

# HÖGSTA DOMSTOLENS BESLUT

meddelat i Stockholm den 31 mars 2010

Mål nr

B 2509-09

## KLAGANDE

LW

Ombud: Jur.kand. OL

## MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## SAKEN

Grovt skattebrott

## ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2009-04-28 i mål B 2575-08

## HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta domstolen förklarar att bestämmelsen i artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen inte medför att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla åtalet mot LW för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts honom.

Högsta domstolen meddelar inte prövningstillstånd i de delar där frågan därom förklarats vilande. Hovrättens dom står därmed fast.

## YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

LW har yrkat att Högsta domstolen, med undanröjande av hovrättens dom, ska avvisa åtalet. I andra hand har han yrkat att åtalet ska ogillas.

Riksåklagaren har bestritt ändring.

LW har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om bestämmelsen i artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen medför att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla åtalet mot LW för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts honom. Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Skatteverket har avgett yttrande.

## SKÄL

*Den dispenserade frågan*

1. LW är i målet åtalad för att bl.a. ha gjort sig skyldig till grovt skattebrott avseende inkomstären 2000 till och med 2003 genom att lämna oriktiga uppgifter. Av utredningen framgår att det beträffande vart och ett av inkomstären finns numera lagakraftvunna beslut varigenom LW har påförts skattetillägg för de oriktiga uppgifter som ligger till grund för åtalet.
2. I artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen (fortsättningsvis artikel 4 protokoll 7), som gäller som lag här i landet, finns ett förbud mot dubbla förfaranden i brottmål (*ne bis in idem*). Enligt bestämmelsen får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott som han redan blivit slutligt frikänd eller dömd för i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
3. Frågan är nu om, och i så fall i vilken utsträckning, som denna bestämmelse innebär att åtalet mot LW ska avvisas på den grunden att de lagakraftvunna besluten om skattetillägg utgör hinder mot lagföring i enlighet med åtalet.

#### *Systemet med skattetillägg och Europakonventionen*

4. Skattetilläggssystemet infördes i svensk rätt genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1972. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny skattebrottslag (1971:69). Såväl reglerna om skattetillägg som skattebrottslagen har därefter ändrats i flera olika hänseenden. Det grundläggande förhållandet mellan de bägge sanktionsystemen överensstämmer dock fortfarande i allt väsentligt med den ordning som infördes år 1972 (jfr prop. 1971:10 s. 240 f.).
5. En av de frågor som uppmärksammats såväl i den allmänna debatten som i lagstiftningssammanhang är frågan om skattetilläggssystemets förenlighet med Europakonventionen. År 1998 tillsattes en utredning (1999 års skattetilläggskommitté) med uppgift att göra en förutsättningslös översyn av

skattetilläggsinstitutet. I direktiven nämndes bl.a. att frågan om skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 i Europakonventionen hade behandlats i betänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116) och att många vid remissbehandlingen varit tveksamma till slutsatsen i det betänkandet att skattetilläggsreglerna inte stod i sådan konflikt med artikel 6 som krävde någon lagstiftningsåtgärd. I den nya kommitténs uppdrag ingick att utforma ett förslag som uppfyllde de krav som Europakonventionen kunde ställa på förfarandet. Kommittén redovisade sin granskning av konventionens betydelse för systemet i betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25). Utgångspunkten för de förslag som kommittén lämnade var att skattetilläggsystemet borde följa de principer som enligt konventionen gäller för straff.

6. Redovisningen och förslagen tar i huvudsak sikte på bestämmelserna i artikel 6 i konventionen. Kommittén behandlade dock även det i artikel 4 protokoll 7 upptagna förbudet mot dubbla förfaranden i brottmål. Kommittén framhöll att tolkningen av den bestämmelsen inom sitt område var av större praktisk vikt än det grundläggande spørsmålet om skattetillägg var att anse som ett straff för brott i den mening som avses i artikel 6, eftersom det helt övervägande antalet domar avseende skattebrott skulle vara konventionsstridiga om förbudet skulle anses utgöra hinder mot att någon åläggs skattetillägg och döms för skattebrott i skilda förfaranden.

7. Enligt kommittén talade emellertid övervägande skäl för en tolkning av bestämmelsen i tilläggsprotokollet enligt vilken ordningsföljden mellan procedurerna var av betydelse och som innebar att det inte kunde betraktas som stridande mot förbudet i artikel 4 protokoll 7 att någon dömdes till straffansvar efter att ha ålagts skattetillägg för samma oriktiga uppgift (medan däremot en brottmålsdom kunde innebära hinder mot att därefter pröva frågan om skattetillägg). Enligt kommittén var det vidare, även om

man i det fallet ansåg sig vara inne på mer osäker mark, sannolikt att ett tidigare påfört skattetillägg inte hindrade ett åtal för skattebedrägeri redan på den grunden att det i det senare men inte i det förra fallet förutsattes uppsåt (och att fråga därför skulle vara om olika brott i förbudets mening). Om motsvarande resonemang kunde anses hållbart i förhållande till vårdslös skatteuppgift betecknades som tvivelaktigt. I den mån som skillnaden beträffande de subjektiva kraven för straffansvar och skattetillägg gjorde att förfarandena kunde anses angå olika brott (i tilläggsprotokollets mening) skulle skattetillägg kunna åläggas även *efter* det att den skattskyldige dömts till straff av allmän domstol. (SOU 2001:25 s. 199 f.)

8. Kommitténs förslag behandlades därefter i prop. 2002/03:106.

Regeringen gjorde i propositionen den bedömningen att det var förenligt med förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4 protokoll 7 att ha en ordning med såväl ett administrativt skattetilläggsförfarande som ett straffrättsligt förfarande vid lämnande av en oriktig uppgift (a. prop. s. 97 ff.). I sina överväganden konstaterar regeringen att Europadomstolen, efter det att kommittén avlämnat sitt betänkande, tagit upp frågan om betydelsen av ordningsföljden mellan förfarandena i *Franz Fischer mot Österrike* (no. 37950/97, den 29 maj 2001) och där (§ 29) klargjort att ordningsföljden i princip saknar betydelse för prövningen av om en överträdelse skett (a. prop. s. 100 f.). Enligt regeringen var mot den bakgrunden det avgörande för om det svenska systemet var förenligt med förbudet i tilläggsprotokollet om rekvisiten för brottet i fråga skiljer sig från de rekvisit som finns i bestämmelserna om skattetillägg. Regeringen gjorde i den frågan bedömningen att de grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig åt beträffande de subjektiva förutsättningarna i sådan utsträckning att de inte kan anses vara samma ”brott” i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7. Samma resonemang kunde enligt regeringen föras beträffande brottet vårdslös skatteuppgift och skattetillägg även om bedömningen i det fallet angavs vara något mer osäker. (A. prop. s. 102.)

