberg Fransson ålades genom Skatteverkets beslut den + skattetillägg med + kr för inkomståret 2004 och + kr för inkomståret 2005, jämte viss ränta. Besluten om skattetillägg har/har inte vunnit laga kraft. ÅKLAGAREN BÖR KLARGÖRA HUR DET FÖRHÅLLER SIG I DENNA DEL.
4. Beslutet om skattetillägg omfattade de objektiva omständigheter som ligger till grund för åtalet för grovt skattebrott.
5. Fråga har mot denna bakgrund uppkommit huruvida åtalet mot Hans Åkerberg Fransson ska avvisas på den grunden att han i ett annat förfarande straffats för samma

brott i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan (nedan kallat förbudet mot dubbelbestraffning). Tingsrätten har att pröva den frågan utan särskilt yrkande av part.

## Relevant svensk lagstiftning

### Skattebrott

6. I 2 § skattebrottslagen (1971:69) föreskrivs följande:

Den 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 döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.

7. I 4 § skattebrottslagen föreskrivs följande:

Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömning om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

### Skattetillägg

8. I 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) föreskrivs följande:

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

9. I 5 kap. 4 § taxeringslagen föreskrivs bl.a. följande:

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–5 och som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make. I fråga om mervärdesskatt är skattetillägget tjugo procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Skattetillägget ska beräknas efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem procent när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret.

...

10. I 5 kap. 14 § taxeringslagen, som tillämpas när det gäller skattetillägg, föreskrivs följande:

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

...

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

...

3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

### Relevanta unionsrättsliga bestämmelser

11. Artikel 6 EU har följande lydelse:

”1. Unionen ska erkänna de rättigheter, friheter och principer som fastställs i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000, anpassad den 12 december 2007 i Strasbourg, som ska ha samma rättsliga värde som fördragen.

...

3. De grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, ska ingå i unionsrätten som allmänna principer.”

12. Artikel 50 i EU-stadgan har följande lydelse:

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

## Behovet av förhandsavgörande

13. Högsta domstolen har i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II prövat huruvida åtal för grovt skattebrott skulle avvisas på grund av att respektive tilltalad tidigare ålagts att betala skattetillägg genom i administrativ ordning fattade beslut. Prövningen skedde mot bakgrund av Europadomstolens avgöranden i målen *Zolotukhin* mot Ryssland (no. 14939/03, den 10 februari 2009, nedan kallat *Zolotukhin*) och *Ruotsalainen* mot Finland (no. 13079/03, den 16 juni 2009, nedan kallat *Ruotsalainen*). Högsta domstolen har sammanfattat sin bedömning på följande sätt.

”34. Europadomstolens dom i fallet *Zolotukhin* och de efterföljande domar där slutsatserna i den domen bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma ”brott” enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses överspelad.

35. Det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma ”brott”.

36. Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen.

37. En förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

38. Det saknas sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden.

39. Det har inte framkommit några andra omständigheter som ger anledning att göra den bedömningen att bestämmelsen i artikel 4 protokoll 7 medför att det föreligger hinder mot att pröva åtalet ... .”

14. Det följer av den straffrättsliga likabehandlingsprincipen att om ett åtal för skattebrott, i en situation när EU-rätten är tillämplig, ska avvisas på grund av att det skulle strida mot förbudet mot dubbelbestraffning till följd av att den tilltalade tidigare ålagts skattetillägg för samma handlande som avses med åklagarens gärningspåstående, måste alla åtal för skattebrott där förbudet mot dubbelbestraffning på motsvarande sätt aktualiseras avvisas. Av samma skäl är det inte möjligt att enbart i situationer där EU-rätten inte direkt aktualiseras bedöma frågan om åtalet ska avvisas med hänvisning till förbudet mot dubbelbestraffning utifrån det i svensk rättspraxis fastslagna kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis (nedan kallat kravet på klart stöd).

