



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Ne bis in idem

Tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott  
samt på förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott?

Masteruppsats i Affärsjuridik [Skatterätt]

Författare: Hake Feka och Anna Granlund

Handledare: Professor Björn Westberg

Framläggningsdatum 2014-05-12

Jönköping Maj 2014

## Förord

Författarna till denna uppsats vill ta tillfället i akt att tacka samtliga personer som på något sätt har varit närvarande under processens gång. Vi vill börja med att tacka vår handledare, Professor Björn Westberg, för hans expertis inom området och vägledning under denna process. Vidare vill vi framföra ett tack till våra opponenter som har bidragit till denna uppsats genom att framföra sina åsikter och idéer.

Sist men inte minst vill vi skänka ett stort tack till våra nära och kära som har funnits där för oss sen dag ett. Ert stöd och uppmuntran har lyst igenom under alla dessa år och vår tacksamhet till Er är oändlig.

Det är av värde att framföra att denna uppsats är skriven för en läsare med lite kunskap inom det skatterättsliga området vad gäller skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott samt principen *ne bis in idem*.

---

Slutligen är det av betydelse att nämna att uppsatsen är skriven tillsammans av författarna Anna Granlund och Hake Feka. Huvudansvaret för respektive kapitel i uppsatsen är fördelat enligt följande:

- Kapitel 1, Anna Granlund och Hake Feka delat ansvar.
- Kapitel 2-4, Hake Feka.
- Kapitel 5-6, Anna Granlund.
- Kapitel 7-8, Anna Granlund och Hake Feka delat ansvar.

## Masteruppsats i Affärsjuridik [Skatterätt]

Titel:	Ne bis in idem – Huruvida principen är gällande på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt skattetillägg och bokföringsbrott
Författare:	Hake Feka och Anna Granlund
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	Ne bis in idem, skattetillägg, skattebrott, bokföringsbrott, Europakonventionen, EU:s stadga

---

### Sammanfattning

*Bakgrund* I Europakonventionen och EU:s stadga föreskrivs principen *ne bis in idem* som innebär att en person inte kan bli dömd eller straffad två gånger för samma gärning. Sedan Europakonventionen inkorporerades i svensk rätt år 1995 har principens tillämpningsområde på det skatterättsliga området blivit omdiskuterad. Flera fall har prövats av både Europadomstolen och Högsta Domstolen (HD), i strävan att avgöra huruvida dubbelbestraffning har förekommit vid tillämpning av de svenska skatterättsliga bestämmelserna om skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott. Rättsinstansernas prövningar har resulterat i olika bedömningar, varpå rättsläget för principens tillämpningsområde i svensk rätt anses oklart.

*Syfte* Uppsatsens syfte är att klargöra om *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.

*Slutsats* Författarnas slutsats är att principen *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott för att båda sanktionerna skattetillägg och skattebrott har straffrättslig karaktär samt att sanktionerna vid en jämförelse av omständigheterna är väsentligen samma och därför avser samma brott. Avseende förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott, som prövas av HD för tillfället, är författarnas bedömning att båda sanktionerna har straffrättslig karaktär och baseras på samma omständigheter för att en anknytning mellan omständigheterna för sanktionerna föreligger och därför utgör de samma gärning. Principen *ne bis in idem* ska därför vara tillämplig även på förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.

## Master Thesis in Commercial and Tax Law [Tax Law]

Title:	Ne bis in idem - Whether the principle is applicable to the relationship between tax surcharge and tax crime and the relationship between tax surcharge and accounting fraud
Author:	Hake Feka and Anna Granlund
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2014-05-12
Subject terms	Ne bis in idem, tax surcharge, tax crime, accounting fraud, the European Convention, the EU charter

---

### **Abstract**

#### *Background*

In the European Convention and the EU charter the principle *ne bis in idem* is provided, which implies that a person can not be tried or punished twice for the same offense. Since the European Convention was incorporated into Swedish law in 1995 the principles application has been discussed in tax law. Several cases have been examined by the European Court and the Supreme Court (HD) in order to determine whether dual punishment has occurred in the national rules concerning tax surcharge, tax crime and accounting fraud. The judicial trials have brought different assessments concerning the matter, which have resulted in a lack of clarity on the application of the principle in Swedish law.

#### *Purpose*

The thesis purpose is to clarify whether the principle *ne bis in idem* is applicable on the relationship between tax surcharge and tax crime, and the relationship between tax surcharge and accounting fraud.

#### *Conclusion*

The authors' conclusion is that the principle *ne bis in idem* is applicable on the relationship between tax surcharge and tax crime because both sanctions are considered criminal in nature and concern the same crime, since they are based on substantially the same circumstances. Furthermore, the principle *ne bis in idem* is considered applicable on the relationship tax surcharge and accounting fraud, because both sanctions are criminal in nature and their circumstances have a connection, therefore they are considered as the same crime.

## Förkortningslista

<b>BrB</b>	Brottsbalk (1962:700)
<b>BFL</b>	Bokföringslagen (1999:1078)
<b>EU</b>	Europeiska Unionen
<b>Europadomstolen</b>	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
<b>EU-domstolen</b>	Europeiska unionens domstol
<b>Europakonventionen</b>	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (SFS 1994:1219)
<b>EU stadgan</b>	Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C 83/02)
<b>HD</b>	Högsta Domstolen
<b>HFD</b>	Högsta förvaltningsdomstolen
<b>LEKMR</b>	Lag (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
<b>NJA</b>	Nytt juridiskt arkiv
<b>No.</b>	ansökningsnummer hos Europadomstolen
<b>Prop.</b>	Proposition
<b>RB</b>	Rättegångsbalken (1942:740)
<b>RF</b>	Regeringsformen (1974:152)
<b>SBL</b>	Skattebetalningslagen (1997:483)
<b>SFL</b>	Skatteförfarandelag (2011:1244)
<b>SkBrL</b>	Skattebrottslag (1971:69)
<b>SKM</b>	Skattemyndigheten
<b>SOU</b>	Statens offentliga utredningar
<b>TL</b>	Taxeringslag (1990:324)

# Innehåll

Förord.....	i
<b>1 Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Syfte.....	3
1.3 Avgränsning.....	3
1.4 Metod och material .....	4
1.5 Terminologi .....	6
1.6 Disposition .....	7
<b>2 Skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott i svensk rätt .....</b>	<b>9</b>
2.1 Inledning .....	9
2.2 Historisk bakgrund.....	9
2.3 Skattetillägg .....	10
2.3.1 Förutsättningar för att påföra skattetillägg .....	10
2.3.2 Oriktig uppgift.....	10
2.4 Skattebrott .....	11
2.4.1 Förutsättningar för sanktioner vid skattebrott.....	11
2.5 Bokföringsbrott.....	12
2.6 Sammanfattande kommentarer .....	13
<b>3 Europakonventionen .....</b>	<b>14</b>
3.1 Inledning .....	14
3.2 Europakonventionens historik.....	14
3.3 Tolkningsprinciper.....	15
3.3.1 Vid tillämpning av Europakonvention .....	15
3.3.2 Vid konflikt mellan konventionen och svensk lag.....	15
3.4 Artikel 6 om en rättvis rättegång .....	16
3.5 Artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet om dubbelbestraffning.....	17
3.5.1 Artikelns utformning .....	17
3.5.2 Förutsättningar för tillämpning .....	18
3.6 Sammanfattande kommentarer .....	18
<b>4 Europeiska Unionens rätt.....</b>	<b>20</b>
4.1 Inledning .....	20
4.2 Europeiska Unionens stadga.....	20
4.2.1 Artikel 50 .....	21
4.3 Sammanfattande kommentarer .....	21
<b>5 Europadomstolens praxis avseende Ne bis in idem .....</b>	<b>23</b>
5.1 Inledning .....	23
5.2 Allmänt om Europadomstolen.....	23
5.3 Praxis före år 2009 .....	24
5.3.1 Janosevic mot Sverige, Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.....	24
5.3.2 Manasson mot Sverige .....	26
5.3.3 Rosenquist mot Sverige .....	27
5.4 Praxis efter år 2009 .....	28

5.4.1	Carlberg mot Sverige .....	28
5.4.2	Zolotukhin mot Ryssland.....	29
5.4.3	Ruotsalainen mot Finland .....	30
5.4.4	C-617/10 - Haparandamålet .....	30
5.5	Sammanfattande kommentarer .....	32
<b>6</b>	<b>Svensk praxis avseende Ne bis in idem .....</b>	<b>35</b>
6.1	Inledning .....	35
6.2	Tidigare praxis från HD.....	35
6.2.1	Åklagaren mot I.N. ....	35
6.2.2	Åklagaren mot L.S. och Åklagaren mot L.V. ....	37
6.3	Praxis efter Europadomstolens tolkning år 2009.....	39
6.3.1	Åklagaren mot M.J. och Åklagaren mot L.W.....	39
6.3.2	Åklagaren mot P.-M.P. ....	40
6.4	HFD avgöranden .....	43
6.4.1	Mål nr 6645-13.....	43
6.4.2	Mål nr 2052-12.....	43
6.5	Sammanfattande kommentarer .....	43
<b>7</b>	<b>Analys .....</b>	<b>47</b>
7.1	Inledning .....	47
7.2	Systemets lämplighet i förhållande till lagstiftarens syften.....	47
7.3	Är skattetillägg av straffrättslig karaktär?.....	48
7.4	Förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott.....	48
7.5	Förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.....	51
<b>8</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>53</b>
	Referenslista.....	<b>54</b>

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

År 1995 inkorporerades Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, ändrad genom protokoll nr 11 och 14 (Europakonventionen) i svensk rätt genom Lag (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (LEKMR). Vidare infördes stadgandet i Regeringsformen (1974:152) (RF) att ”Lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen”<sup>1</sup>. På det nationella skatterättsliga området stadgas bestämmelser avseende skattetillägg och påföljd för skattebrott och bokföringsbrott.<sup>2</sup> Vid tillämpning av dessa bestämmelser utelämnades en rad individuella rättigheter i Europakonventionen med anledning av ett betänkande<sup>3</sup> som fastställde att skattetillägg ska anses vara en administrativ avgift och inte ett straff. Med hänsyn till detta förbisågs principen om förbud mot dubbelbestraffning som stadgas i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och i Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C 83/02) (EU stadgan) artikel 50 som *de facto* är ett förbud mot dubbel lagföring. Principen benämns ”*ne bis in idem*” och innebär att en process om en sak som har tagits upp en gång i rättegång och dom har avkunnats att inte en ny process om ”samma sak” kan prövas av domstolen, utan ska avvisas i enlighet med Rättegångsbalken (1942:740) (RB).<sup>4</sup>

I praxis finns det ett flertal mål som berör problematiken rörande förfarandet mellan skattetillägg och skattebrott samt förfarandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott. Prövningar har skett av de högsta domstolsinstanserna, den Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen) och den svenska Högsta domstolen (HD) samt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Bedömningarna som framställts av instanserna har dock inte varit samstämmiga. Europadomstolen anser att en skattskyldig som blivit åtalad för skattebrott alternativt bokföringsbrott och samtidigt påförts skattetillägg, strider mot principen om *ne bis in idem*. Emellertid har HD visat, genom sina avgöranden, att dessa förfaranden inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet.

---

<sup>1</sup> 2 kap 19 § RF.

<sup>2</sup> Skattebrottslagen (1971:69) och Bokföringslagen (1999:1078).

<sup>3</sup> SOU 1996:116.

<sup>4</sup> Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, ändrad genom protokoll nr 11 och 14, artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.



Europadomstolen har dock inte underkänt det svenska förfarandet avseende skattetillägg och skattebrott förrän i målet *Janosevic mot Sverige*<sup>5</sup>, där skattetillägg enligt Europakonventionens mening utgör ett straff. Efter avgörandet utfördes ett flertal ändringar i reglerna om skattetillägg i svensk rätt, men det kvarstod dock vissa oklarheter kring principens räckvidd, något som tydliggjordes i målen, *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>6</sup> och *Routsalainen mot Finland*<sup>7</sup>. I målen beslutade Europadomstolen att principen förbjuder dubbla förfaranden som är grundade på väsentligen samma fakta. Beslutet kungjordes, men ändock kringgicks det i vissa svenska avgöranden där förfarandet kunde anses vara förenligt med Europakonventionen. Avvikelserna från bestämmelsen mötte kritik, i synnerhet lagstiftaren som inte klargjorde frågan om dubbelbestraffning efter Europadomstolens beslut, utan överlämnade ansvaret till HD.

Frågan kring huruvida EU stadgan är tillämplig på det svenska förfarandet skattetillägg och skattebrott framställdes den 26 februari 2013 i *Haparandamålet*<sup>8</sup>, som blev prövat av Europeiska Unionens domstol (EU-domstolen). EU-domstolen kom fram till att det svenska förfarandet med skattetillägg och påföljd för brott enligt Skattebrottslag (1971:69) (SkBrL) omfattas av *ne bis in idem*. Skattetillägg ansågs alltså vara av straffrättslig karaktär och därför stred det svenska förfarandet mot principen. Kort därefter beslutade HD att resning skulle genomföras av samtliga mål som avgjorts efter Europadomstolens mål *Zolotukhin mot Ryssland* den 10 februari 2009, för att förfarandet redan vid den tidpunkten hade fastställts vara oförenligt med principen. Ett flertal mål har angripits och behandlats genom resning av de högsta domstolsinstanserna. Syftet med *Haparandamålet* var att klargöra principens räckvidd, dock kan det diskuteras huruvida målet *de facto* har tydliggjort förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott.

En av frågorna som prövas av HD för tillfället är huruvida förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott avser samma gärning och därmed strider mot förbudet mot dubbelbestraffning. Det är därmed tydligt att tillämpligheten för *ne bis in idem* på det skatterättsliga området är långt ifrån klargjord och bör utredas närmare.

---

<sup>5</sup> No. 34619/97, den 23 juli 2002.

<sup>6</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>7</sup> No. 13079/03, den 16 juni 2009.