9. Lagrådet fann i sitt yttrande över lagrådsremissen att det i och för sig syntes naturligt att anse att de ”väsentliga elementen” (jfr *Franz Fischer* § 25) i olika bestämmelser var desamma om det endast är de subjektiva elementen som skiljer sig åt. Såvitt gäller skattetillägg och uppsåtligt skattebrott ansåg emellertid Lagrådet, främst mot bakgrund av Europadomstolens avgörande i *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ECHR 1999-IV)*, att regeringen haft fog för att anse att de grundläggande förutsättningarna skiljde sig åt på ett sådant sätt att det inte uppkommer en konflikt med artikel 4 protokoll 7. Att detta skulle gälla även i förhållande till skattetillägg och oaktsamt skattebrott framstod däremot enligt Lagrådet som mera tvivelaktigt och det fanns enligt Lagrådet i det hänseendet skäl att ifrågasätta det föreslagna systemets förenlighet med förbudet i protokollet. Lagrådets anmärkningar i det nu berörda hänseendet, och de med anledning av anmärkningarna av Lagrådet framlagda förslagen, föranledde emellertid inte någon ändring av de remitterade förslagen. Regeringen förklarade endast att den, i motsats till Lagrådet, trots allt fann det sannolikt att förutsättningarna för ansvar för vårdslös skatteuppgift vid en prövning i Europadomstolen skulle anses skilja sig väsentligt från förutsättningarna för påförande av skattetillägg. Slutresultatet blev alltså att det ansågs att det inte behövde göras några ändringar av det svenska skattetilläggssystemet av skäl hänförliga till ett krav på anpassning till artikel 4 protokoll 7. (A. prop. s. 103 f.)

*”Samma brott” i Europadomstolens praxis*

10. En orsak till att det svenska skattetilläggssystemets förenlighet med förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4 protokoll 7 framstått som svårbedömd och varit föremål för skiftande bedömningar är att Europadomstolens praxis när det gäller kriterierna för vad som är att anse som samma brott enligt artikeln inte följt någon klar och genomgående linje. Genom Europadomstolens avgörande (angående ”admissibility”, prövnings-

tillstånd) i fallet *Rosenquist mot Sverige* (no. 60619/00, den 14 September 2004) kunde frågan emellertid framstå som avgjord. Domstolen fann i det fallet, med hänvisning till bl.a. skillnaderna i subjektivt hänseende, att de ”brott” som låg till grund för den straffrättsliga ansvarstalan resp. skattetillägget var ”entirely separate and differed in their essential elements” (jfr även *Synnelius och Edsbergs Taxi AB mot Sverige*, no. 44298/02, den 17 juni 2008). *Rosenquist* avsåg visserligen uppsåtligt skattebrott men motiveringen omfattar även vårdslös skatteuppgift (med dess krav på grov oaktsamhet). Fallet kan svårligen uppfattas på annat sätt än att Europadomstolen bekräftade den bedömning som regeringen gjort i prop. 2002/03:106, att det inte behövde göras några ändringar av det svenska skattetillägssystemet av skäl hänförliga till ett krav på anpassning till artikel 4 protokoll 7. (Jfr härtill NJA 2004 s. 840 och NJA 2005 s. 856.)

11. Bedömningen i fallet *Rosenquist* är emellertid inte förenlig med Europadomstolens senare uttalanden i fallet *Carlberg mot Sverige* (no. 9631/04, den 27 januari 2009). Domstolen anför där i § 67, efter att ha refererat till sitt avgörande i fallet *Rosenquist* (och *Synnelius och Edsbergs Taxi AB*), att de subjektiva kraven avseende uppsåt eller oaktsamhet enligt domstolen inte ger grund för att skilja mellan olika brott i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7. Uttalandet, som inte var avgörande för bedömningen i fallet, ligger i linje med det avgörande i stor sammansättning (Grand Chamber) som domstolen strax därefter meddelade i fallet *Zolotukhin mot Ryssland* (no 14939/03, den 10 februari 2009).

12. Fallet *Zolotukhin* hade efter begäran av Ryssland hänskjutits till domstolen i stor sammansättning i enlighet med artikel 43. Av den artikeln framgår att en begäran om hänskjutning ska beviljas bl.a. om målet ger upphov till en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen till denna. Det kan i sammanhanget nämnas att bestämmelser om hänskjutande till stor sammansättning finns också i artikel 30. Enligt den artikeln kan en kammare hänskjuta mål bl.a. om

avgörandet av en fråga i kammaren kan leda till ett resultat som strider mot en tidigare dom av domstolen.

13. I *Zolotukhin* ger Europadomstolen en fyllig redovisning av främst regler i internationell rätt som motsvarar bestämmelsen i artikel 4 protokoll 7 och praxis i anslutning därtill (§§ 31–44). Av genomgången framgår bl.a. att principen om *ne bis in idem* ibland, som i protokollet, anges avse samma ”offence” (brott) medan den i andra fall anges avse samma ”act” (gärning) eller motsvarande. (I intern svensk rätt kommer principen till uttryck i 30 kap. 9 § rättegångsbalken och avser då gärning; betydelsen av ordvalet berörs något i NJA 2000 s. 622 på s. 628.) Domstolen redovisar också sin egen tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma brott enligt artikeln (§§ 70–77). Praxis sägs visa att det finns flera synsätt (demonstrates the existence of several approaches) på hur bedömningen bör göras. Bland de fall som redovisas är *Rosenquist* där ”brotten” sägs ha befunnits olika ”in their criminal intent and purpose”.

14. Efter genomgången av tidigare praxis (§ 78) säger domstolen att den anser att existensen av en mångfald av synsätt på hur man ska fastställa om ett brott som en sökande har åtalats för verkligen är detsamma som ett som han eller hon är dömd eller frikänd för skapar en rättslig osäkerhet (engenders legal uncertainty) som är oförenlig med en grundläggande rättighet, dvs. rätten att inte bli åtalad två gånger för samma brott. Mot den bakgrunden anser sig domstolen nödgad (is now called upon) att tillhandahålla en enhetlig tolkning (harmonised interpretation) av begreppet ”samma brott” – *idem*-elementet i *ne bis in idem*-principen – enligt artikel 4 protokoll 7. Domstolen framhåller att den visserligen, i rättssäkerhetens, förutsebarhetens och den rättsliga likabehandlingens intresse, inte utan goda skäl bör avvika från tidigare prejudikat men att ett misslyckande av domstolen att upprätthålla ett dynamiskt och utvecklande förhållningssätt skulle riskera att göra den till ett hinder för reform och förbättring.



15. I §§ 79–81 kommenterar domstolen den skiftande terminologin i de internationella dokument som ger uttryck för principen om *ne bis in idem* och noterar bl.a. att EG-domstolen (i *dom den 9 mars 2006 i mål C-436/04, Van Esbroeck, REG 2006 s. I-02333*) tagit ställning för ett synsätt som helt baserar sig på de faktiska gärningarna och avvisar rättslig klassificering av sådana gärningar som irrelevant. Europadomstolen förklarar att den anser att användningen av ordet ”offence” i artikel 4 protokoll 7 inte kan rättfärdiga ett vidhållande av ett mer restriktivt synsätt och framhåller att ett synsätt enligt vilket olika brotts rättsliga kännetecken betonas i alltför hög grad begränsar den enskildes rätt.

16. I § 83 tar Europadomstolen därefter ställning för att artikel 4 protokoll 7 ska förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra ”brott” i den mån som detta härrör *från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma*. Enligt § 84 ska domstolen vid sin prövning utgå från de fakta som bildar *en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är ouplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas*. (Se också § 97.) Det kan noteras att formuleringarna i sak överensstämmer med vad EG-domstolen uttalat i fall som rört tillämpningen av artikel 54 i Konventionen om tillämpning av Schengenavtalet (där ordet *act/gärning* används). Utgången kan beskrivas som att ordet ”offence” i artikeln fortsättningsvis ska uppfattas på samma sätt som om ordet ”act” hade använts. (Jfr härtill NJA 2007 s. 557.)