15. Även om inte de skatteregler som åklagaren påstår har åsidosatts har antagits för att införliva någon specifik EU-rättslig bestämmelse eller på annat sätt skulle aktualisera tillämpningen av materiella EU-rättsliga bestämmelser, såsom regler om fri rörlighet, står det helt klart att det förekommer eller kommer att förekomma situationer som aktualiserar tillämpningen av materiella EU-rättsliga bestämmelser och som är eller blir föremål för både beslut om skattetillägg och åtal för skattebrott. Det är inte rimligt att avvakta förekomsten av ett sådant mål för att avgöra huruvida EU-rätten utgör hinder för rådande svensk rättstillämpning (se punkt 13 ovan). Det skulle nämligen kunna leda till att enskilda tills en sådan situation uppkommer döms för brott enligt åtal som det senare konstateras borde ha avvisats.
16. Även Regeringsrätten (RÅ 2009 ref. 94) har, i anledning av Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin* m.fl. avgöranden, haft att ta ställning till huruvida systemet med fastställande av skattetillägg och straffrättslig påföljd i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Regeringsrätten anförde att det enligt såväl skatterättsliga som straffrättsliga bestämmelser ska de reaktioner som skattetillägget och straffrättslig påföljd innebär samordnas, så att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare anförde Regeringsrätten att Sverige har ett system med allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar och att ”den sakkunskap som byggts upp i de olika domstolarna tagits tillvara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter”. Regeringsrätten gjorde mot den bakgrunden och med hänvisning till Europadomstolens avgöranden i målen *Ponsetti* och *Chesnel* mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, *Rosenquist* mot Sverige, beslut den 14 september 2004 och *Synnelius* mot Sverige, beslut den 17 juni 2008, bedömningen att den svenska ordningen var förenlig med förbudet mot dubbelbestraffning.
17. För det fall att systemet med fastställande av skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning medför ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg att åtalet för skattetillägg ska avvisas med hänvisning till bestämmelsen i rättegångsbalken om *res judicata* (30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken). När beslutet har fattats men inte vunnit laga kraft ska åtalet

istället avvisat med hänvisning till bestämmelsen i rättegångsbalken om lis pendens (45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken). Tingsrätten har att självmant pröva dessa frågor.

18. För att tingsrätten ska kunna avgöra målen har den att ta ställning till dels huruvida det i svensk rätt tillämpade kravet på klart stöd är förenligt med EU-rätten, dels huruvida förbudet mot dubbelbestraffning medför att åtalen ska avvisas. Det är mot den bakgrunden nödvändigt med ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

### **Parternas argument avseende tingsrättens frågor**

*Åklagaren*

*Hans Åkerberg Fransson*

### **Närmare beskrivning av svensk rätt och tingsrättens bedömning av frågorna**

19. Den 1 december 2009 trädde Lissabonfördraget i kraft. I och med Lissabonfördraget (närmare bestämt artikel 6 EUF) fick bl.a. artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000, som har motsvarande innebörd som det i Europakonventionen intagna förbudet mot dubbelbestraffning, samma rättsliga värde som de grundläggande EU-fördragen. Det finns således ett EU-rättsligt förbud mot dubbelbestraffning av, i vart fall såvitt nu är aktuellt, samma innebörd som förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen. Det kan inte råda någon tvekan om att detta EU-rättsliga förbud mot dubbelbestraffning är sådant att det omfattas av de EU-rättsliga principerna om företräde och direkt effekt. I själva verket har rättsläget enligt tingsrättens mening inte egentligen förändrats genom Lissabonfördraget, eftersom motsvarande synsätt framgår av EU-domstolens praxis från tiden före Lissabonfördraget trädde i kraft (se t.ex. dom av den 29 juni 2006 i mål C-308/04 P, SGL Carbon mot kommissionen, REG 2006, s. I-5977, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Det som förändrats med Lissabonfördraget är dock att rättsläget numera klart och tydligt framgår av de grundläggande fördragen, vilka ratificerats av den svenske lagstiftaren.

20. Tingsrätten kommer nedan närmare att beröra innehållet i svensk rätt och tingsrättens egen bedömning av de frågor som hänskjuts för förhandsavgörande.