<sup>8</sup> C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Franson.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att fastställa om principen *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt på förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott. För att uppnå detta syfte måste följande frågor besvaras;

- Är skattetillägg av straffrättslig karaktär?
- Hur ser förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott ut?
- Hur ser förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott ut?

## 1.3 Avgränsning

Uppsatsen avgränsas till är att endast beröra förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott. Med hänsyn till detta kommer inte andra områden där principen om *ne bis in idem* är oklar att behandlas. Detta gäller främst skattetillägg i samband med rättsområdena miljöavgifter och bygglovsavgifter och körkortsindragning. Vidare, kommer bestämmelser som rör skattetillägg i samband med skönstaxering och skönsbeskattning att lämnas utanför.

För att läsaren ska få en djupare förståelse inom det skatterättsliga området, behandlas Europakonventionens, EU stadgans och den svenska nationella rättens uppkomster, sambandet mellan dessa bestämmelser samt de olika tillvägagångssätten för att tolka och tillämpa dem. Europakonventionen, EU stadgan och den svenska nationella rätten kommer endast behandlas i den mån de faller inom området för skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott. Detta innebär att bestämmelserna som faller utanför området kommer lämnas i sin helhet, för att de inte uppfyller syftet med uppsatsen.

Rättspraxis inom området för *ne bis in idem*, som Europadomstolen och EU-domstolen har avgjort kommer att utredas, för att dessa avgöranden har företräde framför svenska instansers avgöranden. Vidare behandlas svensk rättspraxis som har avgjorts av HD och HFD. Syftet med att behandla europeisk och nationell rättspraxis är att tydliggöra att inkonsekvens föreligger i de högsta instansernas bedömningar och utfall. Rättspraxis gällande skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott är omfattande, varpå en avgränsning görs till att endast behandla de mål som har varit av betydelse för lagstiftningen och dess utveckling som syftar till att bringa klarhet inom området för *ne bis in idem*.

## I.4 Metod och material

För att kunna fastställa gällande rätt, *de lege lata*, avseende principen *ne bis in idem* i europeisk och svensk rätt kommer en rättsvetenskaplig metod att brukas. Den valda metoden innebär att rättskällornas värde behandlas i följande ordning: EU-rätt, nationell lagstiftning, nationella förarbeten, nationell och nationell praxis och doktrin.<sup>9</sup>

I och med Sveriges medlemskap i Europarådet, ska de regler som fastställs genom Europakonventionen ha den rättsföljd som följer av dessa bestämmelser. Det här medför att det svenska skatterättsliga området harmoniseras av Europakonventionen och att Europakonventionen ligger till grund vid en tolkning av den svenska nationella rätten.<sup>10</sup> Vidare innebär Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU) att EU stadgan, som är parallel med Europakonventionen, har direkt effekt på enskildas rättigheter för att den har samma rättsliga status som EU-fördragen.<sup>11</sup>

I syfte att klargöra det europeiska och det svenska rättssystemet inom området för skatte-tillägg, skattebrott och bokföringsbrott, ska en deskriptiv metod användas. Den deskriptiva metoden används för att tillhandahålla läsaren den grundläggande informationen och beskriva sambandet mellan de olika bestämmelserna samt de olika förfarandena. Detta är av vikt för att läsaren ska få förståelse för det rättsliga området och problematiken som uppstår vid tolkning och tillämpning av de gällande reglerna. Nationella förarbeten ska utredas för att läsaren ska få en djupare förståelse över lagstiftningarnas tillkomster och syften.

I utredningen ska praxis som härstammar från europeisk rätt och svensk rätt redogöras då dubbelbestraffningsproblematiken har omdiskuterats och prövats i båda rättsordningarna. I redogörelsen ska enbart en beskrivning av de högsta domstolsinstanserna; Europadomstolen, EU-domstolen, HD och HFD framföras med anledning av att det endast är avgöranden från dessa instanser som tillerkänns prejudikatvärde.<sup>12</sup>

I framställningen av praxis ska en deskriptiv metod brukas, vilket innebär att en beskrivning av omständigheterna i målen och högsta instansernas domskäl samt avgöranden ska

---

<sup>9</sup> Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, s. 177-178.

<sup>10</sup> SOU 1993:40 *Fri- och rättighetsfrågor, del B, Inkorporering av Europakonventionen*, s. 123.

<sup>11</sup> SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter*, s. 43.

<sup>12</sup> Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, s. 145.

redogöras för respektive mål. Det är av vikt att utreda både europeisk och nationell praxis för att tydliggöra oklarheterna som föreligger vid tolkning och tillämpning av *ne bis in idem*.<sup>13</sup>

Vidare har problematiken kring förbudet mot dubbelbestraffning omdiskuterats i doktrin. Denna rättskälla ska användas för att åstadkomma en djupare förståelse för ämnet samt för att framställa olika argument och uppfattningar som givits på området. Som doktrin tillmäts det som kan användas för att klarlägga rättsläget, såsom litteratur, tidskrifter på nationellet som författats av advokater med expertis inom området samt material som framställts av skatteverket. Materialet från skatteverket är av betydelse att använda i utredningen för att kunna klargöra skatteverkets ståndpunkter och tillämpning av bestämmelserna om skatte-tillägg, skattebrott och bokföringsbrott. Noteras ska, att ståndpunkterna som skatteverket framställer i materialet inte utgör bindande normer, men i och med att skatteärenden hantearas av skatteverket, är deras ståndpunkter av betydelse för att bringa klarhet i tillämpningen av bestämmelserna.<sup>14</sup>

I analysen, där uppsatsens syfte ska utredas, ska en utredande metod användas för att syftet därefter ska kunna besvaras i slutsatsen. Analysen och slutsatsen kommer enbart grundas på material som använts i uppsatsens tidigare kapitel.

Slutligen ska handboken *Att skriva juridik – Regler och råd*<sup>15</sup> löpande användas vid hantering av formalia, språk och källor under skrivprocessen. Därtill, ska även läroboken *Praktisk juridisk metod*<sup>16</sup> användas regelbundet vid bearbetning av metod och juridisk problemlösning. I övrigt, kommer det finnas ett flertal kursiverade ord i vissa kapitel av uppsatsen för att markera betydelsefulla juridiska begrepp, stadganden från lagtext och mål som nämns i praxis.

---

<sup>13</sup> Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, s. 137.

<sup>14</sup> Bernitz, Ulf, m.fl., *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 48.

<sup>15</sup> Jensen, Ulf m.fl., *Att skriva juridik – Regler och råd*, 4:e upplaga, Iustus förlag, Uppsala, 2006.

<sup>16</sup> Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, upplaga 5:1, 2006.

## I.5 Terminologi

### Europadomstolen

Europadomstolen prövar och fastställer fall där den enskilde anser att staten har kränkt dennes rättigheter enligt Europakonventionen. Europadomstolen har dock inte företräde framför nationella domstolar och nationella myndigheter och kan därmed inte ändra eller avskaffa ett beslut som har avgjorts av nationell domstol eller myndighet. Sverige är dock skyldiga att följa Europadomstolen. Enskild kan få rätt genom resning.<sup>17</sup>

### EU-domstolen

EU-domstolens uppgift är att avgöra tvister mellan medlemsstater inom EU samt tvister mellan EU-institutionerna. Vidare lämnar EU-domstolen förstahandsavgöranden till medlemsstaterna vid tolkning av EU-rätten. EU-domstolen har även behörighet att förklara rättsakter, som godkänts av institutionerna, som ogiltiga. Enskilda medborgare kan som huvudregel inte föra egen talan i EU-domstolen. Undantag förekommer endast vid situationer där en medborgare i EU personligen påverkas av beslut från en EU-institution.<sup>18</sup>

### Ne bis in idem

Principen om *ne bis in idem* regleras i svensk rätt i RB 17 kap. 11 § 3 st. där det framhålls att *”Ej må fråga, som sålunda avgjorts, ånyo upptagas till prövning.”* Denna bestämmelse innebär att en lagakraftvunnen dom skapar ett rättegångshinder som rätten måste iaktta enligt 34 kap. 1 § 2 st. RB.

### Res judicata

Principen om *res judicata* regleras i RB 30 kap. 9 § där följande framgår:

*”Sedan tid för talan mot dom utgått, må ej fråga om ansvar å den tilltalade för gärning, som genom domen prövats, ånyo upptagas. Om förändring och förening av brottspåföljd, om särskilda rättsmedel samt om överförande av lagföring till främmande stat i visst fall gälla vad därom är stadgat.”*

Lagrummet innebär att sedan frågan om en persons skuld inför rätta slutligen har avgjorts så kan inte en ny prövning gällande samma gärning tas upp. Det som omfattas av regeln är

---

<sup>17</sup> <http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolar-i-Europa/Europadomstolen/>, 2014-04-28.

<sup>18</sup> <http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolar-i-Europa/EU-domstolen/>, 2014-04-28.

straffrättsliga påföljder för samma gärning.<sup>19</sup>

## **Lis pendens**

Principen om lis pendens regleras i RB 45 kap. 1 § 3 st. som stadgar följande:

*”Nytt åtal får inte väckas mot den tilltalade för gärning för vilken han eller hon redan står under åtal.”*

Det gärningsbegrepp som avses i paragrafen anses vara detsamma som avses i regeln om rättskraft som regleras i 30 kap. 9 § RB.<sup>20</sup>

## **1.6 Disposition**

*Kapitel 2* Kapitel inleds med en inledning där avsnittets innehåll introduceras och motiveras, vilket också kommer göras i samtliga nästkommande kapitel. Därefter ges en historisk bakgrund över skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott för att en förståelse för syftet med utformningen av det svenska systemet med dubbla förfaranden ska ges. Vidare i kapitlet beskrivs det hur systemet gällande skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott är utformat idag. Det kapitlet avslutas med är sammanfattande kommentarer, såsom alla resterande kapitel kommer avslutas med.

*Kapitel 3* I det här kapitlet utreds Europakonventionens historik, vilket är väsentligt för att syftet med dess utformning ska kunna förstås. Därtill redogörs tolkningsprinciper som tillämpas av Europakonventionen samt vad tolkningsprinciperna föreskriver vid en konflikt mellan Europakonventionen och svensk lag. Härfter beskrivs artikel 6 i Europakonventionen som stadgar vad som gäller angående rättvis rättegång. Därtill redogörs förbudet mot dubbelbestraffnings utformning och förutsättningar som stadgas i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

*Kapitel 4* I det efterkommande kapitlet fyra framställs EU rättens delar som är koplade och relevanta för syftet i uppsatsen. Det som redogörs är grundläggande information om EU stadgan och dess historiska bakgrund, samt artikel 50 i EU stadgan som innefattar förbudet mot dubbelbestraffning.

---

<sup>19</sup> Se Karnov Internet, Rättegångsbalk (1942:740), 30 kap. 9 § 1 st. not 1214, den 9 maj 2014.

<sup>20</sup> Se Karnov Internet, Rättegångsbalk (1942:740), 45 kap. 1 §, not 1655, den 20 februari 2014.

- kapitel 5* I det femte kapitlet utreds europeisk rättspraxis som har en anknytning till svensk rätt och har haft en betydelsefull inverkan i svensk rättspraxis i senare mål.
- Kapitel 6* I kapitel sex framställs svensk rättspraxis. Eftersom svensk praxis på skatteområdet är brett, redogörs endast HD:s domslut från de mål som har haft störst inverkan i svensk rätt.
- kapitel 7* I nästkommande kapitel sju avslutas uppsatsen med en analys, där författarna utreder och för diskussioner kring syftets tillhörande frågor för att sedan kunna besvara syftet i det efterföljande kapitlet slutsats.
- Kapitel 8* I det avslutande kapitlet, slutsats, presenteras och besvaras uppsatsens syfte av författarna.

## 2 Skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott i svensk rätt

### 2.1 Inledning

I det här kapitlet kommer uppsatsen inledas med att klargöra vilka orsaker som låg till grund för införandet av systemet med skattetillägg för att konstatera huruvida det svenska systemet med dubbla förfaranden är utformat efter lagstiftarens syften. Vidare ska en beskrivning av det svenska systemet som råder i dagsläget redogöras för att sedan kunna komma fram till om systemet går parallellt med Europakonventionens krav.

Kapitlet inleds med en historisk bakgrund över skattetillägg och skattebrott och fortsätter fram till hur dessa två förfaranden ser ut idag. I dessa redogörelser kommer även kraven för dessa förfaranden ställas upp och utredas, för att avgöra när sanktionerna kan påföras den skattskyldige.

### 2.2 Historisk bakgrund

Före år 1972 blev skattskyldige påförda sanktioner om de överskridit lagstiftningen på skatteområdet, utan hänsyn till om brottet var lindrigt eller av allvarlig art.<sup>21</sup> Systemet innebar att de mindre förseelserna ofta undkom påföljd, vilket medförde att sanktionerna blev tillämpliga på skattskyldiga slumpmässigt och ojämnt.<sup>22</sup> Lagstiftaren införde dock ett nytt system med skattetillägg den 1 januari 1972, vars konsekvens blev att administrativa sanktioner började gälla för de mer lindriga förseelserna. Syftet med det nya systemet var att få en enhetlig tillämpning och att sanktioner skulle påföras vid omständigheter när det fanns grund för det, och inte slumpmässigt som tidigare. Skattetillägget ansågs som ett lämpligt påtryckningsmedel för att få skattskyldiga att överlåta de uppgifter som krävdes.<sup>23</sup>

Samma år som införandet av skattetillägget ersattes Skattestrafflagen (1943:313) av SkBrL. Syftet med den nya lagen var att träffa endast allvarligare fall av överträdelse och att endast dessa skulle leda till åtal och straff. Med det nya systemet om skattetillägg som träffar överträdelse av mildare art och SkBrL som riktar sig mot överträdelse av allvarligare art blev alla överträdelse inom skattelagstiftningen omfattade av någon form av sanktion.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Skattestrafflag (1943:313) och SOU 1969:42 *Skattebrotten*, s. 134.

<sup>22</sup> SOU 1969:42 *Skattebrotten*, s. 134 och 140.