17. Slutsatserna har senare bekräftats i fallen *Ruotsalainen mot Finland (no. 13079/03, den 16 juni 2009)* §§ 48–56 (i § 56 sägs att de faktiska förhållandena knappast skiljde sig mellan de två förfarandena om än det i det första förfarandet fanns med ett krav på uppsåt), *Maresti mot Kroatien (no. 55759/07, den 25 juni 2009)* §§ 62–65 (i § 65 avvisade domstolen en invändning om att påföljden i det första förfarandet avräknats från påföljden i det andra på den grunden att avräkningen inte påverkade det faktum att

sökanden hade lagförts två gånger för samma brott) och *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien* (no. 2376/03, den 14 januari 2010) §§ 51 och 52.

18. Högsta domstolen finner att det måste anses vara ställt utom varje tvivel att domen 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” numera är överspelad. Detta gäller också bedömningen i *Rosenquist* att de ”brott” som i det svenska systemet ligger till grund för den straffrättsliga ansvarstalan resp. skattetillägget är olika ”brott” i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7. Frågan om det är samma ”brott” ska i stället fortsättningsvis bedömas med tillämpning av de i *Zolotukhin* och senare fall utvecklade kriterierna. Det grundläggande kriteriet för såväl skattetillägg som skattebrott är i allmänhet oriktig uppgift. Vad som vid samma oriktiga uppgift skiljer straffansvaret från skattetillägg är i princip endast att det förra förutsätter uppsåt eller grov oaktsamhet. Det är enligt Högsta domstolens mening uteslutet att Europadomstolen med hänvisning till skillnaderna i subjektivt hänseende skulle anse att förfaranden som avser samma oriktiga uppgiftslämnande inte avser identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma.

19. Som tidigare nämnts gjorde regeringen i prop. 2002/03:106 den bedömningen att det avgörande för om det svenska systemet med skattetillägg var förenligt med förbudet i tilläggsprotokollet var om rekvisiten för brotten i skattebrottslagen skiljde sig från de rekvisit som finns i bestämmelserna om skattetillägg på ett sådant sätt att det kunde anses vara fråga om olika brott i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7. Regeringen gjorde bedömningen att så var fallet och fick också senare stöd för denna bedömning genom Europadomstolens avgörande i *Rosenquist*. Det kan, när denna förutsättning nu brustit genom Europadomstolens nya praxis, synas som om det skulle stå klart att det svenska skattetilläggssystemet inte längre kan anses förenligt med protokollets krav och att ett lagakraftvunnet skattetilläggsavgörande avseende en oriktig uppgift alltid utgör hinder för en

straffansvarstalan avseende samma oriktiga uppgift. 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.

*Flera sanktioner och flera förfaranden beträffande samma gärning (brott)*

20. I det fall som Regeringsrätten behandlade i RÅ 2000 ref. 65 hade CN blivit dömd i allmän domstol för grovt rattfylleri och olovlig körning till villkorlig dom och samhällstjänst. Strax efter att domen vunnit laga kraft fattade länsstyrelsen, med tillämpning av 5 kap. 3 § 1 körkortslagen (1998:488), beslut om att återkalla körkortet. Spärrtiden bestämdes till 18 månader. CN överklagade till länsrätten och gjorde därvid bl.a. gällande att återkallelsen av körkortet stred mot artikel 4 protokoll 7. Länsrätten avslog överklagandet med en utförlig motivering i vilken det bl.a. hänvisades till en rad avgöranden av Europadomstolen. Kammarätten, som efter att CN överklagat meddelade prövningstillstånd, instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen. Efter överklagande meddelades prövningstillstånd också i Regeringsrätten som kom fram till att artikel 4 protokoll 7 inte utgjorde något hinder mot att tillämpa körkortslagens bestämmelser och avslog överklagandet.

21. Frågan om körkortsåterkallelse utgör ett straff i konventionens mening behandlas först i domskälen och upptar också det största utrymmet där. (För motsvarande fråga beträffande skattetillägg se främst Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen *Janosevic mot Sverige*, *ECHR 2002-VII*, samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 36985/97.) Efter att ha funnit att körkortsåterkallelsen är att uppfatta som ett straff övergår Regeringsrätten till att behandla frågan om den lagakraftvunna brottmålsdomen utifrån den utgångspunkten utgör hinder mot att tillämpa bestämmelserna i körkortslagen om återkallelse. Bl.a. anförs att den svenska

ordningen innebär att den som åtalas för ett trafikbrott redan från början vet – eller bör veta – att en lagakraftvunnen fällande dom normalt kommer att följas av ett körkortsingripande och att det förhållandet att det sker i ett separat förfarande inte synes innebära att de trygghets- och rättssäkerhetsintressen som artikeln är avsedd att skydda eftersätts. Regeringsrätten fann också ett starkt stöd för att den svenska ordningen med körkortsåterkallelse inte står i strid mot artikel 4 protokoll 7 i Europadomstolens avgöranden *Malige mot Frankrike* (no. 68/1997/852/1059, den 23 december 1998) och *R.T. mot Schweiz* (no. 31982/96, den 13 maj 2000). Europadomstolens uttalanden (i *R.T.* bl.a. att de två olika myndigheter som fattat beslut om körkortsåterkallelse, villkorligt fängelse och böter endast hade beslutat om de tre olika sanktioner som lagen förutsett för brottet att köra bil i alkoholpåverkat tillstånd) kunde enligt Regeringsrätten inte tolkas på annat sätt än att ett brott kan föranleda att olika sanktioner påförs av skilda myndigheter och domstolar om detta är förutsatt i lagstiftningen.

22. Efter att CN klagat till Europadomstolen fann denna i ett beslut om prövningstillstånd (admissibility) (*Nilsson mot Sverige*, no. 73661/01, den 13 december 2005) att klagomålet mot att körkortsåterkallelsen stod i strid mot artikel 4 protokoll 7 var uppenbart ogrundat. I beslutets recit återges Regeringsrättens skäl i princip i sin helhet. I de egna skälen instämde Europadomstolen med Regeringsrättens bedömning att återkallelsen enligt artikel 4 protokoll 7 ”constituted a ’criminal’ matter”. Domstolen höll däremot inte med klaganden om att beslutet om återkallelse var liktydigt med att han blivit föremål för ett nytt straffrättsligt förfarande (amounted to new criminal proceedings being brought against him). Även om de olika sanktionerna beslutats av två olika myndigheter i skilda förfaranden fanns det enligt Europadomstolen en tillräckligt nära förbindelse mellan dem till underlag och i tid (sufficiently close connection between them, in substance and in time) för att återkallelsen skulle betraktas som en del av sanktionerna enligt svensk lag för brotten grovt rattfylleri och olovlig körning.

23. När det gäller den senare frågan (om nytt straffrättsligt förfarande) hänvisade Europadomstolen förutom till *R.T.* också, *mutatis mutandis*, till *Phillips mot Förenade konungariket (no. 41087/98, ECHR 2001-VII) § 34*. Det målet angick ett förfarande angående förverkande som genomfördes efter det att klaganden dömts till straff för narkotikabrott. De frågor som Europadomstolen prövade angick artikel 6 i konventionen (*därav mutatis mutandis*). I § 34 uttalade domstolen att ändamålet med förverkandeförfarandet var att möjliggöra för den nationella domstolen att bedöma till vilket belopp som förverkandebeslutet rätteligen skulle fastställas. Domstolen ansåg att detta var analogt med en domstols fastställande av omfattningen av böter eller längden av ett frihetsberövande för en i vederbörlig ordning till ansvar fälld gärningsman.