*Fråga 1 – kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis*

21. Det i svensk rättspraxis uppställda kravet på klart stöd innebär att en svensk domstol inte ska göra någon egen fullständig prövning av huruvida en viss rättsregel ska anses strida mot en bestämmelse i Europakonventionen, t.ex. förbudet mot dubbelbestraffning, utan bara pröva huruvida det finns klara belägg i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att en regel såsom den ifrågavarande strider mot t.ex. förbudet mot dubbelbestraffning. En svensk domstol är enligt denna rättspraxis således förhindrad att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida en sådan konventionsrättslig bestämmelse som förbudet mot dubbelbestraffning medför hinder mot att uppta ett åtal till sakprövning. Prövningen synes snarast likna den som görs när utländsk rätt ska tillämpas i svensk domstol, d.v.s. att innebörden av förbudet mot dubbelbestraffning prövas som en bevisfråga och inte som en rättsfråga.
22. En sådan ordning är enligt tingsrättens mening inte förenlig med de grundläggande principerna för EU-rättens förhållande till nationell rätt och nationella domstolars roll i systemet. Förbudet mot dubbelbestraffning är av sådan art att det ger upphov till rättigheter för enskilda som kan göras gällande i nationell domstol. De rättigheter som genom förbudet mot dubbelbestraffning aktualiseras i förevarande mål gäller för Hans Åkerberg Fransson i förhållande till staten. Förbudet mot dubbelbestraffning utgör en del av EU:s primärrätt. Det ankommer på medlemsstaternas domstolar att självmant pröva huruvida systemet med fastställande av skattetillägg och påföljd enligt skattebrottslaggen i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning, och att i förekommande fall åsidosätta de nationella rättsregler som hindrar en sådan fullständig prövning.
23. Det kan vidare ifrågasättas om det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd är förenligt med den folkrättsliga principen, uttryckt i artikel 31 § 1 i Wienkonventionen om traktaträtten, att en konvention ska tolkas lojalt mot bakgrund av dess syfte och ändamål (den så kallade *living instrument* doktrinen). Europadomstolen framhöll i punkt 80 i domen i målet *Zolotukhin* bl.a. att "...the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical



and illusory. It is a living instrument which must be applied in the light of present-day conditions...”.

24. Kravet på klart stöd förefaller även gå emot den subsidiaritetsprincip som Europakonventionen vilar på och som kommer till uttryck i dess krav på uttömmande av nationella rättsmedel. De rättigheter som följer av konventionen ska i första hand säkerställas av konventionsstaternas egna domstolar. Prövningen i Europadomstolen är i denna mening subsidiär till prövningen i konventionsstaterna. Samma synsätt ligger till grund för kravet i artikel 13 att konventionsstaterna ska tillhandahålla effektiva rättsmedel för säkrandet av konventionsrättigheterna.
25. Det finns ingenting i EU-domstolens praxis som tyder på att EU-rättsliga överväganden skulle ge nationella domstolar ett större utrymme än den som följer av Europakonventionen och folkrätten att tillämpa en sådan restriktiv ordning som kravet på klart stöd innebär. Tvärtom innebär principerna om EU-rättens företräde och direkta effekt att utrymmet för en sådan rättstillämpning är i stort sett obefintligt.
26. Enligt tingsrättens mening bör, mot denna bakgrund, den första tolkningsfrågan besvaras så, att ett villkor såsom det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot förbudet mot dubbelbestraffning är inte förenligt med EU-rätten.

*Fråga 2 – huruvida systemet med fastställande av skattetillägg och påföljd enligt skattebrottslagen i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning*

27. Det svenska systemet med skattetillägg infördes 1972 samtidigt som reglerna för skattebrott reformerades och förbehölls de grövre fallen av oriktigt uppgiftslämnande vid beskattningen. Av förarbetena till reformen (SOU 1969:42 och prop. 1971:10) framgår bl.a. följande. Den tidigare skattestrafflagen hade kritiserats i flera avseenden i fråga om systematik, likformighet och effektivitet. Införandet av ett administrativt påföljdssystem skulle ha flera fördelar. Åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna kunde befrias från en mängd ärenden av mindre betydelsefull art. Vidare nämndes att den chikan som många upplevde vid ingripande från åklagarmyndighetens sida skulle försvinna i de fall det var kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Vissa förfaranden, som då inte omfattades av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kunde avkriminaliseras.