<sup>23</sup> SOU 1969:42 *Skattebrotten*, s. 134, 140 och 141.

<sup>24</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte – och tullområdet, mm.*, s. 116.



## 2.3 Skattetillägg

### 2.3.1 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

Bestämmelserna om skattetillägg reglerades tidigare i 5 kap. 1 § 1 st. Taxeringslag (1990:324) (TL) där det framhölls följande;

*“Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beskattningen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller, om en sådan uppgift lämnats i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.”*

Numera är bestämmelserna om skattetillägg reglerade i 49 kap. 4-6 §§ Skatteförfarandelag (2011:1244) (SFL). De nämnda rekvisiten förklaras följande. För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs att en skattskyldig på annat sätt än muntligen, dvs. i deklaration eller annat skriftligt meddelande, lämnat oriktig uppgift. Muntligt lämnade uppgifter kan således inte föranleda skattetillägg. Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Skriftliga uppgifter som lämnats av ett befullmäktigat ombud i ett överklagat ärende eller mål behandlas som om de lämnats av den skattskyldige själv. Detta innebär att om en oriktig uppgift har lämnats av ombudet kan den skattskyldige således påföras skattetillägg.<sup>25</sup>

Innan den nya TL trädde ikraft har det funnits en osäkerhet om vid vilken tidpunkt den oriktiga uppgiften skulle ha lämnats för att kunna påföra skattetillägg. Vid ikraftträdandet av den nya lagen förtydligade lagstiftaren detta genom att lägga till ”under förfarandet”. Uttrycket innebär att det inte bara är i det fall en oriktig uppgift lämnats i direkt anslutning till ett beskattningsbeslut utan även när uppgiften lämnats under utredningen som uppgiften kan leda till skattetillägg.<sup>26</sup>

### 2.3.2 Oriktig uppgift

Ett rekvisit för att påföra skattetillägg för den skattskyldige är att det skriftliga meddelandet ska innehålla en oriktig uppgift. Uttrycket ”*oriktig uppgift*” innebär inte endast en avlämnad uppgift som befinns oriktig, utan det omfattar även en underlåtenhet att i deklarationen el-

---

<sup>25</sup><http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000114880/1113237442187/kap09.pdf>  
2014-02-24.

<sup>26</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 39.

ler annat skriftligt meddelande lämna en uppgift som kan vara av relevans för beskattningen. Rekviritet "oriktig uppgift" kan uppnås genom att antingen lämna falska uppgifter, ofullständiga uppgifter eller en underlåtenhet att lämna uppgifter av relevans.<sup>27</sup> För att skattetillägg ska kunna tas ut ställs inget krav på att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet, det krävs endast att uppgiften objektivt sett är oriktig.<sup>28</sup> En uppgift ska dock inte anses som oriktig om den ger ett tillfredsställande underlag för att fatta ett beslut tillsammans med andra lämnade uppgifter. En sådan situation kan uppstå om den skattskyldige har gjort ett felaktigt avdrag, men där resterande uppgifter som är lämnade är tillräckliga för att genomföra en bedömning av det korrekta avdraget. Vidare är inte en uppgift oriktig i en situation där uppgiften är så orimlig att det är tydligt att den inte kan bilda grund för ett beslut.<sup>29</sup>

## 2.4 Skattebrott

### 2.4.1 Förutsättningar för sanktioner vid skattebrott

Skattebrott regleras i SkBrL där mildare skattebrott i form av skatteförseelse återfinns i 3 § SkBrL, skattebrott regleras i 2 § SkBrL och där grovt skattebrott framgår av 4 § SkBrL.

2 § SkBrL lyder som 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.”*

Denna reglering innebär, precis som vid skattetillägg att den skattskyldige lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna relevanta uppgifter för ett beslut. Ett lämnande av oriktig uppgift är att ses som ett aktivt handlande medan underlåtenheten utgör ett passivt handlande. Ett aktivt och ett passivt handlande likställs enligt lagen och ska ses som ett skattebrott. Uttrycket "oriktig uppgift" definieras likadant som vid skattetillägg.<sup>30</sup>

2 § SkBrL förutsätter att handlandet från den skattskyldige resulterar i en fara för att skatt

---

<sup>27</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte – och tullområdet, mm.*, s. 116.

<sup>28</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte – och tullområdet, mm.*, s 136.

<sup>29</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte – och tullområdet, mm.*, s 233.

<sup>30</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte – och tullområdet, mm.*, s 244.

inte erlaggs till det allmänna eller att skatt antingen återbetalas eller tillgodoräknas på ett oriktigt sätt. Dock uppställs inget krav på att faran faktiskt har skett, utan endast att handlandet kan leda till faran.<sup>31</sup>

Det mildare skattebrottet i form av skatteförseelse enligt 3 § SkBrL och grovt skattebrott enligt 4 § SkBrL grundas på skattebrottet som framgår i 2 § SkBrL. För att ett skattebrott ska utgöra en skatteförseelse, krävs att brottet endast är ringa medan en bedömning av ett grovt skattebrott grundas på faktorer såsom beloppets storlek eller bokföring som har genomförts för att vilseleda beslutet.<sup>32</sup>

Ett krav som uppställs för att kunna döma någon för skattebrott är att uppsåt ska föreligga som förutsätter ett lämnande av en oriktig uppgift eller underlåtenhet att lämna uppgifter.<sup>33</sup> Föreligger grov oaktsamhet istället för uppsåt, innebär det här en aktualisering av vårdslös skatteuppgift. I 5 § SkBrL framgår det att vårdslös skatteuppgift blir aktuellt vid det tillfälle en skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter på annat sätt än muntligt. För att den vårdslösa skatteuppgiften ska vara gällande krävs att den skattskyldiges handling leder till en fara för att skatten inte ska tillkomma det allmänna. Undantag från grov oaktsamhet bör vara i situationer där hinder, glömskhet, eller försumlighet har uppstått, där istället påförande av skattetillägg är mer lämpligt.<sup>34</sup>

## 2.5 Bokföringsbrott

Bokföringsbrott regleras i 11 kap. 5 § 1 st. Brottsbalk (1962:700) (BrB) där följande framhålls;

*“Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.”*

Bestämmelsen om bokföringsbrott riktar sig till den som är bokföringsskyldig, vilken enligt

---

<sup>31</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen, s. 95.

<sup>32</sup> 4 § 2 st. SkBrL.

<sup>33</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 164.

<sup>34</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen, s. 164.

Bokföringslagen (1999:1078) (BFL) näringsidkare, aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Den person som sköter bokföringen åt en bokföringsskyldig samt den person som är legal ställföreträdare för en juridisk person kan bli åtalade för bokföringsbrott.<sup>35</sup> Den bokföringsskyldige har som ansvar att bokföra samtliga affärshändelser i bolaget på en sätt som gör det utförbart att granska bokföringsposternas fullständighet samt verksamhetens ställning och resultat. Följs inte detta på ett riktigt sätt eller underlåter den bokföringsskyldige att genomföra det, föreligger straffansvar för den bokföringsskyldige.<sup>36</sup> Straffansvar föreligger även när den riktiga informationen kan upptäckas, men först efter en djupare utredning. Från bokföringsskyldigheten utesluts försummelser alternativt enstaka felaktigheter.<sup>37</sup>

## 2.6 Sammanfattande kommentarer

Syftet med det nya systemet om skattetillägg och skattebrott var att skattetillägg enbart skulle träffa skattebrott av mildare art medan överträdelser av allvarigare art skulle angripas med andra sanktioner för skattebrott. Införandet av det nya systemet resulterade i att samtliga skatterättsliga överträdelser omfattades av någon form av sanktion.

Kriteriet för att en skattskyldige ska påföras skattetillägg eller sanktioner för skattebrott alternativt bokföringsbrott, är att en oriktig uppgift har lämnats på annat sätt än muntligen. Vidare kan det konstateras att skattetillägg kan påföras den skattskyldige utan att uppsåt eller oaktsamhet föreligger, medan kriteriet för uppsåt eller oaktsamhet krävs för att den skattskyldige ska dömas för skattebrott eller bokföringsbrott.

---

<sup>35</sup> 11 kap. 5§ 1 st. BrB lagkommentar 584 p. F. Sanna, 2014-04-28.

<sup>36</sup> 11 kap. 5§ 1 st. BrB lagkommentar 585 p. F. Sanna, 2014-04-28.

<sup>37</sup> 11 kap. 5§ 1 st. BrB lagkommentar 586 p. F. Sanna, 2014-04-28.

## 3 Europakonventionen

### 3.1 Inledning

I detta kapitel ges en redogörelse för Europakonventionens grundlinjer samt lämpliga tolkningsprinciper. Detta är av betydelse för att konstatera hur konventionen tolkar olika begrepp och för att hantera konflikter mellan Europakonventionen och svensk nationell rätt. Kapitlet ger även en djupare utredning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet samt en mindre utredning av artikel 6 i Europakonventionen. Denna utredning är av vikt för att konstatera huruvida det svenska systemet med dubbla förfaranden är i enlighet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Kapitlet avslutas med sammanfattande kommentarer.

### 3.2 Europakonventionens historik

Europakonventionen grundades genom att tio länder bildade ett Europaråd år 1949. Europarådet, med Sverige inkluderat, upprättade tillsammans Europakonventionen år 1953. Syftet med bildandet av Europakonventionen var att lära sig av händelserna från andra världskriget och fylla behovet av att binda de europeiska staterna vid att respektera mänskliga rättigheter.<sup>38</sup> Europakonventionen reglerar politiska och civila rättigheter samt institutionella kontrollsystem.<sup>39</sup>

Sverige ratificerade konventionen år 1952 och var en av de första länderna med detta, varför konventionen inte inkorporerades i svensk rätt förrän år 1995 när lagen LEKMR trädde ikraft.<sup>40</sup> Det är av vikt att påpeka att även om Europakonventionen inte var inkorporerad i svensk rätt förrän år 1995, tog lagstiftaren ändå hänsyn till konventionen när ny lagstiftning skulle införas i svensk rätt. Den främsta orsaken till den inkorporering som genomfördes var att konstatera konventionens innebörd i den svenska rätten<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor*, s. 10-11.

<sup>39</sup> Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor*, s.11.

<sup>40</sup> SOU 1993:40 *Fri- och rättighetsfrågor, del B, Inkorporering av Europakonventionen*, s. 123.

<sup>41</sup> SOU 1993:40 *Fri- och rättighetsfrågor, del B, Inkorporering av Europakonventionen*, s. 123.

### 3.3 Tolkningsprinciper

#### 3.3.1 Vid tillämpning av Europakonvention

Europakonventionen är formulerad på ett allmänt sätt där det konstant påförs olika varianter av tolkningar. Med hänsyn till detta har det utvecklats tolkningsprinciper som kan tillämpas då konventionens innebörd ska tolkas. Generellt gäller dock att vid tolkning av Europakonventionen ska bestämmelserna, i enlighet med Wienkonventionens 31 artikel, läsas i sitt sammanhang och utifrån sitt syfte. Konventionen ska tolkas så att konflikt inte uppstår mellan de olika bestämmelserna och med hänsyn till att konventionens innebörd ur ett helhetsperspektiv ska framstå som rimlig.<sup>42</sup> Tolkningen av artiklarna i Europakonventionen kan förändras över tiden eftersom den enligt Europadomstolens praxis ska göras med hänsyn till samhällsutvecklingen och konventionsstaternas utveckling av rättsuppfattningen, så kallad dynamisk tolkning.<sup>43</sup>

Eftersom Sverige har inkorporerat Europakonventionen gäller för Sveriges del i förhållande till konventionen den allmänna tolkningsprincipen om föredragskonform tolkning, dvs. att våra författningar så långt som möjligt ska tolkas på ett sådant sätt att de överensstämmer med konventionen.<sup>44</sup>

Proportionalitetsprincipen är en av de främsta principerna och ska enligt Europadomstolens praxis anses genomsyra hela Europakonventionen. Att en åtgärd är proportionell innebär att den står i rimlig proportion till det intresse som den avser att skydda. Är åtgärden så långtgående att de inte bedöms stå i rimlig proportion till skyddsintresset så kan ett konventionsbrott föreligga.<sup>45</sup>

#### 3.3.2 Vid konflikt mellan konventionen och svensk lag

Vid införandet av Europakonventionen i svensk rätt bestämdes det att konventionen skulle formas som en vanlig lag. Detta innebär att Europakonventionen har en lägre status än svenska grundlagar och har därmed inte företräde framför grundlagarna. Vidare fastställdes

---

<sup>42</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 2012, s. 50.

<sup>43</sup> Axén Linderl, Annica & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten*, 2005, s. 13.

<sup>44</sup> Almgren, Karin, & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2006, s. 25.

<sup>45</sup> Axén Linderl, Annica & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten*, 2005, s. 19.

det att Europakonventionen ska, vid en eventuell konflikt mellan konventionen och nationell rätt, tolkas i enlighet med Sveriges förpliktelser i nationella och internationella samarbeten.<sup>46</sup>

Vid en situation där en konflikt mellan Europakonventionen och svensk nationell rätt blir ett faktum, ska den nationella bestämmelsen tolkas i enlighet med Europakonventionen så långt det är möjligt. Vid en brist på tolkningsutrymme för den nationella bestämmelsen gäller principen om *lex posterior*, det vill säga att den lag som införts senare ska ha företräde framför den tidigare lagen. Utöver principen om *lex posterior* kan även principen om *lex specialis* vara en lämplig tolkning, vilket innebär att den lag som utgör en specialregel ska tillämpas framför den lag som är av mer allmän karaktär. En tillämpning av principen om *lex specialis* torde dock inte vara vanligt förekommande då svenska lagförslag granskas vid införandet i syfte att vara förenliga med de krav som Europakonventionen ställer. Utöver de ovan nämnda principerna kan även Europakonventionen ha företräde framför svensk lag om det är uppenbart att den inhemska bestämmelsen strider mot förbudet att meddela lag som är i strid med konventionen. Valet av lämplig princip för att lösa konfliktsituationer är domstolarnas.<sup>47</sup>

### 3.4 Artikel 6 om en rättvis rättegång

I Europakonventionens artikel 6 stadgas att var och en ska vara berättigad till en rättvis och offentlig prövning inom en skälig tid och en opartisk domstol. Det är av vikt att utreda vad som omfattas av artikel 6, då det länge har varit omdiskuterat och osäkert. Tidigare har det varit tvivelaktigt huruvida skattetillägg omfattas av artikeln, men i och med målet *NJA 2000 s. 622* klargjordes detta genom att HD fastställde att artikel 6 även avser skattetillägg enligt svensk lag. Denna bedömning är även i enlighet med Europadomstolens mening om att skattetillägg är baserat på en anklagelse för brott<sup>48</sup>.