24. Europadomstolens praxis när det gäller frågan om utrymmet för flera sanktioner beslutade av olika myndigheter för samma ”brott” är inte omfattande (jfr också *Maszni mot Rumänien, no. 59892/00, den 21 september 2006*) och lämnar utrymme för olika tolkningar. Att det finns ett utrymme för lagstiftaren i en stat att förbinda ett ”brott” (eller en gärning) med två (eller flera) ”straff” (i konventionens mening) som beslutas av olika domstolar eller myndigheter står dock klart, liksom också att den omständigheten att ett sådant förfarande avslutats med ett lagakraftvunnet avgörande inte i sig innebär att det föreligger hinder mot att fullfölja eller initiera ett annat förfarande inom detta utrymme. Som allmän förutsättning för att betrakta olika sanktioner som beslutas i skilda förfaranden som delar av de i lag fastställda sanktionerna för visst brott (gärning) torde krävas att det dubbla förfarandet varit förutsebart och att det finns ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena.

*Oriktig uppgift i skatte- och straffprocess*

25. Beskattningen av enskilda grundar sig i allmänhet på uppgifter som de skattskyldiga lämnat i en deklARATION eller annan skriftlig handling. Om Skatteverket finner att de uppgifter som lämnats är oriktiga ska korrekta uppgifter läggas till grund för beskattningen. Verket tar därvid också ställning till om den oriktiga uppgiften ska föranleda skattetillägg. Om den skattskyldige inte delar Skatteverkets uppfattning kan han eller hon få frågorna prövade i förvaltningsdomstol.

26. Frågan om en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter är av betydelse inte endast inom ramen för skatteförfarandet. Att lämna oriktiga uppgifter kan också vara straffbart enligt skattebrottslagen. I 15–17 §§ i den lagen finns bestämmelser angående samordningen av skatteförfarandet och straffprocessen. I 15 § finns bestämmelser om vilandeförklaring av brottmålet i avvaktan på ett avgörande i skattefrågan, i 16 § bestämmelser om förtursbehandling av skattefrågan när denna är av väsentlig betydelse för prövningen av ett brottmål och i 17 § bestämmelser om skyldighet för förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter att i vissa fall anmäla misstanke om skattebrott till åklagare.

27. Bestämmelserna innebär inte att allmän domstol alltid måste invänta ett lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen för att avgöra ett brottmål. De ger dock ett klart uttryck för att vad som är att bedöma som en oriktig uppgift i princip är en skatterättslig fråga. I motiven uttalas också att det inte bör komma i fråga att den allmänna domstolen ger sig in på egna bedömningar av komplicerade skatterättsliga frågor när dessa frågor samtidigt är anhängiga vid skattedomstol. I sådana fall bör det enligt motiven krävas att skattefrågan har avgjorts slutligt, dvs. att avgörandet vunnit laga kraft (NJA II 1983 s. 512).

28. Innan skattetillägssystemet infördes sanktionerades lämnandet av oriktiga uppgifter i skatteförfarandet enbart genom straff. Den nya ordningen grundades på skattestrafflagutredningens betänkande Skattebrotten (SOU

1969:42). Utredningen ifrågasatte av olika skäl denna ordning och förordade i stället ett system med administrativa avgifter som uttogs efter enkla och schabloniserade regler som öppnade möjligheten att från handläggning i judiciell ordning undanta vissa som lindrigare ansedda skattebrott utan att sådana gärningar för den skull undgick reaktion.

29. I propositionen (prop. 1971:10) framhöll den föredragande departementschefen bl.a. *att* avsikten med de framlagda förslagen var att ta upp hela sanktionsfrågan till skärskådande (s. 196 f.), *att* det förelåg väsentliga skillnader mellan sanktionsformerna (s. 201), *att* svårare fall av försummelse skulle kunna beivras med åtal och dom oaktat att skattetillägg utgår (s. 209 f.), *att* kompletteringen av det straffrättsliga påföljdssystemet med skattetillägg bedömdes leda till ett lämpligt avvägt sanktionssystem (s. 236) samt *att* vad som skiljer det administrativa sanktionssystemet från straffsanktionen främst är det principiella bortseendet från de subjektiva rekvisiten (s. 240).

30. Genom systemet med skattetillägg har den svenske lagstiftaren tagit ställning för att lämnande av oriktiga uppgifter i skatteförfarandet, vid sidan av de rent skatterättsliga konsekvenserna, ska kunna föranleda olika typer av sanktioner som bestäms enligt olika kriterier och av olika beslutsorgan; skattetillägg, som beslutas av Skatteverket och prövas i förvaltningsprocess med tillämpning av enkla och schabloniserade regler samt, för allvarigare fall, brottspåföljd som prövas och beslutas av allmän domstol i straffprocess med tillämpning av sedvanliga regler för straffmätning och påföljdsval. (Jfr vidare Regeringsrättens dom den 17 september 2009 i mål 8133-08 när det gäller systemets uppbyggnad och inriktning.)

#### *Europakonventionens ställning i svensk rätt*

31. I samband med att Europakonventionen (med bl.a. de tillägg som gjorts genom tilläggsprotokoll 7) antogs som svensk lag gjordes tämligen om-

fattande uttalanden i förarbetena (se prop. 1993/94:117 s. 32 ff. och 53 f. samt bet. 1993/94:KU24 s. 18 ff.) om tolkningsfrågor i sådana fall då en motsättning skulle kunna anses föreligga mellan annan svensk lag och konventionen. I sammanhanget hänvisas bl.a. till principen om fördragskonform tolkning och till ett uttalande av Högsta domstolens ledamöter om att en konvention om mänskliga rättigheter, även om den i den inhemska laghierarkin inte har högre rang än vanlig lag, ändå på grund av sin speciella karaktär bör ges en särskild vikt i fall av konflikt med inhemska lagregler. Ett av skälen för att inkorporera Europakonventionen i svensk rätt var också att skapa ett uttryckligt underlag för att direkt tillämpa konventionen vid svensk domstol (se a. prop. s. 33). Det framgår vidare att härmed inte endast avsågs själva konventionen som sådan utan också innebörden av denna som den utvecklas genom konventionsorganens praxis. Högsta domstolen har också i flera avgöranden slagit fast att sådana uttalanden om en lagregels innebörd som har gjorts i lagförarbeten eller rättspraxis måste kunna frångås när detta krävs enligt den konventionstolkning som kommer till uttryck i Europadomstolens avgöranden (se NJA 2008 s. 946 och 2006 s. 467 med vidare hänvisningar).

32. Det nyss anförda tar främst sikte på frågor om Europakonventionens tillämpning i enskilda fall och inte på mer allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen. När det gäller sådana frågor sägs i förarbetena att det även efter inkorporeringen i första hand ankommer på lagstiftaren att se till att den svenska rätten stämmer överens med konventionens bestämmelser. I regeringsformen infördes också en ny paragraf (2 kap. 23 §) enligt vilken lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid mot Sveriges åtaganden enligt konventionen. Att lagstiftaren har ett särskilt ansvar när det gäller den allmänna utformningen och avsedda tillämpningen av ny lagstiftning är självklart. Men även i de fall då i sådant hänseende i rättstillämpningen uppkommer frågor om förenligheten med Europakonventionen gör sig särskilda hänsyn gällande. Enligt vad Högsta domstolen



uttalade i NJA 2004 s. 840 bör det, för att man med hänvisning till Europakonventionen ska underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering, krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis (jfr NJA 2000 s. 622).