28. Det huvudsakliga syftet med att införa skattetillägg var således att avkriminalisera sådana handlingar som det inte var kriminalpolitiskt motiverat att hantera inom ramen för ett brottmålsförfarande. Tanken bakom införandet av skattetillägget var vidare att man ville åstadkomma en jämnare, mer frekvent och mer rättvis reaktion mot skattskyldiga som inte iakttar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Genom skattebrottslagen skärptes samtidigt påföljderna för brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Meningen var att det straffrättsliga systemet skulle reserveras för allvarliga överträdelse av dessa författningar. Vid mindre allvarliga överträdelse skulle påförande av skattetillägg utgöra en tillräcklig reaktion. Skattetillägg skulle dock kunna påföras även i de fall en straffrättslig reaktion kom till användning.
29. Skattetillägg kan påföras en skattskyldig för bl.a. lämnande av oriktiga uppgifter. Till skillnad från skattebrottet finns inget krav på fara för skatteundandragande utan det är tillräckligt att en oriktig uppgift lämnas. Det finns heller inget krav på uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg ska utgå. Efter de ändringar i lagstiftningen som tillämpades för första gången vid 2004 års taxering utvidgades möjligheterna till befrielse från skattetillägg, bl.a. på så sätt att sådan befrielse (eller nedsättning) kan ske när den skattskyldige dömts till påföljd enligt skattebrottslagen.
30. Tingsrätten återkommer nedan till den betydelse som det har för bedömningen att det grundläggande syftet med systemet med skattetillägg är att avkriminalisera sådana handlingar som inte kan sägas utgöra brott i egentlig mening.
31. När det gäller frågan om den närmare omfattningen av förbudet mot dubbelbestraffning noterar tingsrätten följande.
32. Europadomstolens dom i fallet *Zolotukhin* och de efterföljande domar där slutsatserna i den domen bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma "brott" enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses överspelad. Det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avser samma "brott".
33. EU-domstolen har intagit en liknande ståndpunkt i sin rättspraxis rörande det förbud mot dubbelbestraffning som framgår av artiklarna 54 och 71 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet. Den har i dom den 9 mars 2006 i mål C-436/04, Van Esbroeck (REG 2006 s. I-2333) fastslagit att det kriterium som är relevant för

- tillämpningen av detta förbud mot dubbelbestraffning är huruvida sakförhållandena är identiska i den meningen att de består av en rad sinsemellan oskiljaktiga omständigheter, oberoende av omständigheternas rättsliga kvalificering eller det rättsliga intresse som skyddas. EU-domstolen har sålunda tagit ställning för ett synsätt som helt baserar sig på de faktiska gärningarna och avvisar alltså rättslig klassificering av sådana gärningar som irrelevant.
34. Tingsrätten drar mot den bakgrunden slutsatsen att det inte kan råda någon tvekan om att det rör sig om samma sak (*idem*) när åtal väcks för skattebrott och den tilltalade tidigare ålagts skattetillägg för samma oriktiga uppgiftslämnande.
35. Högsta domstolen har emellertid i de ovannämnda rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II framhållit att "Europadomstolens nya praxis när det gäller vad som utgör samma "brott" kan emellertid inte anses ha minskat de möjligheter som enligt tidigare praxis har ansetts föreligga att ha flera sanktioner för samma "brott" som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen" (punkt 19). Det framstår som oklart om Högsta domstolen i den därpå följande delen av domen menar att det inte klart framgår att det, när åtal väcks för skattebrott trots tidigare beslut om skattetillägg, verkligen rör sig om dubbel lagföring (*bis*) i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning, eller om Högsta domstolen menar att det trots att det rör sig om dubbel lagföring för samma sak kan vara tillåtet inom ramen för förbudet mot dubbelbestraffning.
36. Tingsrätten återkommer nedan till den senare hypotesen. När det gäller frågan huruvida det rör sig om dubbel lagföring konstaterar tingsrätten att även om en förvaltningsdomstol efter en prövning av en skatteuppgift beslutat om ett skattetillägg, kommer ett efterföljande åtal för samma uppgiftslämnande både formellt och reellt att leda till en obegränsat ny prövning av gärningen (uppgiftslämnandet). Det är alltså sakligt sett fråga om ett nytt och fristående förfarande i den allmänna domstolen. Detta gäller också i förhållande till ett beslut om skattetillägg som inte överklagats till förvaltningsdomstol. Det torde redan av det skälet inte föreligga något tvivel om att det verkligen är fråga om dubbel lagföring i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning.
37. Enligt tingsrättens mening bör således fråga 2 a) besvaras så, att det inte är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan att uppta ett åtal om grovt skattebrott till prövning, när den tilltalade tidigare ålagts en i ett administrativt förfarande bestämd påföljd (skattetillägg) i anledning av samma objektiva handlande.