Vidare har Europadomstolen utvecklat omfattningen av artikel 6 och menar på att artikeln inte sträcker sig till principen om *ne bis in idem*, det vill säga att artikel 6 inte ger ett skydd mot att dömas två gånger för samma brott. Enligt Europadomstolen är principen om *ne bis in idem* endast skyddad genom Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor*, s. 37.

<sup>47</sup> Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor*, s. 37-38.

<sup>48</sup> No. 34619/97, den 23 juli 2002 och No. 36985/97, den 23 juli 2002.

<sup>49</sup> No. 36855/97 och No. 41731/98, den 14 september 1999.

## 3.5 Artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet om dubbelbestraffning

### 3.5.1 Artikelns utformning

Europakonventionen Protokoll 7 Artikel 4.1 reglerar principen om *ne bis in idem* och lyder som följande;

*”Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger*

*1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.*

*2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder för att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.*

*3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.”*

Syftet med denna reglering är att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd. Principen utgör en fundamental rättsprincip som begränsar möjligheten för en svarande att åtalas flera gånger för samma brott, handling eller fakta.<sup>50</sup> För att bestämmelsen ska bli gällande krävs det att den första domen har vunnit laga kraft. Huvudregelns undantag finns reglerad i den andra punkten där det framgår att ett mål som är avgjort kan prövas på nytt om det kommit fram nya omständigheter eller då utfallet av den tidigare domen har blivit påverkat av ett rättegångsfel av allvarlig art. Detta undantag innebär att det är möjligt med resning och undanröjning av en tidigare dom om nationell rätt tillåter det.<sup>51</sup> Artikel 15 i Europakonventionen framhåller i vilka situationer det är godtagbart för en stat att göra en avvikelse från sina skyldigheter gentemot denna konvention, exempelvis när en nation befinner sig i krig eller annan form av nödlägesituation som drabbat en nation och hotar dess existens.<sup>52</sup> Den sista punkten i artikel 4 i Europakonventionen framhåller att en avvikelse i form av ett undantag inte får ske genom tillämpning av artikel 15 i Europakonventionen.

---

<sup>50</sup> Van Bockel, Bas. *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, s. 2.

<sup>51</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 2012, s. 612.

<sup>52</sup> Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, ändrad genom protokoll nr 11 och 14, artikel 15.



### 3.5.2 Förutsättningar för tillämpning

En tillämpning av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet förutsätter att en person faktiskt har blivit åtalad eller slutligt frikänd i en rättegång avseende brottmål. Ett slutligt frikännande eller en dom inträder när saken i fallet är *res judicata*, det vill säga att normala rättsmedel är otillgängliga eller har tömts eller att tidsfristen för ett överklagande har utgått.<sup>53</sup>

Vidare förutsätter en tillämpning av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att brottet som har begåtts är av straffrättslig karaktär. Detta innebär att en person som blivit dömd för ett brott av straffrättslig karaktär även kan delges disciplinära sanktioner för samma gärning, eftersom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte hindrar detta.<sup>54</sup>

Europadomstolen har, genom praxis, formulerat de tre Engel-kriterierna vid avgörandet huruvida en gärning är av straffrättslig karaktär. Kriterierna utreder hur brottet bedöms nationellt i den staten där det begås, brottets beskaffenhet samt straffets stränghet.<sup>55</sup> Vad gäller det svenska förfarandet vid skattetillägg, har Europadomstolen konstaterat att det ska anses vara av straffrättslig karaktär.<sup>56</sup> Det utgör dock inte ett hinder för en åtalad person att påföras två sanktioner i en och samma process, på grund av att det inte omfattas av dubbelbestraffningsförbudet.<sup>57</sup>

### 3.6 Sammanfattande kommentarer

Europakonventionen är formulerad på ett allmänt sätt där det finns utrymme för olika varianter av tolkningar, är det högst befogat med införandet av de olika tolkningsprinciperna. Främst gäller vid en konflikt mellan Europakonventionen och svensk lagstiftning att den svenska nationella rätten tolkas i enlighet med Europakonventionen så långt det är möjligt. Det är dock av vikt att påpeka att de olika tolkningsprinciperna kan ändras och en tolkning som har tillämpats i ett tidigare skede behöver nödvändigtvis inte brukas i ett senare skede. Dubbelbestraffningsförbudet som återfinns i Europakonventionen hindrar svenska instan-

---

<sup>53</sup> Explanatory Report to Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, p. 22 och 29.

<sup>54</sup> Explanatory Report to Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, p. 32.

<sup>55</sup> No. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 och 5370/72, den 8 juni 1976.

<sup>56</sup> No. 41265/98, den 8 april 2003.

<sup>57</sup> SOU 2010:63 EU:s direktiv om sanktioner mot arbetsgivare, s.75.

ser från att tillåta att en skattskyldig, vars prövning redan genomförts, återigen straffas eller åtalas. Diskussionen som förs är därför om ett förfarande där den skattskyldige angrips genom skattetillägg och skattebrott alternativt där den skattskyldige påförs skattetillägg och bokföringsbrott utgör ett dubbelbestraffningsförfarande. För att komma fram till ett svar måste man utreda huruvida skattetillägg är av straffrättslig karaktär och därefter utreda huruvida den skattskyldige påförs skattetillägg och skattebrott för en och samma gärning.

## 4 Europeiska Unionens rätt

### 4.1 Inledning

I detta kapitel kommer en redogörelse göras över uppkomsten av EU stadgan och dess rättsliga ställning i förhållande till Europakonventionen och svensk nationell rätt. Det är av värde att utreda detta område för att fastställa förhållandet mellan de olika regelverken samt för att klargöra vilket regelverk som är tillämpligt för att, så långtgående som möjligt, skydda den enskildes rättigheter. Kapitlet kommer att avslutas med sammanfattande kommentarer.

### 4.2 Europeiska Unionens stadga

År 1996 fastställde EU-domstolen att det inte fanns någon sannolikhet för EU att tillträda Europakonventionen.<sup>58</sup> När EU stadgan initierades år 1999 togs därför hänsyn till de grundläggande rättigheterna som återfanns i Europakonventionen, vilket gjordes för att EU stadgan skulle vara parallell med Europakonventionen samt för att tydliggöra de grundläggande friheterna.<sup>59</sup> EU stadgan fick samma rättsliga status som EU:s fördrag efter Lissabonfördragets ikraftträdande år 2009.<sup>60</sup> Vidare är EU-fördragen bindande för samtliga domstolar och myndigheter inom EU, direkt tillämpliga samt har direkt effekt.<sup>61</sup> Detta innebär att även EU stadgan har direkt effekt på enskildas rättigheter, eftersom det är konstaterat att EU stadgan har samma rättsliga status som EU-fördragen.<sup>62</sup>

Vid en situation där en konflikt uppstår mellan EU stadgan och nationell rätt, ska företräde ges till EU stadgan inom de områden där rätten att lagstifta har lämnats över till EU.<sup>63</sup> Rätten att lagstifta om direkt beskattning har dock inte överlåtits till EU i samma utsträckning som vid indirekt beskattning, varpå det är tvivelaktigt huruvida EU stadgan ska ges företräde framför svensk nationell rätt vid avgörandet om ett förfarande inom direkt beskattning är av straffrättslig natur.<sup>64</sup>

---

<sup>58</sup> EU-domstolens yttrande 2/94 [1996], ECR I-1759.

<sup>59</sup> SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter*, s. 13-14.

<sup>60</sup> EUF-fördraget artikel 6.

<sup>61</sup> Mål 26/62 Van Gend & Loos.

<sup>62</sup> SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter*, s. 43.

<sup>63</sup> SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter*, s. 43-44.

<sup>64</sup> Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, 2009, s. 632.

EU stadgans bestämmelser ska vara parallella med Europakonventionens fri- och rättigheter, vilket även innebär att bestämmelserna i stadgan ska tolkas på samma vis och tillämpas i samma räckvidd som Europakonventionen.<sup>65</sup> Vid ett val mellan EU stadgans bestämmelser och Europakonventionens fri- och rättigheter ska de regler som omfattas av det största skyddet för den enskilde tillämpas.<sup>66</sup>

#### **4.2.1 Artikel 50**

Principen om *ne bis in idem* regleras i EU stadgans artikel 50 där följande framgår;

*“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.”*

För att denna bestämmelse ska vara tillämplig, förutsätter det att en dom eller ett frikännande som har vunnit laga kraft, har skett i ett brottmål i en unionsstat. Principen om dubbelbestraffningsförbudet är, enligt EU-domstolen, en grundläggande princip och ska följas av domstolarna.<sup>67</sup> För att avgöra om dubbelbestraffning föreligger ska utredning göras för att konstatera huruvida ”...de konkreta gärningarna är identiska i den mening att de utgör en helhet av omständigheter som är ouplösligt förbundna med varandra...”.<sup>68</sup>

### **4.3 Sammanfattande kommentarer**

Det kan konstateras att Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är densamma som EU stadgans dubbelbestraffningsförbud i artikel 50. En jämförelse som däremot är av vikt att aktualisera är att EU stadgan har direkt effekt och har företräde framför svensk nationell lagstiftning, något som Europakonventionen saknar. Detta innebär att företräde ska ges till EU stadgan inom de områden där rätten att lagstifta har lämnats över till EU. Gränsdragningsproblem kan dock uppstå när rätten att lagstifta om direkt beskattning inte har överlåtits till EU i samma utsträckning som vid indirekt beskattning. Vidare har EU-domstolen befogenheten att, med sitt förstahandsavgörande, påverka de svenska instansernas avgöranden under förfarandet, något som Europadomstolen endast har möjlighet att göra i efterhand. Vid en situation där en konflikt upp-

---

<sup>65</sup> EU stadgan artikel 53.

<sup>66</sup> Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, 2002, s. 160.

<sup>67</sup> Se exempelvis mål C-308/04 P SGL Carbon mot kommissionen.

<sup>68</sup> Mål C-288/05 Kretzinger, p. 37.

står mellan EU stadgan och nationell rätt, ska företräde ges till EU stadgan inom de områden där rätten att lagstifta har lämnats över till EU.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter*, s. 43-44.

## 5 Europadomstolens praxis avseende *Ne bis in idem*

### 5.1 Inledning

Det här kapitlet inleds med generell information om Europadomstolen för att läsaren ska erhålla kännedom om hur systemet i Europakonventionens regelverk är avsett att fungera. Härefter framställs EU-rättslig praxis som varit anmärkningsvärd avseende Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud och har en koppling till det svenska systemet. För att tydliggöra utvecklingen som skett av praxis på området delas beskrivningen av praxis upp i tre avsnitt. I avsnitt ett beskrivs praxis av Europadomstolen som sträcker sig fram till år 2009. I avsnitt två framställs praxis som tillkommit efter år 2009. Målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>70</sup> redogörs i detta avsnitt, det är inte ett mål som riktar sig till varken skattetillägg, skattebrott eller bokföringsbrott, men det behandlar begreppet ”*samma brott*”, och därför är det av intresse för uppsatsen. I det tredje avsnittet framställs det avgjorda *Haparandamålet*<sup>71</sup> som bidragit till betydelsefulla ändringar i det svenska systemet. I slutet av kapitlet lämnas sammanfattande kommentarer.

Det här kapitlet är betydelsefullt för att kunna förstå praxisens utveckling avseende förbud mot dubbelbestraffning som har en koppling till det svenska systemet och varför dessa lett till ändringar i det svenska skatteförfarandet. I kapitlet beskrivs även praxis som inte har en koppling till Sverige, men dessa är av relevans att skildra för att kunna förstå utvecklingen på området. Slutligen är detta kapitel av väsentlighet för att författarna i analysen ska kunna jämföra svensk och EU-rättslig praxis och föra en diskussion kring vad som gäller angående dubbelbestraffning.

### 5.2 Allmänt om Europadomstolen

De mänskliga fri- och rättigheterna som ska garanteras individerna föreskrivs i Europakonventionens artikel 1 och dessa ska staterna följa. Sker en kränkning av en fri- eller rättighet som föreskrivs i konventionen ska det i inhemsk rätt beredas tillgång till en prövning.<sup>72</sup> Av denna anledning är kontrollsystemet som råder i Europakonventionen sekundärt. Detta för med sig ett enormt ansvar för konventionsstaterna, som har skyldighet att rätta lagstiftningen efter besluten som fastställs av Europadomstolen. Baktanken med detta system är att

---

<sup>70</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>71</sup> Mål C-617/10, den 26 februari 2013.