*Är systemet med dubbla förfaranden oförenligt med artikel 4 protokoll 7?*

33. Den grundläggande frågan i målet är om systemet med dubbla sanktioner för oriktiga uppgifter i skatteförfarandet är förenligt med principen om *ne bis in idem* som den kommer till uttryck i artikel 4 protokoll 7. Vid den senaste översynen av regelsystemet antog regeringen att så var fallet på den grunden att det i artikelns mening var olika brott som låg till grund för sanktionerna. Detta antagande blev senare bekräftat genom Europadomstolens praxis. Som tidigare utvecklats (punkt 11–18) innebär emellertid domstolens nya praxis att detta inte längre kan åberopas som grund för att anse att systemet är konventionsenligt. Som också berörts ovan (punkt 20–24) lämnar emellertid Europadomstolens praxis visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. I vad mån det svenska systemet med skattetillägg på denna grund kan anses vara konventionsenligt kan vara föremål för olika bedömningar. Något klart stöd för att så inte skulle vara fallet ger emellertid varken artikeln i sig eller Europadomstolens praxis. Under sådana förhållanden saknas underlag för att generellt underkänna systemet med dubbla förfaranden och på den grunden anse att det föreligger hinder mot att pröva åtalet mot LW för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts honom.

*Sammanfattande slutsatser*

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 dubbla 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 eller bifalla åtalet mot LW i de fall där skattetillägg påförts honom.

40. Den dispenserade frågan ska besvaras i enlighet härmed.

41. Det saknas under sådana förhållanden skäl för att meddela prövnings-tillstånd till den del som frågan därom förklarats vilande.

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Marianne Lundius (skiljaktig), Dag Victor (referent), Severin Blomstrand (skiljaktig), Stefan Lindskog (skiljaktig, tillägg) och Göran Lambertz (tillägg)  
Föredragande revisionssekreterare: Ralf Järtelius

	<b>BILAGA 1 TILL PROTOKOLL</b> 2010-03-09		
		Mål nr B 2509-09	

## SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Marianne Lundius och Stefan Lindskog är skiljaktiga i sak på det sätt som framgår av följande yttrande.

”Vi är ense med majoriteten fram till och med punkten 32 i skälen. Därefter bör dessa enligt vår mening ha följande lydelse:

*Är det förenligt med artikel 4 protokoll 7 att en allmän domstol till prövning tar upp ett åtal om skattebrott sedan den oriktiga uppgiften föranlett ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg?*

33. Vid den senaste översynen av påföljdsregleringen för oriktiga uppgifter i skatteförfarandet blev den osäkerhet som ansågs finnas beträffande idem-momentet i artikel 4 protokoll 7 föremål för särskild uppmärksamhet.

Regeringen antog att det dubbla sanktionssystemet är förenligt med principen om ne bis in idem som den kommer till uttryck i artikeln på den grunden att det i artikelns mening var olika brott som låg till grund för sanktionerna.

Detta antagande blev senare bekräftat genom Europadomstolens praxis. Som tidigare utvecklats (punkterna 11–18) innebär emellertid domstolens nya praxis att detta inte längre kan åberopas som grund för att anse att systemet är konventionsenligt.

34. Som också berörts ovan (punkterna 20–24) lämnar emellertid Europadomstolens praxis ett visst utrymme för att för samma ”brott” ha flera sanktioner som kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. Det rör sig då om vad som följer av bis-momentet i artikel 4 protokoll 7. Här kan det

finnas anledning att erinra om att – som Högsta domstolen påtalar i NJA 2000 s. 622 på s. 625 – enligt intern svensk rätt en brottmålsdoms rättskraft inte utesluter att det främst i 34 kap. brottsbalken finns tämligen långtgående bestämmelser enligt vilka en gång utdömda påföljder kan förändras eller förenas. Det måste antas att motsvarande gäller i alla konventionsstater. Vad som framgår av Europadomstolens praxis är att sådana och liknande påföljdsförfaranden (främst att viss påföljd tillkommer, exempelvis indragning av ett körkort) är under vissa förutsättningar (se punkt 24 ovan) tillåtna även hos ett annat organ än det vari det straffrättsliga förfarandet handlades och den åtalade gärningen (eller ”brottet”) prövades.

35. En grundläggande förutsättning för att det ska kunna anses vara fråga om ett tillåtet påföljdsförfarande och inte ett i förhållande till det första förfarandet nytt straffrättsligt förfarande i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7 (bis-momentet) måste emellertid helt visst 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 de oriktiga uppgifterna), 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 de förfaranden som resulterat i besluten om skattetillägg). 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 (bis-momentet) i artikel 4 protokoll 7.

36. Som ovan (punkt 27) framhållits har lagstiftaren gett uttryck för att det inte bör komma i fråga att en allmän domstol ger sig in på egna bedömningar av en komplicerad skatterättslig fråga när denna samtidigt är anhängig vid skattedomstol (numera förvaltningsdomstol). En förvaltningsdomstols bedömning av en skatterättslig fråga är emellertid inte formellt bindande för den allmänna domstolen, om samma fråga aktualiseras där genom ett efterföljande åtal för skattebrott.

37. Det är också att notera att de sakförhållanden som är relevanta för den skatterättsliga bedömningen kan vara tvistiga. Förvaltningsdomstolens bedömning av bevisläget måste i regel antas ha mycket begränsad betydelse för den allmänna domstolens bevisvärdering.

38. Till det sagda kommer att de subjektiva rekvisiten för skattetillägg och skattebrott är olika. Även om dessa förhållanden inte (numera) föranleder att fråga är om olika gärningar (eller ”brott”) i Europakonventionens mening, medför denna skillnad i bedömningsförutsättningar att förfarandet i allmän domstol skarpt skiljer sig från förfarandet i förvaltningsdomstol.

39. Att ett skatteåtal leder till en ny och fullständig straffrättslig prövning av allmän domstol illustreras f.ö. väl av omständigheterna i detta mål. I sin dom noterade tingsrätten att åklagaren åberopade ”en omfattande skriftlig och muntlig bevisning”. Av domen framgår att 16 personer utöver LW själv hördes. Det finns i tingsrättens och hovrättens domar inget som tyder på att domstolarna vid sina överväganden utgått från de bedömningar som legat till grund för besluten om skattetillägg.

40. Det står således klart att även om en förvaltningsdomstol efter en prövning av en skatteuppgift beslutat om ett skattetillägg, ett efterföljande åtal för samma uppgiftslämnande både formellt och reellt leder till en obegränsat ny prövning av gärningen (uppgiftslämnandet), och att det alltså sakligt sett är fråga om ett nytt och fristående förfarande i den allmänna domstolen. Det gäller också i förhållande till ett beslut om skattetillägg som inte överklagats till förvaltningsdomstol.