38. De följande två delarna av fråga 2 tar sikte på sådana förhållanden som skulle kunna motivera den svenska ordningen, trots att de formella villkoren för tillämpning av förbudet mot dubbelbestraffning är uppfyllda.
39. Den första frågan är om det förhållandet att det är förutsett av lagstiftaren att den myndighet eller domstol som fattar beslut i det andra förfarandet (vilket nästan alltid är allmän domstol när prövning sker av åtal för skattebrott) ska säkerställa att den sammantagna reaktionen på det felaktiga uppgiftslämnandet blir rimlig, för allmän domstols del genom att det tidigare beslutade skattetillägget beaktas när påföljden för skattebrott bestäms (jfr det ovannämnda rättsfallet RÅ 2009 ref 94).
40. Skatteförfarandeutredningen (SOU 2009:58) behandlade bl.a. frågan om förbudet mot dubbelbestraffning. Utredningen avlämnade sitt betänkande efter Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin*. Den ansåg sig dock inte ha möjlighet att inom återstående utredningstid utforma ett förslag till ett nytt sanktionssystem. I betänkandet framhölls emellertid att den norska regeringen lagt fram ett förslag om ändring av motsvarande norska regler (tilläggsskatt). Enligt det förslaget ska skattemyndigheten välja mellan att påföra tilläggsskatt eller att göra en anmälan till polisen. Om den straffrättsliga vägen väljs ska den tilläggsskatt som annars hade påförts inkluderas i boten. Vid fängelsestraff ska straffet kombineras med en ekonomisk sanktion.
41. Johan Munck i SvJT, senaste numret – samma slutsats.
42. Enligt tingsrättens mening står det mot denna bakgrund klart att det knappast kan vara motiverat att åsidosätta förbudet mot dubbelbestraffning av det skälet att det ändå ska ske en samordning av påföljderna i de olika förfarandena, eftersom samma ändamål uppenbart och utan fara för systemet som sådant skulle kunna uppnås med den relativt enkla åtgärd som belysts i punkterna 40 och 41 ovan.
43. Den andra frågan är om det trots att det rör sig om dubbel lagföring för samma sak kan vara tillåtet inom ramen för förbudet mot dubbelbestraffning att ha flera sanktioner för samma gärning som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. Högsta domstolen har i de ovannämnda rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II, punkterna 33 och 36, framfört tvivel om att detta inte skulle vara uteslutet, vilket är vad den grundat sitt avgörande på.
44. Högsta domstolen har därvid hänvisat till vissa avgöranden i Europadomstolen rörande möjligheterna till ytterligare reaktioner på samma handlande, och sammanfattade sin bedömning av dessa avgöranden så, att det ”torde krävas att det dubbla förfarandet varit förutsebart och att det finns ett tillräckligt nära tidsmässigt

och sakligt samband mellan förfarandena” för att det enligt konventionsrätten skulle vara tillåtet med ytterligare reaktioner, fastställda av annat organ vid senare tillfälle.

45. Enligt tingsrättens mening måste en grundläggande förutsättning för att det ska kunna anses vara fråga om ett tillåtet sådant påföljdsförfarande och inte ett i förhållande till det första förfarandet nytt straffrättsligt förfarande i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning vara, att det andra förfarandet (här det som föranleds av åtalet för skattebrott, dvs. förevarande mål) inte innebär en obegränsat förnyad prövning av ”brottet” eller gärningen (här den oriktiga uppgiften), utan att det förfarandet i princip endast rör frågan huruvida en ytterligare påföljd ska dömas ut på grundval av ansvarsbedömningen i det första förfarandet (här det förfarande som resulterat i beslutet om skattetillegg). Skulle nämligen – om än endast under vissa förutsättningar – en obegränsat förnyad prövning av samma ”brott” kunna ske i ett andra förfarande står det i direkt strid mot ordalagen i såväl artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som artikel 50 i EU-stadgan.
46. Delfrågorna 2 b) och 2 c) bör således besvaras nekande.
47. Tingsrätten anser således att det svenska systemet med påförande av skattetillegg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är oförenligt med förbudet mot dubbelbestraffning.