<sup>72</sup> Artikel 13 i Europakonventionen.

lindra arbetsbördan för domstolen.<sup>73</sup> Målen som kan tas upp hos Europadomstolen berör tvist som är mellan nationerna och enskilda.<sup>74</sup> Det som krävs för att ett mål ska kunna tas upp till prövning hos Europadomstolen är att villkoren i artikel 35.1 i Europakonventionen är uppfyllda. Förutsättningarna som ställs är att alla rättsmedel på nationell nivå ska ha brukats och att ogillandet äger rum sex månader från dagen som avgörandet tillkännagavs. Slutligen, kan staten enbart bli bunden av de avgöranden som en medlemsstat är del i.<sup>75</sup>

### 5.3 Praxis före år 2009

#### 5.3.1 Janosevic mot Sverige, Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige

*Janosevic mot Sverige*<sup>76</sup>, *Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige*<sup>77</sup> var två likvärdiga mål som båda berörde taxiverksamheter som blev upptaxerade och därtill påförda skattetillägg av Skattemyndigheten (SKM) på grund av lämnade oriktiga uppgifter i deklARATIONERNA. I båda målen yrkade Taxiverksamheterna omprövning av SKM:s beslut och framställde en överklagan där anstånd med betalningen för sanktionerna begärdes. Däremot avslogs begäran om anstånd av både SKM och domstolarna med grunden att taxiverksamheterna inte hade möjlighet att lämna en bankgaranti. Därefter, trots att taxeringarna ännu inte hade blivit prövade av länsrätten, försatte SKM taxiverksamheterna i konkurs och en utmätning ägde rum. Detta förfarande motsattes av taxiverksamheterna och togs upp i Europadomstolen.<sup>78</sup>

Det Europadomstolen inleder med är att konstatera att båda målen gäller skatt och skattetillägg. Vidare påpekas att en prövning av skattefrågorna inte kan ske på grund av att de faller utanför artikel 6 i Europakonventionens tillämpningsområde, men skattetillägg faller inom området och därför prövas enbart det. Det som granskades i Europadomstolen var huruvida SKM:s förfarande att verkställa beslut innan en slutlig dom ges avseende den skattskyldiges skattskyldighet stred mot artikel 6.1 och 6.2 i konventionen.<sup>79</sup> För att kunna

---

<sup>73</sup> Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 2012, s.33.

<sup>74</sup> Europakonventionen artikel 33 och 34.

<sup>75</sup> Europakonventionen artikel 46.1.

<sup>76</sup> No. 34619/97, den 23 juli 2002.

<sup>77</sup> No. 36985/97, den 23 juli 2002.

<sup>78</sup><http://www.domstol.se/Ladda-ner--bestall/Nytt-fran-Europadomstolen/Ar-2002/Nummer-8-2002/,2014-03-19>.

<sup>79</sup><http://www.domstol.se/Ladda-ner--bestall/Nytt-fran-Europadomstolen/Ar-2002/Nummer-8-2002/,2014-03-19>.

avgöra detta utredde Europadomstolen hur de svenska bestämmelserna gällande skattetillägg förhöll sig till Europakonventionen.<sup>80</sup>

Det Europadomstolen inleder i utredningen av förhållandet mellan skattetillägg och Europakonventionen är att pröva huruvida skattetillägg som förseelse kunde anses ”brottslig”, vilket är ett autonomt begrepp. Detta avgjordes genom en avvägning av tre kriterier; 1) överträdelsen rättsliga kvalificering i nationell rätt, 2) arten för överträdelsen och 3) sanktionens stränghet och arten som åläggs den åtalade. Gällande det första kriteriet gjordes bedömningen att skattetillägg i svensk rätt inte kategoriseras som ett straff utan bedöms som en administrativ sanktion och därför inte är hänförligt till straffrätten. Angående det andra och det tredje rekvisitet, påpekades att rekvisiten är alternativa och att dessa endast blir tillämpliga om följande är uppfyllt; att förseelsen till sin natur enligt Europakonventionen anses ”brottslig” eller förorsakar en påföljd som faller inom kriminalområdet med hänsyn till sin stränghet eller natur. Europadomstolen konstaterar att ett tidigare straffrättsligt förfarande har blivit ersatt av skattetilläggsförfarandet. Därtill påpekas att skattetillägg som påföljd har en avskräckande inverkan, vilket bidrar till det åtskiljande kännetecknet vid brottet straff. Europadomstolen menar på att detta anses tillräckligt för att taxiverksamheterna i de båda målen har anklagats för brott enligt den mening som lyder i artikel 6 i Europakonventionen.<sup>81</sup>

Utifrån granskningen av de tre kriterierna fastställer Europadomstolen att skattetillägg anses ha en straffrättslig karaktär och därför enligt Europakonventionens mening utgör ett straff, men att så inte är fallet i svensk rätt. Med bakgrund till detta konstateras att det svenska systemet med skattetillägg inte kan anses oförenligt med artikel 6.1 och 6.2 i Europakonventionen.

En annan fråga som yrkades och prövades av Europadomstolen var huruvida målen inte avgjorts inom rimlig tid.<sup>82</sup> I denna fråga konstaterades att handläggningstiderna för skattetilläggsfrågorna hade överskridits av SKM med hänsyn till vad som ansågs rimligt till omständigheterna. Grundat på detta ansåg Europadomstolen att SKM hade brustit i den

---

<sup>80</sup> <http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000114880/1113237442187/kap09.pdf>, avsnitt 9, s. 155 punkt 9.2.1, 2014-04-12.

<sup>81</sup> <http://www.domstol.se/Ladda-ner--bestall/Nytt-fran-Europadomstolen/Ar-2002/Nummer-8-2002/>, 2014-03-19.

<sup>82</sup> <http://www.domstol.se/Ladda-ner--bestall/Nytt-fran-Europadomstolen/Ar-2002/Nummer-8-2002/>, 2014-03-19.



skyndsamhet som krävdes i de båda målen och därför ansågs en kränkning av artikel 6.1 i Europakonventionen ha skett. Av denna anledning utdömdes skadestånd till Sverige.<sup>83</sup> Utöver detta ställdes frågan gällande *ne bis in idem* i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, men på grund av att frågan väcktes för sent i de båda målens förfaranden uppmanades Europadomstolen av regeringen att inte ta upp frågan till prövning.

### 5.3.2 Manasson mot Sverige

Målet *Manasson mot Sverige*<sup>84</sup> handlade om en taxiverksamhet som dömdes för bokföringsbrott av SKM på grund av att den åsidosatt sin bokföringsplikt att bokföra sina affärshändelser löpande. Utöver detta påfördes även verksamheten skattetillägg av SKM, som baserades på att verksamheten tidigare lämnat felaktiga uppgifter till SKM i sin deklaration. Taxiverksamheten överklagade SKM beslut och yrkade att den utsatts för ett brott enligt artikel 6 i konventionen med grunden att den inte inom skälig tid hade erhållit en rättvis rättegång och att SKM beslut stred mot principen om förbud mot dubbelbestraffning i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen.

Det Europadomstolen inleder att konstatera är att taxiverksamhetens sätt att handla i de båda förfarandena inte är samma. Detta grundar Europadomstolen på att skattetillägget baseras på felaktiga uppgifter som överlämnats till SKM tidigare i taxeringen medan bokföringsbrottet grundas på att den generella bokföringsplikten har försummats. Det påpekas även att taxiverksamheten hade kunnat rätta till felaktigheterna i bokföringen genom att lämna den korrekta informationen till SKM vid taxeringen och på så sätt undkommit sanktionen skattetillägg. Vidare påpekar domstolen ett rekvisit, som de anser vara av avgörande karaktär i bedömningen. Det avgörande rekvisitet baserar domstolen på omständigheten att taxiverksamheten vid upprättande av bokföringen "*haft förtroende*" för de felaktiga uppgifterna som redovisats i deklarationen. Detta är ett avgörande rekvisit för att det håller isär det brott som skett av skattelagstiftningen från det straffrättsliga brott som begåtts. Av denna anledning bedömde Europadomstolen att taxiverksamhetens sätt att handla inte var samma och därför ansågs inte samma förfarande ha tagits upp i domstolen två gånger.<sup>85</sup> Slutsatsen Europadomstolen kommer fram till är att båda förfarandena skattetillägg och

---

<sup>83</sup><http://www.skatteverket.se/download/18.deeebd104898a3a9c8000248/1119358165976/rattsfallsprotokoll2002.pdf> s. 438, 2014-03-19.

<sup>84</sup> No. 41265/98, den 8 april 2003.

<sup>85</sup> <http://www.dagensjuridik.se/2013/06/en-historisk-tillbakablick-pa-ne-bis-idem>, 2014-04-08.

bokföringsbrott är av straffrättslig karaktär enligt Europakonventionens artikel 6 och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, men att ingen dubbelbestraffning har skett.

### 5.3.3 Rosenquist mot Sverige

Målet *Rosenquist mot Sverige*<sup>86</sup> berörde en man vid namn Rosenquist, som var svensk medborgare och hade försummat att deklarerat till SKM. På grund av detta skönstaxerades Rosenquist och erhöll skattetillägg av SKM. Utöver detta, blev Rosenquist dömd till fängelse i sammanlagt två år för gärningen grovt skattebrott. Rosenquist överklagade SKM:s beslut och yrkade att han blivit straffad för samma brott mer än en gång och att detta förfarande inte var förenligt med principen om förbud mot dubbelbestraffning som stadgas i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Det Europadomstolen anmärker i målet är vad Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet syfte är. Artikelns syfte är att förbjuda dubbelbestraffning, med detta menas att en rättegång avseende ett brott som avgjorts inte ska kunna tas upp igen.<sup>87</sup> Det som måste granskas av domstolen för att kunna bedöma om upprepning har skett är först vilken karaktär brottet har och sedan bedöma om huvudsakligen samma faktorer föreligger i båda brotten.<sup>88</sup>

I Europadomstolens bedömning av om en upprepning har ägt rum utreds först huruvida karaktären på förfarandet skattetillägg kunde anses straffrättslig. För att avgöra detta hänvisar domstolen till tidigare praxis på området, målen *Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*<sup>89</sup>, där det fastställdes att skattetilläggsförfarandet ansågs vara av straffrättslig karaktär, men att svensk lagstiftning inte ansåg det vara av straffrättslig karaktär. Vidare refererar domstolen till målet *Mansson mot Sverige*<sup>90</sup> där det konstaterades att skattetilläggsförfarandet, enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet och artikel 6 i konventionen, i sin natur var straffrättslig. Med detta i beaktande kom domstolen fram till att Rosenquist i det gällande målet hade utsatts för förfaranden som var av straffrättslig karaktär. Härefter påpekar Europadomstolen att det inte krävs grov oaktsamhet eller uppsåt vid skattetillägg, men att det är förutsättningarna som krävs vid skattebrott.

---

<sup>86</sup> No. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>87</sup> Här refererar domstolen till No. 15963/90, den 23 oktober 1995.

<sup>88</sup> Här refererar domstolen till No. 37950/97, den 29 maj 2001.

<sup>89</sup> No. 34619/97, den 23 juli 2002 och No. 36985/97, den 23 juli 2002.

<sup>90</sup> No. 41265/98, den 8 april 2003.

En annan sak Europadomstolen anmärker på är att ändamålet med skattetillägg och straff vid skattebrott inte är detsamma. Detta grundar Europadomstolen på tidigare avgjord svensk praxis, *NJA 2000 s. 622*, där det fastställdes att ändamålet med skattetillägg är att säkerställa att den skattskyldige lämnar in korrekta uppgifter vid taxeringen och tillförsäkra att reglerna på nationell nivå efterföljs. Det slutliga domstolen kommer fram till är att de två brotten som Rosenquist blivit dömd för skiljer sig helt åt och att inte väsentligen samma faktorer föreligger. Grundat på detta avslutar domstolen målet med konstaterandet att döma Rosenquist för skattebrott och sedan påföra honom skattetillägg inte strider mot Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

## **5.4 Praxis efter år 2009**

### **5.4.1 Carlberg mot Sverige**

Målet *Carlberg mot Sverige*<sup>91</sup> rörde en man vid namn Carlberg som blev upptaxerad och påförd skattetillägg av SKM för att han inte hade bokfört ett par intäkter som gällde hans taxiverksamhet. Utöver det här, fälldes Carlberg till fängelse i två månaders tid för handlingen bokföringsbrott. Carlberg bestred SKM:s beslut och yrkade att det stod i strid mot Europakonventionens artikel 6 för att en del stadgade rättigheter där inte hade beaktats. Därtill menade Carlberg på att dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet blivit kränkt för att han både dömts till skattetillägg och bestraffats för bokföringsbrott.

Det som fastställs av Europadomstolen är att det föreskrivna förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets ändamål är att inte tillåta att ett avgörande granskas en gång till om ett slutgiltigt fastställande har givits.<sup>92</sup> Vidare nämner Europadomstolen vad som krävs för att avgöra om ett slutgiltigt fastställande har prövats mer än en gång, vilket är att undersöka om huvudsakligen samma faktorer föreligger i de båda brotten.<sup>93</sup>

Europadomstolens bedömning är att straffrättslig karaktär föreligger för båda förfarandena skattetillägg och bokföringsbrott enligt Europakonventionens artikel 6 och artikel 4 i sjun-

---

<sup>91</sup> No. 9631/04, den 27 januari 2009.

<sup>92</sup> Se No. 15963/90, den 23 oktober 1995.

<sup>93</sup> Se No. 37950/97, den 29 maj 2001.

de tilläggsprotokollet.<sup>94</sup> Härefter gör Europadomstolen bedömning av huruvida dubbelbestraffning har förekommit för samma brott. En redogörelse görs för skillnaden mellan förutsättningarna som krävs för bokföringsbrott kontra skattetillägg. Skillnaden är att bokföringsbrott kräver vårdslöshet eller uppsåt medan detta inte behövs för förfarandet skattetillägg. Dock anmärker Europadomstolen på att förutsättningarna enligt Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte är tillräckliga för att kunna hålla isär de båda brotten.

En annan sak Europadomstolen konstaterar är att deklaraionsförpliktelsen inte är beroende av plikten att löpande bokföra sanningsenliga uppgifter i bokföringen. I målet har Carlberg vid upprättande av sin bokföring inte fullgjort kraven som ställs, däremot hade han kunnat lämna korrekta uppgifter till SKM vid deklaraionstillfället. Av denna anledning kom Europadomstolen fram till slutsatsen att brotten inte var lika.<sup>95</sup> Det här resulterade i att förfarandena skattetillägg och bokföringsbrott som Carlberg blev dömd för inte ansågs utgöra dubbelbestraffning. Enligt Europadomstolen ansågs inte heller en kränkning av en annan rättighet ha inträffat.