41. Att en rättegång rörande skattebrott i allmän domstol i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7 är att betrakta som ett nytt straffrättsligt förfarande i förhållande till ett förfarande varigenom skattetillägg påförts för samma skatteuppgift bekräftas i viss mån av Europadomstolens bedömning i fallet *Rosenquist*. I det fallet fann Europadomstolen att fråga ~~inte~~ var om två brott (se punkt 10 ovan), dvs. vad som prövades var idem-momentet i

artikeln. Men för att det ska vara meningsfullt att pröva det momentet måste det beträffande bis-momentet stå klart att det rör sig om två förfaranden. Inget i fallet tyder på att Europadomstolen ens ifrågasatt annat än att en rättegång rörande skattebrott är i den mening som avses i artikel 4 protokoll 7 ett annat förfarande än det varigenom skattetillägg påförts (märk att det i § 68 talas om ”two proceedings”).

42. Av det sagda följer att Europadomstolens praxis beträffande möjligheten att i ett efterföljande förfarande döma ut ytterligare påföljd inte omfattar en talan om skattebrott som inletts sedan den ifrågavarande gärningen föranlett ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg.

43. Eftersom en allmän domstols prövning av ett åtal för skattebrott är ett nytt straffrättsligt förfarande och alltså inte kan ses som samma förfarande som det varigenom skattetillägget beslutats eller som en del i detta, föreligger det enligt artikel 4 protokoll 7 hinder mot att pröva åtalet mot LW för skattebrott i de fall där besluten om skattetillägg vunnit laga kraft när brottmålet i allmän domstol ska anses vara inlett. Vissa av besluten hade emellertid inte vunnit laga kraft när åtalet väcktes. Frågan är vilken betydelse det kan ha.

*Betydelsen av att det andra förfarandet inletts innan avgörandet i det första vunnit laga kraft*

44. Det skydd mot nya förfaranden som artikel 4 protokoll 7 ger inträder först när avgörandet i det första förfarandet vunnit laga kraft. Som Högsta domstolen konstaterat i andra sammanhang (NJA 2000 s. 622 och 2004 s. 510) innebär artikeln inte något förbud mot parallella förfaranden. Ett icke lagakraftvunnet beslut om skattetillägg utgör således inte hinder mot att ett åtal för skattebrott avseende samma oriktiga uppgiftslämnande prövas. Det kan uttryckas så, att artikeln knäsetter en regel om res judicata medan en

motsvarande regel i fråga om lis pendens saknas. Inte heller kan Europadomstolen genom sin praxis sägas ha gett ett erforderligt säkert uttryck för att parallella förfaranden avseende samma gärning skulle utgöra ett konventionsbrott på annan grund.

45. Med den utgångspunkten uppkommer frågan om, när avgörandet i det första förfarandet vinner laga kraft efter att det andra förfarandet inletts, av artikel 4 protokoll 7 följer att det andra förfarandet måste avbrytas. Mycket talar för att så är fallet (NJA 2000 s. 622 och *Zolotukhin* § 113; jfr dock t.ex. *Ruotsalainen* § 44 som skulle kunna uppfattas som att förbudet endast avsåg förfaranden som initierats efter det att avgörandet i det första fallet vunnit laga kraft). Men det kan inte sägas finnas något klart stöd för att det av artikel 4 protokoll 7 följer att rättegången måste avbrytas, om ett beslut om skattetillägg vinner laga kraft under en rättegång om skattebrott.

46. Vad som enligt artikel 4 protokoll 7 gäller i det ifrågavarande hänseendet saknar dock betydelse, om det förhållandet att ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg, som har res judicata-verkningar enligt artikeln, tillmäts den betydelsen enligt intern svensk rätt, att ett påbörjat förfarande om påförande av skattetillägg enligt principen om lis pendens innebär rättegångshinder avseende åtal för skattebrott på grund av samma oriktiga uppgiftslämnande.

*Utgör ett påbörjat förfarande om påförande av skattetillägg lis pendens med avseende på åtal för skattebrott?*

47. Frågan är alltså om bestämmelsen i 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken skulle kunna vara att förstå så att ett pågående förfarande om skattetillägg innebär lis pendens med avseende på ett åtal om skattebrott i betraktande av att ett lagakraftvunnet avgörande avseende skattetillägg utgör hinder (res judicata) för talan om skattebrott.



48. En viktig utgångspunkt i det följande är att Europadomstolens nya praxis beträffande idem-momentet i artikel 4 protokoll 7 ännu inte föranlett några lagstiftningsåtgärder. Även om en anpassning av det interna regelsystemet till det nya rättsläget i princip är en uppgift för lagstiftaren, bör det i avvaktan på lagstiftning ankomma på domstolarna att genom en adaptiv rättstillämpning undvika mer stötande disharmonier. Det ligger i sakens natur att en sådan rättstillämpning förutsätter ett visst normativt manövreringsutrymme.

Beträffande den fråga som här aktualiseras kan följande noteras.

49. Det finns ett starkt systematiskt samband mellan rättegångshinder på grund av res judicata och rättegångshinder på grund av lis pendens. Det brukar beskrivas så, att när ett rättsligt förfarande om det fullföljs resulterar i ett avgörande som medför res judicata för en viss talan, innebär förfarandet att lis pendens föreligger med avseende på denna talan (Welamson, Om brottmålsdomens rättskraft, 1949, s. 110 och Ekelöf m.fl., Rättegång III, 7 uppl. 2006, s. 275 sammantaget med s. 270). Sambandet visar sig genom att rättsfaktumsidan i res judicata-regeln i 30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken är identisk med rättsfaktumsidan i lis pendens-regeln i 45 kap. 1 § tredje stycket. Gärningsbegreppet är således avgörande för såväl när res judicata som när lis pendens föreligger, och begreppet har samma innebörd i de två bestämmelserna.

50. Den samordning av principerna för res judicata och lis pendens som kommer till uttryck i rättegångsbalken vilar på tungt vägande rättsstatliga skäl. Om ett pågående förfarande inte hindrade nya förfaranden avseende samma gärning trots att ett lagakraftvunnet avgörande i det första förfarandet skulle ha medfört hinder på grund av res judicata, skulle syftet med res judicata-regeln i väsentliga avseenden motverkas eller förfelas. I fråga om sådana fall som här är aktuella märks vidare att tidsmässiga tillfälligheter kunde avgöra om en tilltalad drabbades av en eller dubbla påföljder. Det innebär att i realiteten lika fall (enda skillnaden rör när det första avgörandet

vinner laga kraft i förhållande till inledandet av det andra förfarandet) skulle kunna bli olika bedömda. Det är en oacceptabel ordning.

51. Bestämmelsen i 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken bör mot bakgrund av det anförda – trots att den uppenbarligen är skriven för endast konkurrerande förfarande i allmän domstol (märk lokutionen ”åtal”) – rättstillämpningsvis ges innebörden, att den utvidgning av res judicata-principen som följer av Europadomstolens praxis medför samma utvidgning av vad som utgör lis pendens enligt bestämmelsen.

52. Ett rättsligt förfarande avseende skattetillägg måste anses ha påbörjats i här relevant mening senast när skattemyndigheten (numera Skatteverket) fattar beslut om skattetillägg. Alla i målet aktuella beslut om skattetillägg hade fattats innan motsvarande åtal för skattebrott väcktes utom i fråga om skattetillägg avseende inkomståret 2003. I det fallet väcktes åtal den 12 februari 2008 medan Skatteverket beslutade om skattetillägg först den 15 december 2008. Det väcker frågan om den föregående handläggningen hos Skatteverket kan anses föra med sig lis pendens-verkningar för ett åtal avseende samma uppgiftslämnande.