#### Några avslutande reflexioner

48. Enligt tingsrättens mening står det alltså fullständigt klart att en tillämpning i förevarande mål av det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd inte är förenligt med EU-rätten. Detta följer av allmänna EU-rättsliga principer, men också av den så kallade *living instrument* doktrinen i konventionsrätten. Härav torde följa att kravet på klart stöd måste utmönstras ur svensk rätt. Det kanske kunde sägas att detta gör våld på balansen mellan den svenske lagstiftaren och våra domstolar.
49. Tingsrätten anser dock att det finns en alternativ metod som bättre skulle anknyta till såväl EU-rätten som konventionsrätten, nämligen att bedöma huruvida Sverige har haft något utrymme för skönsässig bedömning/handlingsutrymme (eng. *margin of appreciation*) vid implementeringen av den rättighet som följer av Europakonventionen eller EU-stadgan (jfr t.ex. domstolens dom av den 18 oktober 2001 i mål C-441/99, Soghra Gharehveran, REG 2001, s. I-7687, punkterna 37–46), utan att därmed sätta domstolarna i lagstiftarens ställe. Utrymmet för skönsässig bedömning torde vara försvinnande litet när det gäller implementering av den rätt som

följer av förbudet mot dubbelbestraffning, medan det kan vara betydligt större när det gäller rättigheter av andra slag. En sådan metod skulle alltså likna det i svensk rätt tillämpade kravet på klart stöd, men också på ett mer konkret sätt innefatta ett hänsynstagande till utformningen av och innehållet i den konkreta rättighet varom fråga är.

50. Det kan vidare sägas att frågan huruvida det svenska systemet med påförande av skattetillägg och fastställande av ansvar enligt skattebrottslagen i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning rönt en uppmärksamhet och medfört konsekvenser i en omfattning som vida överstiger vad som är motiverat. Skattebrott är visserligen en både allvarlig och frekvent förekommande form av brottslighet, men det står enligt tingsrättens mening klart att lagstiftaren – t.ex. på samma sätt som skett i norsk rätt – tämligen enkelt skulle ha kunnat undvika en stor del av de problem som uppstått genom att ändra lagstiftningen så att beslut om skattetillägg kan fattas inom ramen för brottmålsförfarandet i de fall det rör sig om så allvarliga fel att det är motiverat att utkräva ansvar enligt skattebrottslagen.
51. En lagändring i enlighet med det nu sagda skulle inte påverka den sammantagna reaktionen för en enskild person som lämnat oriktiga skatteuppgifter, en sammantagen reaktion som för övrigt knappast kan sägas utgöra någon orimlig bestraffning. Det kan mot den bakgrunden möjligen synas väl formalistiskt att underkänna det svenska systemet med skilda förfaranden för påförande av skattetillägg och ansvar för skattebrott. Det är emellertid betydelsefullt att inte utan mycket goda skäl undergräva de allmänna principer som kommer till uttryck i sådana grundläggande rättigheter som anges i Europakonventionen och EU-stadgan, såsom förbudet mot dubbelbestraffning. Då det inte synes möta några allvarigare hinder att åstadkomma det av den svenske lagstiftaren eftersträvade resultatet utan att åsidosätta förbudet mot dubbelbestraffning måste det svenska systemet enligt tingsrättens mening anses vara oproportionerligt i förhållande till det eftersträvade ändamålet.
52. Slutligen ska det framhållas att frågan huruvida det svenska systemet med separata förfaranden för skattetillägg och ansvar för skattebrott är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning berör ett mycket stort antal pågående mål i svenska domstolar och ett mycket stort antal brottsutredningar och förundersökningar hos polis och åklagare.