#### **5.4.2 Zolotukhin mot Ryssland**

Målet *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>96</sup> berör en man som greps av polis efter att ha tagit sig in i ett militärområde. Mannen agerade oförskämt, varpå han dömdes för detta i ett administrativt förfarande. Därefter inleddes ett straffrättsligt förfarande, vilket mannen hävdar inte är förenligt med Europakonventionens artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

Europadomstolen inleder med att konstatera att begreppet ”*samma brott*” har de två lydelsena ”*same act*” (=samma gärning) och ”*same offence*” (=samma brott). Europadomstolen utreder huruvida mannens förfarande var av straffrättslig karaktär för att kunna tillämpa Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Vid avgörande behandlar Europadomstolen de tre Engel-kriterierna 1) överträdelsen rättsliga kvalificering i nationell rätt, 2) arten för överträdelsen och 3) sanktionens stränghet och arten som åläggs den åtalade.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> Se No. 41265/98, den 8 april 2003.

<sup>95</sup> Denna slutsats avseende förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott har Europadomstolen tidigare uppnått i målet *Synnelius och Edsbergs Taxi AB mot Sverige*, No. 44298/02, den 17 juni 2008.

<sup>96</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>97</sup> No. 34619/97, den 23 juli 2002 och No. 36985/97, den 23 juli 2002.

Utredningen av dessa kriterier resulterar i att förfarandets karaktär är straffrättslig, vilket gör att Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig.

Vidare utreder Europadomstolen huruvida mannen har åtalats mer än en gång för detta straffrättsliga förfarande. Domstolen påpekar att flera olika metoder har använts tidigare för att avgöra begreppet ”*samma brott*”, varpå en osäkerhet har uppstått och därför anser Europadomstolen att begreppet bör harmoniseras. En harmonisering av begreppet ”*samma brott*” resulterar i att de faktiska omständigheterna i tid och rum ska vara kopplade till varandra och ska gälla samma person.

Europadomstolen kommer fram till att mannen i målet har åtalats för samma brott två gånger, för att de två brotten utgjordes väsentligen av samma element, och var i strid med Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

### **5.4.3 Ruotsalainen mot Finland**

Målet *Ruotsalainen mot Finland*<sup>98</sup> berör en man som blivit stoppad av polisen efter att han undvikit att betala en tilläggsskatt som krävs för det bränsle han brukat. Detta förfarande bedömdes som ringa skattebedrägeri, varpå mannen åtalades till böter och senare även påfördes en avgift. Mannen hävdar därmed att han har straffats två gånger för samma brott.

Även i det här målet vänder sig Europadomstolen till Engel-kriterierna<sup>99</sup> där de konstaterar att mannens förfarande bedöms vara av straffrättslig karaktär. Vidare behandlar Europadomstolen den harmoniserade tolkningen av begreppet ”*samma brott*” och hänvisar till *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>100</sup> målet. Europadomstolen bedömer att de faktiska omständigheterna är väsentligen samma och därav har mannen dömts två gånger för samma brott, vilket är oförenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

### **5.4.4 C-617/10 - Haparandamålet**

Målet *Åklagaren mot Åkerberg Franson*<sup>101</sup>, som benämns för *Haparandamålet*, handlade om en man som i sin självdeklaration gav felaktig information för både 2004 och 2005 inkomstår. Av denna anledning blev han ställd inför rätta hos domstolen för gärningen grovt skatte-

---

<sup>98</sup> No. 13079/03, den 16 juni 2009.

<sup>99</sup> Se kriterierna i avsnitt 5.4.2 om målet *Zolotukhin mot Ryssland*.

<sup>100</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>101</sup> Mål nr C-617/10, den 26 februari 2013.

brott. Redan tidigare hade dessutom skattetillägg påförts mannen, vilket SKM grundade på samma felaktiga information som gärningen grovt skattebrottet baserades på. Skattetilläggsbeslutet hade däremot redan trätt i kraft när Europadomstolen skulle påbörja prövningen. Det som ifrågasattes i målet var huruvida åtalet som baserades på samma felaktiga information som i skattetilläggsförfarandet där samma brott redan bestraffats, stred mot Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets föreskrivna förbud mot dubbelbestraffning samt EU stadgans artikel 50 och därav skulle förkastas. Målet vilandeförklarades av Haparanda tingsrätt och skickades till prövning hos EU-domstolen, som utförde en tolkning av frågan.

Det EU-domstolen inleder att konstatera vid tolkningen av frågan är att medlemsstaternas lagar och Europakonventionens relation till varandra inte normeras av Unionsrätten. Utöver detta, föreskriver inte Unionsrätten följderna som ska tas av den inhemska domstolen om en inhemsk regel inte är förenlig med Europakonventionens grundläggande rättigheter, och därför utreds inte artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Däremot hindrar Unionsrätten praxis från inhemska domstolar som omfattas av föreskrifter som inte är förenliga med EU stadgans föreskrivna grundläggande rättigheter. För att oförenlighet med de grundläggande rättigheterna i stadgan ska godtas krävs det att stadgan i sin ordalydelse ger tydligt underlag för oförenligheten som föreligger, annars kan den inhemska domstolen förbjudas att bedöma huruvida föreskrifterna är överensstämmande med EU stadgan.

Vidare utförs en tolkning av om EU stadgans artikel 50, som reglerar principen *ne bis in idem*, hindrar att en skattskyldige åtalas för skattebrott, vilket grundas på att felaktiga uppgifter har givits i deklARATIONEN, när denne tidigare blivit påförd skattetillägg baserat på samma felaktiga uppgifter. Angående principen *ne bis in idem*, fastställer EU-domstolen att principen tillämpas på ett åtal för skattebrott under förutsättning att handlingarna som utförts i avgörandet har vunnit laga kraft mot den som åtalats anses vara av straffrättslig karaktär. Med hänsyn till detta lägger EU-domstolen märke till att EU stadgans artikel 50 inte hindrar en stat som är medlem i EU att tillsammans tillämpa sanktioner som är straffrättsliga och skatterättsliga vid samma handling. Andra sanktioner som kan tillämpas tillsammans är straffrättsliga och administrativa och dessa kan även tillämpas enskilt. Det bestämmelsen i EU stadgans artikel 50 hindrar är endast en handling som är densamma och gäller samma individ om skattetillägg har blivit lagstadgat och i sin karaktär anses vara straffrättslig. I bedömningen av om straffrättslig karaktär föreligger för sanktionen skattetillägg använder sig

EU-domstolen av de så kallade Engel-kriterierna, som är följande tre; 1) överträdelsen rättsliga kvalificering i nationell rätt, 2) arten för överträdelsen och 3) sanktionens stränghet och arten som åläggs den åtalade. EU-domstolen påpekar att det är dessa kriterier som tingsrätten i Haparanda ska använda sig av, vars uppgift är att pröva och bedöma huruvida straffrättsliga och skatterättsliga sanktioner i förening enligt nationell lagstiftning kan anses vara förenligt med Unionsrättens grundläggande rättigheter.

Det EU-domstolen slutligen kommer fram till och uttrycker i avgörandet är följande;

*”...principen ne bis in idem i artikel 50 i stadgan inte utgör hinder för en medlemsstat att för samma gärning i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerera mervärdesskatt, först påföra ett skattetillägg och därefter utdöma ett straff, förutsatt att den förstnämnda sanktionen inte har straffrättslig karaktär, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma”<sup>102</sup>.*

Innebörden av EU-domstolens avgörande är att EU stadgans artikel 50 inte hindrar att sanktionen skattetillägg först påförs en skattskyldig, som därefter blir dömd till ett straff för samma gärning, så länge inte straffrättslig karaktär föreligger för den först ålagda sanktionen skattetillägg. Ansvaret att avgöra huruvida straffrättslig karaktär föreligger angående den första sanktionen är det upp till de inhemska domstolarna att avgöra.

## **5.5 Sammanfattande kommentarer**

Efter en noggrann granskning av europeisk praxis på området, kan vi konstatera vad Europadomstolen och EU-domstolen bedömer för att avgöra om dubbelbestraffning föreligger enligt Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och artikel 50 i EU:s stadga.

Det som kan konstateras utifrån målen, *Janosevic mot Sverige*, *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, är att skattetilläggsförfarandet ska anses vara av straffrättslig karaktär. Det här ställningstagandet bekräftas vidare av Europadomstolen i *Manasson mot Sverige* målet, som resulterade i att förfarandena bokföringsbrott och skattetillägg i kombination inte är oförenligt med Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och artikel 6. Beslutet grundade Europadomstolen på att båda förfarandena enligt nämnda bestämmelser anses ha straffrättslig karaktär. Däremot ansågs taxiverksamhetens handlande i de två förfaranden vara olika, vilket Europadomstolen grundade på bedömningen av rekvisitet som särskiljer brott enligt skattelagstiftningen från straffrättsliga brott. Bedömningen resulterade i faststäl-

---

<sup>102</sup> Mål nr C-617/10, den 26 februari 2013, punkt 37 i avgörandet.

landet att inte samma förfarande hade tagits upp hos domstolen två gånger. Vidare i målet *Rosenquist mot Sverige* refererar Europadomstolen i sin bedömning till tidigare praxis. Bedömningen resulterade i att båda förfarandena ansågs vara av straffrättslig karaktär, men att brotten straffrättsliga karaktär var väsentligt olika och att brotten därmed inte kunde bedömas vara samma.

I praxis som tillkommit efter år 2009, såsom *Carlberg mot Sverige* målet, anmärker Europadomstolen på bedömningarna i tidigare given praxis och tillrättavisar att en jämförelse mellan förutsättningarna för bokföringsbrott kontra skattetillägg inte är tillräckligt för att kunna hålla isär båda brotten. Europadomstolen konstaterar att brotten inte anses lika på grund av att deklARATIONSSKYLDIGHETEN är oberoende av plikten att löpande bokföra intäkter i bokföringen. Ställningstagandet stöds av en hänvisning till *Sylenius* målet, där samma ståndpunkt tidigare givits. Med detta som grund bedömde Europadomstolen att dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte var tillämplig på förfarandet bokföringsbrott och skattetillägg.

I målet *Zolotukhin mot Ryssland* använde sig Europadomstolen av de tre Engel-kriterierna, 1) överträdelsen rättsliga kvalificering i nationell rätt, 2) arten för överträdelsen och 3) sanktionens stränghet och arten som åläggs den åtalade, vilka har varit ledande i Europadomstolens bedömningar av senare mål. Granskningen av de tre kriterierna resulterade i att förfarandet ansågs vara av straffrättslig karaktär. Efter detta utreddes om åtal för förfarandet skett två gånger, där en bedömning av huruvida det straffrättsliga förfarandet avsåg ”samma brott” gjordes. Detta klargjordes genom att en harmonisering av begreppet genomfördes, som innebar att bedömning av om de faktiska omständigheterna i tid och rum var kopplade till varandra och rörde samma person. Slutsatsen i målet blev att de två brotten utgjordes av väsentligen samma faktorer, och därför ansågs dubbelbestraffning ha inträffat och förfarandet strida mot Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

I det efterkommande målet *Ruotsalainen mot Finland* använder Europadomstolen sig av samma bedömningsgrunder som i *Zolotukhin mot Ryssland* målet. Engel-kriterierna och begreppet samma brott granskades, vilket resulterade i att de faktiska omständigheterna i målet ansågs vara väsentligen samma. Av denna anledning ansågs dubbelbestraffning ha skett. Det här ändrade rättsläget gällande förbudet mot dubbelbestraffning, men inga större förändringar infördes däremot i det svenska systemet efter avgörandet.



Det var först i *Haparandamålet* som rättsläget en gång för alla avseende dubbelbestraffning blev tydligare och åstadkom konsekvenser för det svenska systemet gällande förfarandet skattetillägg och skattebrott. Ett flertal mål, där inte principen *ne bis in idem* har iakttagits i svensk rätt, har erhållit resning. Det EU-domstolen kom fram till i *Haparandamålet* var att två sanktioner i kombination inte anses vara i strid mot EU stadgans artikel 50 om inte den första sanktionen utgör straffrättslig karaktär. Ifall en sanktion utgör straffrättslig karaktär är det upp till den inhemska domstolen att avgöra. Vid bedömningen av om straffrättslig karaktär föreligger är det de tre Engel-kriterierna som de inhemska domstolarna ska bruka. Detta förfarande ska även tillämpas av de nationella domstolarna vid en bedömning av om ett förhållande mellan skattetillägg och skattebrott är oförenligt med Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, som också ger uttryck för principen *ne bis in idem* bestämmelse avseende förbud mot dubbelbestraffning.

## 6 Svensk praxis avseende *Ne bis in idem*

### 6.1 Inledning

I det här kapitlet kommer svensk praxis som berör dubbla förfaranden och dubbelbestraffningsförbudet att framställas. Det kapitlet inleds med en beskrivning av praxis som prövats av HD innan år 2009. Härefter redogörs praxis på skatteområdet som tillkommit efter Europadomstolens beslut år 2009. Fortsättningsvis redogörs praxis som tillkom innan *Haparandamålet* i EU-rättslig praxis avgjordes och meddelades. Utöver detta redogörs två domar som avgjorts av HFD i svensk rätt, varav den ena rör förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott och den andra rör förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott, vilka beslutades innan Haparandadomen kungjordes. Dessa domar är av betydelse att beskriva för att sedan kunna påvisa om Haparandadomen medfört några ändringar i bedömningen av båda förhållandena. Kapitlet avslutas med sammanfattande kommentarer.

Kapitlet är av betydelse för att kunna påvisa på vilket sätt rättspraxis från Europadomstolen har påverkat utvecklingen och HD:s samt HFD:s bedömning av skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott i svensk praxis.

### 6.2 Tidigare praxis från HD

#### 6.2.1 Åklagaren mot I.N.

Följande mål, *Åklagaren mot I.N.*<sup>103</sup>, rörde en skattskyldig som lämnat oriktiga uppgifter i sin deklaration och därför påfördes skattetillägg, samt blev åtalad för skattebedrägeri<sup>104</sup>, bokföringsbrott och grovt skattebedrägeri. Frågan i målet som granskades av HD var huruvida skattetilläggsbeslutet i förhållande till senare åtal om skattebedrägeri kunde anses ha rättskraftsverkan.