53. Den handläggning hos Skatteverket som föregår ett beslut om skattetillägg saknar många av kännetecknen för ett domstolsförfarande. Särskilt märks att handläggningen kan inledas formlöst. Det kan därför inte sägas finnas någon sådan naturlig startpunkt för handläggningen som kan utlösa att lis pendens föreligger för åtal avseende det ifrågavarande uppgiftslämnandet. Mot den bakgrunden bör den handläggning hos Skatteverket som föregår ett beslut om skattetillägg inte ha några sådana lis pendens-verkningar med avseende på ett åtal för samma uppgiftslämnande. Att det numera finns ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg för också inkomståret 2003 kan inte beaktas i detta mål; huruvida det beslutet kan angripas är en fråga för förvaltningsdomstolarna.

54. Av vad som sagts i punkt 53 ovan följer att något hinder mot att pröva åtalet inte föreligger avseende inkomståret 2003. Beträffande övriga inkomstår – för vilka beslut om skattetillägg förelåg när åtal väcktes – innebär vad som anförts i punkt 51 ovan att det förhållandet att inte alla besluten om skattetillägg hade vunnit laga kraft när åtal för skattebrott väcktes saknar betydelse för frågan om hinder föreligger mot att pröva åtalet mot LW. I de fall besluten om skattetillägg hade vunnit laga kraft förelåg rättegångshinder på grund av res judicata enligt artikel 4 protokoll 7, och när så inte var fallet förelåg i allt fall enligt 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken rättegångshinder på grund av lis pendens.

*Sammanfattande slutsatser*

55. För att en ordning som gäller enligt intern svensk reglering ska underkännas med hänvisning till Europakonventionen bör det i regel krävas men också vara tillräckligt att det finns ett klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

56. 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.

57. 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”.

58. Europadomstolens praxis lämnar ett visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. Det får emellertid hållas för visst att denna praxis förutsätter att

”brottet” inte blir föremål för en förnyad fullständig prövning i det andra förfarandet utan att detta förfarande innebär endast en komplettering i sanktionshänseende.

59. En allmän domstols prövning av ett åtal för skattebrott är i alla avseenden självständig i förhållande till det avgörande varigenom skattetillägget beslutades och innefattar en fullständig prövning av gärningen.

60. Det finns mot bakgrund av det anförda klart stöd för att enligt artikel 4 protokoll 7 en rättegång vari ett åtal för skattebrott prövas är att anse som ett nytt straffrättsligt förfarande i förhållande till ett förfarande i vilket ett beslut om skattetillägg grundats på samma oriktiga uppgift. Ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg har således enligt artikeln res judicata-verkningar i förhållande till ett åtal om skattebrott för samma gärning.

61. Det finns däremot inte klart stöd för att artikel 4 protokoll 7 eller Europadomstolens praxis innebär att ett icke lagakraftvunnet beslut om skattetillägg hindrar en prövning av ett åtal för skattebrott avseende samma oriktiga uppgift. Inte heller finns det klart stöd för att rättegången måste avbrytas, om ett beslut om skattetillägg vinner laga kraft under en rättegång om skattebrott.

62. Den av Europadomstolens praxis föranledda bestämmningen av de lagakraftvunna avgöranden som bildar res judicata när åtal om skattebrott väcks bör emellertid medföra en motsvarande utvidgning av lis pendens-regeln i 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken. Av det följer att även ett icke lagakraftvunnet beslut om skattetillägg utgör hinder mot prövning av ett åtal för skattebrott avseende samma uppgiftslämnande. Den handläggning hos Skatteverket som föregår ett beslut om skattetillägg kan dock inte tillmätas några lis pendens-verkningar.

63. Mot bakgrund av det anförda föreligger hinder mot att pröva åtalet mot LW i alla de fall där skattetillägg påförts honom när åtal väcktes. Det innebär att åtalet inte kan prövas beträffande inkomståren 2000–02 men väl

beträffande inkomståret 2003 (och inkomståret 2004, vilket år dock inte omfattas av Högsta domstolens prövning eftersom något beslut om skattetillägg inte fattats för det året). Den dispenserade frågan ska besvaras i enlighet härmed.”

	<b>BILAGA 2 TILL PROTOKOLL</b> 2010-03-09	
		Mål nr B 2509-09

## SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Severin Blomstrand är skiljaktig i fråga om motiveringen på det sätt som framgår av följande yttrande.

”I Rosenquist-målet prövade Europadomstolen år 2004 den svenska ordningen med skattetillägg och skattebrott. Domstolen fann att ordningen inte stred mot artikel 4 protokoll 7. De svenska reglerna har därefter inte ändrats så att det kan inverka på bedömningen och på den nationella nivån har det inte förekommit någonting som kan motivera ett annat ställningstagande än det som Europadomstolen gjorde år 2004.

Den nya linje som Europadomstolen har lanserat i Zoluthukin-målet har inte tagit sikte på den svenska ordningen och Sverige har inte varit part i det målet eller i något av de efterföljande målen där frågan om ne bis in idem har behandlats. En förnyad prövning av den svenska ordningen skulle – beroende på hur talan skulle föras från svensk sida – antagligen komma att avse ett flertal olika aspekter på frågan. Särskilt med tanke på hur Europadomstolens praxis skiftar går det inte att med tillräcklig säkerhet förutse resultatet av en sådan prövning. Det saknas således klart stöd i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis för att generellt underkänna den enligt intern svensk rätt gällande ordningen (jfr NJA 2000 s. 622 och NJA 2004 s. 840).

Det har inte framkommit att bestämmelsen i artikel 4 protokoll 7 medför något annat hinder mot att pröva eller bifalla åtalet mot LW för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts honom.

Den dispenserade frågan ska besvaras i enlighet med det anförda.

Det saknas skäl att meddela prövningstillstånd i de delar där frågan därom förklarats vilande.”

	<b>BILAGA 3 TILL PROTOKOLL</b>	
	2010-03-09	Mål nr B 2509-09

## TILLÄGG

Justitierådet Stefan Lindskog tillägger för egen del:

1. Frågan huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar. Eftersom frågan om skattetillägg i regel prövas som ett led i beskattningsärendet, föranleder prövningen normalt inte något extra rättsligt förfarande. Såsom Regeringsrätten framhåller i sin dom den 17 september 2009 i mål 8133-08 är vidare påföljderna samordnade och systemet transparent och förutsebart.
2. Diskussionen huruvida det svenska systemet är rättsstatligt godtagbart förs nu inte heller främst på ett materiellt plan; den fråga som debatteras är om systemet är formellt förenligt med Europakonventionen, och då närmare bestämt med artikel 4 protokoll 7. Med mitt synsätt att några tyngre materiella rättsstatliga argument knappast kan riktas mot den svenska ordningen, aktualiseras frågan vilken frihetsgrad som kan anses gälla för en domstol i förhållande till Europakonventionen, som gäller som svensk lag.
3. En enligt min mening viktig aspekt i det angivna hänseendet är att syftet med konventionen riskerar att förfelas om konventionsstaterna genom sina rättstillämpande organ ansågs ha rätt att med mer betydande frihet tolka konventionen i ljuset av förmenta ändamålsskäl. Lojaliteten med konventionens grundläggande syfte är ett tungt argument för att konventionens bestämmelser och Europadomstolens avgöranden ska följas



efter vad som framgår av ordalagen. Det toleransutrymme som kan anses finnas för felbedömningar bör, som jag ser det, vara begränsat till sådana fall när ordalagen inte ger klara besked.

4. Som Högsta domstolen framhåller i sitt avgörande får det anses vara en etablerad princip att en svensk lagbestämmelse kan med stöd Europakonventionen sättas åt sidan av en domstol endast om det finns klart stöd för att den svenska bestämmelsen är oförenlig med konventionen. Den ordningen är välmotiverad när lagstiftaren i lagstiftningsärendet övervägt bestämmelsens förenlighet med Europakonventionen.

5. I förevarande fall är situationen emellertid speciell så till vida, att vad som ställs mot det svenska systemet är rättsfall från Europadomstolen som den svenska lagstiftaren vid lagstiftningens tillkomst inte haft möjlighet eller anledning att beakta. Det handlar alltså inte om att underkänna lagstiftarens ställningstagande i frågan, utan om att göra en bedömning som lagstiftaren inte haft anledning att göra. Det kan sättas i fråga om det inte i det läget borde ankomma på domstolen att göra en bästa rättslig bedömning beträffande det konventionsrättsliga läget utan något krav på "klart stöd", och låta den bedömningen bli bestämmande för om en intern svensk lag ska sättas åt sidan eller inte.

6. Vidare är jag tveksam till det motiverade i att beträffande en *undantagsregel* (så uppfattar jag Europadomstolens praxis när det gäller tillåtandet av ett särskilt påföljdsförfarande) utgångspunkten skulle vara att undantaget är in dubio tillämpligt, varför det skulle krävas klart stöd för att detta inte omfattar den svenska ordningen trots att det finns klart stöd för att denna inte är förenlig med huvudregeln. I allt fall när det möjliga undantaget gäller från en så grundläggande och uttrycklig rättsstatlig princip som det här handlar om ställer jag mig något frågande inför det synsättet. Men möjligen ska man se Europadomstolens praxis som endast en precisering av bis-momentet.

7. Med den uppfattning som kommer till uttryck i den av justitierådet Marianne Lundius och mig avgivna skiljaktiga meningen får det emellertid ingen betydelse om man betraktar Europadomstolens praxis när det gäller tillåtandet av ett särskilt påföljdsförfarande som ett undantag från principen *ne bis in idem* (eller bara en precisering av *bis*-momentet) och vad som i så fall kan gälla beträffande frågan om kravet på klart stöd.

8. När en domstol har att pröva en lagbestämmelses förenlighet med Europakonventionen och ett underkännande av bestämmelsen för med sig långtgående och svårbedömda konsekvenser, vilket är fallet i förevarande mål, uppkommer frågan om det är ett argument för att domstolen ska visa återhållsamhet. Det är inte min åsikt. Även om det lämpligaste hade varit att lagstiftaren tagit ett samlat grepp om den problematik som utlöst förevarande mål, kan en domstol i ett konkret fall inte avstå från att döma rätt av praktikalitetsskäl. De problem som domstolens avgörande kan föra med sig när det gäller rättsläget i stort får – i den mån dessa inte kan bemästras genom fortsatt domstolspraxis – lagstiftaren för framtiden hantera i efterhand.

9. I linje med det sagda vill jag avslutningsvis framhålla att det är angeläget att lagstiftaren så snart som möjligt samordnar prövningen av och påföljderna för oriktiga skatteuppgifter så att det svenska systemet säkert kan anses vara förenligt med Sveriges konventionsrättsliga åtaganden.

	<b>BILAGA 4 TILL PROTOKOLL</b> 2010-03-09	
		Mål nr B 2509-09

## TILLÄGG

Justitierådet Göran Lambertz tillägger för egen del:

1. En central fråga i målet är under vilka förutsättningar en ordning med parallella förfaranden för åläggande av sanktioner är godtagbar och sålunda inte omfattas av förbudet i artikel 4 sjunde protokollet mot dubbla förfaranden. Frågan torde i princip kunna besvaras utifrån en genomgång av Europadomstolens motiveringar i de aktuella rättsfallen (se *R.T. mot Schweiz, Malige mot Frankrike, Phillips mot Förenade Kungariket, Nilsson mot Sverige* och *Maszni mot Rumänien*).

2. En genomgång av rättsfallen ger vid handen att i huvudsak tre omständigheter, delvis överlappande, har betydelse för bedömningen att en ordning med parallella förfaranden är godtagbar. a) Det rör sig om två eller flera sanktioner som den nationella lagen har förutsett för det aktuella brottet och de skilda förfarandena är alltså så till vida förutsebara för den som döms. b) Det finns en tillräckligt nära förbindelse mellan förfarandena till underlag och i tid för att de olika sanktionerna ska kunna ses som delar av en samlad påföljd enligt nationell lag för brottet i fråga. c) Ändamålet med förfarandet avseende en sanktion som inte är ”rent straffrättslig” är sådant att detta förfarande är analogt med en domstols fastställande av straff för en gärningsman som har fällts till ansvar i vederbörlig ordning.

3. Avgörandena kan inte anses ge stöd för att den sanktion som åläggs i ett andra förfarande måste fastställas omedelbart på grundval av de

bedömningar som har gjorts i det tidigare. Inte heller finns det något stöd för att förfarandena måste komma i en viss ordning.

4. Frågan är då om det svenska systemet med skattetillägg som åläggs i ett särskilt förfarande vid sidan om straffprocessen är godtagbart vid en bedömning utifrån de omständigheter som enligt vad nyss sagts bör tillmätas betydelse. Att det rör sig om en sanktion som vid sidan av straff är förutsedd i svensk lag och sålunda förutsebar för den enskilde står klart. Vidare finns det utan tvekan en så pass nära förbindelse mellan förfarandena såvitt gäller underlaget för bedömningen att sanktionerna bör ses som två delar av en samlad påföljd. Mer tveksam måste man vara när det gäller det tidsmässiga sambandet, se p. 5 nedan. Slutligen är ändamålet med skattetilläggsförfarandet sådant att förfarandet är i allt väsentligt analogt med en domstols fastställande av straffrättslig påföljd. Detta visar sig inte minst genom att påföljderna avses blir samordnade med varandra.

5. När det gäller det tidsmässiga sambandet mellan förfarandena kan det uppenbarligen brista. Detta mål är ett exempel; LW delgavs misstanke om skattebrott såvitt avser inkomståret 2000 den 21 november 2007, närmare två år efter att beslutet om skattetillägg beträffande samma inkomstår hade vunnit laga kraft. Denna omständighet talar i sig för att det rör sig om en kränkning av förbudet mot dubbla förfaranden. Effekten för den enskilde av ett bristande tidsmässigt samband mildras dock av den nära anknytning som finns i övrigt mellan förfarandena.

6. Sammantaget får den gjorda genomgången anses ge visst stöd för att den svenska ordningen är godtagbar och sålunda inte står i strid med förbudet i artikel 4 protokoll 7 mot dubbla förfaranden. I varje fall kan det inte anses finnas något klart stöd för att den innefattar ett brott mot denna bestämmelse. I det sammanhanget bör också beaktas att systemet med skattetillägg vid sidan om det straffrättsliga förfarandet har godkänts av

Europadomstolen i *Rosenquist*. Det skedde visserligen med en motivering som numera inte står sig. Men slutsatsen måste anses tala för att en samlad bedömning skulle ge samma resultat i dag.

7. Den osäkerhet som ändå numera får anses råda när det gäller frågan om den svenska ordningen är godtagbar enligt artikel 4 protokoll 7 ger lagstiftaren anledning att överväga om skattetilläggssystemet bör ses över.