Det HD fastställer är att principen *ne bis in idem*, förbud om dubbelbestraffning, inom straffprocessen inte enbart uppfattas som en grundläggande princip, utan även en betydelsefull rättsstatlig princip avseende grundläggande mänskliga fri och rättigheter. Vidare konstaterar HD att principen finns etablerad i nationell svensk rätt och i nationella kon-

---

<sup>103</sup> NJA 2000 s.622.

<sup>104</sup> Sedan 1996 års reform benämns skattebedrägeri istället för skattebrott.

ventioner. I nationell rätt stadgas principen genom reglerna kring *lis pendens*<sup>105</sup> och *res judicata*<sup>106</sup>.

Vidare fastställer HD att skattetillägg, som sanktion, i nationell rätt inte betraktas vara straffrättslig. I likhet med nationell rätt är Europakonventionens bestämmelse avgränsad till det nationella planet. Om Europakonventionens bestämmelse syftar på kategoriseringen som används i nationell rätt finns det inga tveksamheter om att ett beslut om skattetillägg inte hindrar att ett senare åtal avseende skattebrott kan väckas, även om åtalet avser samma gärning som förorsakat skattetilläggsbeslutet. Emellertid kan bestämmelserna i Europakonventionen tolkas autonomt och därav kan det orsaka att klassificeringen för förfarandet skattetillägg ändras.

Utöver detta diskuterar HD kring huruvida bestämmelsen som gäller rättvis rättegång, vilken stadgas i Europakonventionens artikel 6, är tillämplig på det svenska förfarandet skattetillägg. Gällande detta fastställer HD att om skattetilläggsförfarandet möjligtvis inkluderas av Europakonventionens artikel 6, att ett beslut om skattetillägg gentemot ett påföljande förfarande gällande brottsmål inte kommer erhålla rättskraft. Rättskraft på ett avgörande enligt Europakonventionen kan enbart erkännas om det tillkännagivits ”*in accordance with the law and penal procedure of that State*”<sup>107</sup>. Detta stadgande innefattar en anvisning till nationell lagstiftning och det är inte föreskrivet i Europakonventionens artikel 6 utan i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Med hänsyn till detta anser HD att uttrycket inte rymmer en autonom tolkning. HD menar på att det inte går att underkänna det svenska systemet på grund av att det i praxis från Europadomstolen inte föreligger något uttryckligt underlag för ett underkännande.

Härefter påpekar HD att rättskraften i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet ska framhållas för att inte begreppet *gärning* utan *brott* används. Enligt HD betyder detta att Europakonventionen inte ställer upp något hinder mot en ny stämning som gäller ett annat brott även om det är samma gärning som avses enligt 30 kap 9§ RB.

---

<sup>105</sup> 45 kap 1§ 3 st. RB.

<sup>106</sup> 30 kap 9§ RB.

<sup>107</sup> Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen.

Förutom detta berör HD beslutet som Europadomstolen tog i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*<sup>108</sup>, där Europadomstolen fastställde att ett senare åtal avseende skattebedrägeri inte hindras av att skattetillägg tidigare påförts på grund av att förutsättningarna för skattebedrägeri skiljer sig i förhållande till skattetillägg. Skillnaden mellan dessa påföljder är att skattebedrägeri till skillnad från skattetillägg kräver uppsåt, varpå det därför inte var frågan om samma överträdelse. Detta förhållningssätt gäller även i svensk rätt avseende skattebedrägeri och skattetillägg, av den anledningen rör det inte samma överträdelse. Med hänsyn till detta konstaterar HD att åtal för skattebedrägeri kan ske även om den skattskyldige redan har påförts skattetillägg.

### 6.2.2 Åklagaren mot L.S. och Åklagaren mot L.V.

*Åklagaren mot L.S. och Åklagaren mot L.V.*,<sup>109</sup> rörde två fall med liknande omständigheter, som handlade om en skattskyldig som blivit åtalad för att ha lämnat oriktig uppgift i deklARATIONEN och därtill påförts skattetillägg för den felaktiga gärningen. Frågan som prövades av HD var om åtalet kunde hindras från prövning av principen *ne bis in idem*, grundat på hur principen föreskrivs i Europakonventionens artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Därtill bedömdes ytterligare en fråga av HD, huruvida den skattskyldiges gärning utgjorde grov oaktsamhet enligt SkBrL mening.

I domskälen resonerar HD kring vad Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet stadgar. Det som stadgas i artikeln är följande ” *ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottnömsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat*”<sup>110</sup>. Vidare konstaterar HD att det av senare praxis som avgjorts av Europadomstolen, att skattetillägg i enlighet med Europakonventionens innebörd angår åtal för brott. Med utgångspunkt från tidigare domar<sup>111</sup> från Europadomstolen är artikel 6.1 i Europakonventionen därför tillämplig.

Därtill omtalar HD vad som inbegrips i definitionen ”*straff*” som blivit fastställt av Europadomstolen, som menar på att definitionen är densamma från en regel till en annan regel i Europakonventionen. Utifrån detta har Europadomstolen således fastslagit att Europakon-

---

<sup>108</sup> No. 36855/97 och 41731/98, den 14 september 1999.

<sup>109</sup> NJA 2004 s.510 I och II.

<sup>110</sup> Artikel 4.1 i protokoll nummer 7 till den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

<sup>111</sup> No. 34619/97 och No. 36985/97, den 23 juli 2002.

ventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är tillämplig på ett avgörande avseende skattetillägg och att det bör gälla oavsett. Det spelar med andra ord ingen roll om ett skattetilläggsbeslut tagits innan eller efter en dom som gäller ett brottsmål. En brottmålsdom kan endast förhindra en ny stämning om domen är slutgiltig enligt Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

I följande mål konstaterar HD att skattetilläggsbeslutet inte kan bedömas vara slutgiltigt på grund av att överklagandetiden inte förfallit. Med anledning av detta kan inte det som stadgas i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet förhindra att en prövning sker av stämningen.

Angående den andra frågan, huruvida den skattskyldiges gärning utgjorde grov oaktsamhet enligt skattebrottslagens mening kom HD fram till följande. HD påbörjar att klargöra att gärningen vårdslös skatteuppgift introducerades när skattestrafflagen blev utbytt av SkBrL. Vid samma tidpunkt introducerades skattetillägg som administrativ sanktion, som tillämpades vid oaktsamhet av deklARATIONEN. Grov oaktsamhet begreppet användes därefter, till skillnad från tidigare rättstillämpning, på beslut som ansågs klandervärda på grund av nonchalans eller försummelse.<sup>112</sup> För att grov oaktsamhet skulle anses föreligga krävdes det att personen som utfört gärningen i väsentlig mån gjort sig skyldig till oaktsamhet av sitt beteende. Med detta menades att grov oaktsamhet förelåg om den skattskyldige vid deklARATIONENS upprättande eller annan gärning slarvat i högre grad.<sup>113</sup> Innebörden av begreppet grov oaktsamhet bekräftades först år 1996 när SkBrL omarbetades och förutsättningarna som krävs för att begreppet ska bli tillämpligt är att den som lämnat sina uppgifter inte har uppfyllt sina skyldigheter i väsentlig mån.<sup>114</sup>

Efter detta diskuterar HD kring tidigare praxis<sup>115</sup> som klargjorde att grov oaktsamhet ska tolkas restriktivt och endast föreligger när en gärningsman medvetet tar en risk gällande deklARATIONENS riktighet, som exempelvis att inte ta reda på rättsregler som uppenbart har betydelse i sammanhanget. Det HD slutligen konstaterar är att den skattskyldige har varit oaktsam, men att försummelsen inte kan karakteriseras som grov oaktsamhet i enlighet

---

<sup>112</sup> Se prop. 1971:10 s. 232 f.

<sup>113</sup> Prop. 1971:10 s. 256.

<sup>114</sup> Prop. 1995/96:170 s.164.

<sup>115</sup> NJA 1983 s.374.

med SkBrL, på grund av hans förklaring till oaktsamhet och påvisade bristande lärdom i ekonomi.

## 6.3 Praxis efter Europadomstolens tolkning år 2009

### 6.3.1 Åklagaren mot M.J. och Åklagaren mot L.W.

Följande mål, *Åklagaren mot M.J. och Åklagaren mot L.W.*,<sup>116</sup> rörde två fall som behandlade båda sanktionerna skattebrott och skattetillägg. Omständigheterna i målen rörde en skattskyldig som i sin taxering lämnat en oriktig uppgift. På grund av den oriktiga uppgiften åtalades den skattskyldige för skattebrott och påfördes därefter även skattetillägg. Frågan i målen som prövades av HD var huruvida artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hindrar att en skattskyldig påförs skattetillägg när denne redan tidigare blivit åtalad för skattebrott.

Det HD först konstaterar vid prövningen är att Europadomstolen i europeisk praxis har varit inkonsekvent i bedömningen av om det svenska förfarandet med skattetillägg och skattebrott är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen. Inkonsekvens har främst förelegat i bedömningen av om förfarandena avser samma brott. Med hänsyn till detta menar HD på att det svenska förfarandets förenlighet med Europakonventionen inte har kunnat klargöras. Efter en granskning av målet *Rosenquist mot Sverige*<sup>117</sup> konstaterar HD att en ändring har skett i Europadomstolens syn och bedömning av förfarandet, när avgörandet jämförs med ett senare mål, *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>118</sup>.

Efter målet, *Zolotukhin mot Ryssland*, fastställde Europadomstolen att skillnad i sanktionernas subjektiva rekvisit inte utgör en tillräcklig grund för att avgöra huruvida skattebrott och skattetillägg utgör olika "brott". En åtskillnad mellan två "brott" kan enligt Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets föreskrivna mening enbart göras om det finns tillräcklig grund för det i Europadomstolens praxis eller i Europakonventionen och det ansågs inte skillnad i subjektiva rekvisit utgöra. Med hänsyn till detta konstaterar HD att tidigare bedömningsgrunder inte längre är aktuella och att det är förutsättningarna som framgår i *Zolotukhin mot Ryssland* målet samt domar som tillkommer senare som ska brukas för att avgöra om samma "brott" föreligger. Definitionen samma "brott" ska avgöras genom att

---

<sup>116</sup> NJA 2010 s.168 I och II.

<sup>117</sup> No. 60619/00, den 14 september 2004.

<sup>118</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

de faktiska omständigheterna mellan brotten granskas. Hur bedömningen ska utföras mer ingående, se tidigare avsnitt 5.4.2.

Vidare påpekar HD att praxis som tidigare lämnats av Europadomstolen ger plats för flera sanktioner gällande samma "brott". Av den praxis som finns att tillgå angående flera sanktioner för samma "brott" anmärker HD att den inte är omfattande, men att det däremot för en lagstiftare finns utrymme att fatta beslut om dubbla förfaranden för ett brott under förutsättning att förfarandet går att förutse och att det mellan förfarandena finns ett nära samband till underlag och tid. Föreligger dessa förutsättningar menar HD på att en straffåtgärd kan vara del av de straffåtgärder som ett särskilt brott kan resultera i utan att vara i strid med dubbelbestraffningsförbudet.

Utifrån det som nämnts, framhåller HD att en diskussion kan föras över huruvida det dubbla förfarandet med sanktionerna skattebrott och skattetillägg som finns att tillgå i det svenska systemet kan anses förenligt med Europakonventionen. Dock finner HD att klart stöd för oförenlighet inte finns i Europadomstolens praxis eller i Europakonventionen och att det därmed generellt saknas grund för att underkänna det svenska systemet. Med anledning av detta konstaterar HD att det inte finns något hinder mot att åtalet mot den skattskyldige prövas enligt Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

### **6.3.2 Åklagaren mot P.-M.P.**

Det här målet, *Åklagaren mot P.-M.P.*<sup>119</sup>, rörde en skattskyldige som blivit åtalad för grovt bokföringsbrott avseende en punkt och för grovt skattebrott på två punkter. Åtalen grundade sig i lämnade oriktiga uppgifter i tre transaktioner. Förutom detta påfördes den skattskyldige skattetillägg på samtliga nämnda åtalspunkter. Frågan som HD prövade var huruvida åklagarens talan i följande brottsmål kunde hindras från en prövning genom skattetilläggsbesluten och i sådana fall i vilken omfattning. För att kunna besvara frågan utreder HD rättsläget på ett antal olika områden.

#### Tillämpbara sanktioner vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet

HD redogör att det finns flera sanktioner som kan tillämpas vid oriktig uppgift i skatteförfarandet för en och samma person och att en sådan gärning kan resultera i både sanktionen skattetillägg och skattebrott. Däremot påpekar HD att sanktionerna skattetillägg och skattebrott behandlas i skilda förfaranden och inte rättar sig efter samma regelverk.

---

<sup>119</sup> NJA 2013 s.502.

Skattetillägg behandlas i skatteförfarandet och anses vara en administrativ sanktion. Sanktionen skattetillägg särskiljer sig genom att den inte anknyts till ett subjektivt rekvisit. Förutom detta kräver inte skattetillägg som sanktion av den skattskyldige vårdslöshet eller uppsåt. Det straffrättsliga förfarandet kräver dock uppsåt eller vårdslöshet och begränsas till allvarligare fallen. Observeras bör däremot påpekar HD att detta inte utgör hinder för att skattetillägg även kan påföras vid allvarliga förhållanden och att både skattetillägg och brottspåföljd kan förekomma vid allvarligare vårdslöshet. Därtill är skattetilläggsreglernas avsikt att komplettera de straffrättsliga sanktionerna.<sup>120</sup>

Vidare påpekas de olika förfarandena som skattetillägg och åtal gällande skattebrott kan prövas i. HD menar däremot på att det finns en samordning av hanteringen mellan de olika förfarandena, vilket framställs av lagstiftningen. I somliga fall är det nämligen så att brottsmålet får läggas vilande i väntan på en utgång i ett mål som gäller en skatte- och avgiftsfråga. Domstolen i brottsmålet ska sedan vid hanteringen överlägga med den förvaltningsdomstol eller myndighet som har frågan under granskning. Att domstolen i brottsmålet alltid ska avvakta avgörandet i skatteprocessen som vunnit laga kraft är däremot inte ett måste.

Utifrån tidigare praxis<sup>121</sup> konstaterar HD att utgångsläget vid oriktig uppgift är att det ska bedömas vara en fråga som är av skatterättslig natur. Tanken bakom lagstiftningen är att skatterättsliga frågor som är invecklade och under granskning hos förvaltningsdomstolen inte samtidigt ska kunna bedömas av allmän domstol som gör egna värderingar av frågorna. Detta innebär i praktiken att en granskning av ansvaret i enlighet med SkBrL inte granskas förrän skatteverket beslutat om skattetillägg ska utges. Med åren har bestämmelserna gällande skattetillägg och skattebrott i SkBrL ändrats, men sanktionssystemens relation till varandra har i huvuddrag bestått. Frågan ifall systemet med skattetillägg och skattebrott är förenligt med principen *ne bis in idem* enligt Europakonventionen har betvivlats.

### Ne bis in idem

Vad gäller principen om *ne bis in idem* hänvisar HD till propositionen<sup>122</sup> och menar på att när en person har lämnat en oriktig uppgift, innebär det inte att tilläggsprotokollet hindrar

---

<sup>120</sup> Prop. 1971:10 s.196 f., 201, 209 f., 236 och 240.

<sup>121</sup> NJA 2010 s.168 I och II.

<sup>122</sup> Prop. 2002/03:106 s. 102 ff.



ordningen med ett administrativt förfarande för skattetillägg och ett straffrättsligt förfarande. Grunden till detta är att de två sanktionerna skattetillägg och skattebrott inte bygger på samma subjektiva förutsättningar samt att ett skattebrott grundas på uppsåt eller grov vårdslöshet medan skattetillägg tilldelas om den oriktiga uppgiften inte är ursäktlig. Resultatet enligt HD är att de två sanktionerna har olika ändamål.

I enlighet med målet mellan *Zolotukhin mot Ryssland*<sup>123</sup> ska tolkningen och tillämpningen av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte vara restriktiv. Artikel 4 ska tolkas på så sätt att den hindrar lagföring och domslut för ett andra brott i den utsträckning som det härstammar från sakuppgifter som behandlas på samma vis som i första brottet.

#### Skattetilläggets straffrättsliga karaktär

Vad gäller skattetilläggets straffrättsliga karaktär menar Europadomstolen att skattetillägget ska omfattas av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och har på så sätt en straffrättslig karaktär. Denna bedömning gäller även artikel 50 i EU stadgan, i frågor där unionsrätten tillämpas.<sup>124</sup> Detta konstaterande stöds även av svensk praxis.<sup>125</sup>

#### Skattetillägg och skattebrott avseende samma brott

HD prövar även frågan om skattetillägg och skattebrott grundas på samma brott. Vid bedömningen framhåller HD att hänsyn ska tas till de olika förfarandenas gärningar där de faktiska omständigheterna utreds. Vidare konstaterar HD att det huvudsakliga kriteriet för både skattetillägg och skattebrott generellt är *oriktig uppgift*.<sup>126</sup> Eftersom skattetillägg och skattebrott grundar sig på samma omständigheter, innebär detta att de två sanktionerna avser samma brott<sup>127</sup> och samma lagöverträdelse.<sup>128</sup>

#### Skattetillägg och bokföringsbrott avseende samma brott

För att åtalas för ett bokföringsbrott krävs, enligt 11 kap. 5 § BrB att den skattskyldige upp-

---

<sup>123</sup> No. 14939/03, den 10 februari 2009.

<sup>124</sup> Se beslut i No. 41265/98, den 8 april 2003, beslut i No. 60619/00, den 14 september 2004 samt beslut i No. 9631/04, den 27 januari 2009.

<sup>125</sup> NJA 2010 s. 168 I och II.

<sup>126</sup> Se 2 § SkBrL och 49 kap. 4-6 §§ SFL, jfr 5 kap. 1 § i den tidigare gällande TL från år 1990 som har varit tillämplig i det här målet.

<sup>127</sup> Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4.

<sup>128</sup> EU stadgan, artikel 50.

såtligen eller av vårdslöshet har lämnat oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt. Detta förfarande förutsätter att "...rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen..."<sup>129</sup>

Skattetillägg, å andra hand, påförs den skattskyldige annat än muntligen när oriktig uppgift överlämnats gällande egen beskattning. Skattetillägget förutsätter med andra ord ett faktiskt moment i förfarandet som uppstår under en senare tidpunkt eller efter avslutad bokföring. Bokföringsbrott kan därför inte konstateras vara förbundna med de fakta som föreligger för ett skattetillägg, i enlighet med Europadomstolens praxis. Med hänsyn till detta kan dubbelbestraffningsförbudet inte hindra åtal och dom för bokföringsbrott på grund av att skattetillägg har påförts.

## **6.4 HFD avgöranden**

### **6.4.1 Mål nr 6645-13**

I detta mål anför HFD att de båda sanktionerna, skattetillägg och skattebrott, inte baseras på samma oriktiga uppgifter, vilket innebär att dubbelbestraffning inte har skett enligt Europakonventionens mening. Den skattskyldige i målet sanktionerades till ansvar för grovt skattebrott för att oriktiga uppgifter hade lämnats till ledning för beslut om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för dennes bolag. Det senare påförda skattetillägget baserades på de oriktiga uppgifterna gällande självdeklaration där uppgifter om lön utelämnades.

### **6.4.2 Mål nr 2052-12**

Huvudfrågan i målet är, enligt HFD, huruvida åtalet för grovt skattebrott och bokföringsbrott innebär att skattetillägg inte får påföras. HFD bedömer att den skattskyldige åtalades för skattebrott i egenskap av oriktiga uppgifter i skattedeclarationer gällande beslut om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för bolaget. Skattetillägget, å andra hand, påfördes med hänsyn till den skattskyldiges personliga självdeklaration. Med hänsyn till dessa omständigheter kan det inte anses att dubbelbestraffning har inträffat när de två sanktionerna grundar sig på olika omständigheter.

## **6.5 Sammanfattande kommentarer**

Det som kan konstateras efter granskningen av HD:s avgöranden i svensk praxis från början av 2000 talet till idag, 2014, är att en utveckling har skett på det skatterättsliga området i

---

<sup>129</sup> 11 kap. 5 § 1 st. BrB.

svensk rätt. Det som bidragit till utvecklingen är Europadomstolens avgöranden i EU rättslig praxis, som lett till ändringar i det svenska skatterättsliga systemet avseende skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott. För att kunna påvisa utvecklingen följer härnedan vad HD:s utgång i respektive mål blev för att kunna påvisa hur rättsläget har ändrats.

Det HD resonerar kring i målet, *Åklagaren mot I.N.*, var att skattetillägg enligt svensk nationell rätt inte ansågs utgöra ett straff och att ett beslut om skattetillägg inte hindrar ett senare åtal för skattebrott om Europakonventionens bestämmelse syftar på kategoriseringen som används i nationell rätt. En annan kategorisering ansågs enbart möjlig om en autonom tolkning kunde tillämpas, men det ansåg HD inte vara fallet. Detta grundade HD på att bestämmelsen i Europakonventionens artikel 6 inte innefattar en hänvisning till nationell lagstiftning, utan Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, och därför inte rymde en sådan tolkning. Av denna anledning samt att det inte förelåg stöd i Europadomstolens praxis för ett underkännande, kunde den svenska ordningen enligt HD:s mening inte ogillas. Vidare i utredningen av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet ansåg HD inte heller det föreligga något hinder mot ett nytt åtal som beträffar ett annat brott även om samma gärning avses då inte *gärning* uttryckligen används utan *brott* föreskrivs i bestämmelsen. Målet slutfördes därefter med en hänvisning till det EU rättsliga målet, *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, som resulterade i att HD drog slutsatsen att ett senare åtal för skattebedrägeri inte kan hindras av att skattetillägg påförts innan på grund av att rekvisiten för påföljderna skiljer sig åt och därför gällde överträdelsen inte samma brott.

I målen som rörde liknande omständigheter, *Åklagaren mot L.S* och *Åklagaren mot L.V.*, resonerade HD om vad bestämmelsen i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet uttrycker. Vägledning från senare praxis gällande skattetillägg hämtades ifrån Europadomstolen för att avgöra vad som angår anklagelser för brott och vad som inbegrips i begreppet straff. HD konstaterar att skattetillägg angår anklagelse för brott enligt Europakonventionens mening. Angående begreppet straff fastställs det att skattetillägg kan påföras och att sedan åtal för skattebrott kan ske så länge inte beslutet om skattetillägg blivit slutligt. Ett beslut om skattetillägg anses inte slutligt om inte tiden för överklagande har gått ut, är detta fallet kan inte Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hindra att en prövning sker.

Gällande frågan, om gärningen utgjorde grov oaktsamhet, i samma mål ovan, fastställde HD med hjälp av förarbeten och praxis att begreppet grov oaktsamhet endast föreligger

om gärningsmannen i väsentlig mån gjort sig skyldig till oaktsamhet på grund av sitt beteende. I väsentlig mån innebär att gärningsmannen medvetet tar en risk vid inlämnande av deklARATIONEN genom att lämna uppgifter som han är medveten om är inkorrekta. Finns det däremot en rimlig förklaring till oaktsamheten och att det kan bevisas att gärningsmannen har bristande erfarenhet i ekonomiska saker, anses inte grov oaktsamhet föreligga.

Efter Europadomstolens tolkning år 2009 tillkom ny praxis på området. I målen, *Åklagaren mot M.J. och Åklagaren mot L.W.*, konstaterade HD att bedömningen av förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott i tidigare avgöranden av Europadomstolen ändrats genom ett senare avgörande i praxis, målet *Zolotukhin mot Ryssland*. Det tidigare ställningstagandet som givits av Europadomstolen att skattetillägg och skattebrott utgör olika brott, vilket baserades på skillnad i subjektiva rekvisit ansågs efter avgörandet i målet *Zolotukhin mot Ryssland* inte vara en tillräcklig grund för att kunna åtskilja skattetillägg och skattebrott åt. HD menar på att en inkonsekvens har förelegat i Europadomstolens bedömning och att det är en av anledningarna till att det svenska förförandet skattetillägg och skattebrott inte har kunnat klargöras. Det som gäller för att avgöra om samma brott föreligger är att förutsättningarna i *Zolotukhin mot Ryssland* avgörandet ska användas. HD:s bedömning av förutsättningarna resulterar i utgången att det kan diskuteras om det svenska systemet med dubbla förfaranden kan anses förenligt med Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Däremot konstaterar HD att klart stöd för oförenlighet inte tydligt finns i Europadomstolens praxis eller i Europakonventionen, och därmed saknades det generell grund att underkänna det svenska systemet.

Innan Haparandadomen avgjordes år 2013 kungjordes målet *Åklagaren mot P.-M.P.* I utredningen av tillämpbara sanktioner vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet konstaterade HD att det är tillåtet att tillämpa flera sanktioner. Detta stöds av argumentet att sanktionerna skattetillägg och skattebrott rättar sig efter olika regelverk och handläggs i skilda förfaranden. Dessutom påpekas att sanktionerna skiljer sig åt i förutsättningarna som krävs för deras tillämplighet. När en oriktig uppgift föreligger konstaterar HD att utgångspunkten är att den ska bedömas som en skatterättslig fråga. Angående frågan om det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen fastställer HD att om en oriktig uppgift har lämnats, att det inte hindrar att både ett administrativt förfarande såsom skattetillägg påförs och att ett straffrättsligt förfarande tillämpas. HD grundar det här ställningstagandet på att förfarandena har olika syften. Vidare fastställs det av HD att Europakonventionens bestämmelse, artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, ska tolkas på det sätt att den förhindrar lagföring och

dom för ett andra brott om det har sakuppgifter som behandlas på samma vis som i den första lagöverträdelsen.

Beträffande skattetilläggs straffrättsliga karaktär hänvisar HD till Europadomstolens ställningstagande och konstaterar att skattetillägg omfattas av Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet samt artikel 50 i EU stadgan och därför har en straffrättslig karaktär. Angående, om skattetillägg och skattebrott avsåg samma brott fastställde HD att sanktionerna avser samma brott om de grundar sig på samma omständigheter.

Gällande den sista frågan, i målet ovan, konstateras att skattetillägg och bokföringsbrott inte avser samma brott på grund av att skattetillägg kräver ett faktiskt moment i ett förfarande som uppstår senare eller efter bokföringen avslutats. Av denna anledning anses inte bokföringsbrott vara förbundet med de fakta som föreligger för skattetillägg och därför kan åtal och dom för bokföringsbrott inte hindras av förbudet mot dubbelbestraffning på grund av att skattetillägg påförts.

Av granskningen av HFD avgörandena kan konstateras att skattetillägg och skattebrott inte grundas på samma oriktiga uppgifter som den skattskyldige lämnar. Det är detta som är det avgörande enligt HFD mening och därför är förbudet om dubbelbestraffning inte tillämplig på förhållandet. Gällande förhållandet bokföringsbrott och skattetillägg kan det också konstateras att det är omständigheterna som granskas för att avgöra om dubbelbestraffningsförbudet är tillämplig på förfarandet. Efter granskningar som gjorts har det konstaterats att sanktionerna inte grundas på samma omständigheter, och därför har förbudet mot dubbelbestraffning inte ansetts tillämpligt på förfarandet bokföringsbrott och skattetillägg.

## 7 Analys

### 7.1 Inledning

I detta kapitel kommer en analys att genomföras där material från de tidigare kapitlen ligger till grund. Målet med analysen är att besvara uppsatsens syfte som är att fastställa om principen *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott. För att uppnå detta syfte måste en utredning göras över hur systemets lämplighet står i förhållande till lagstiftarens syften, huruvida skattetillägg är av straffrättslig karaktär, hur förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott ser ut samt hur förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott ser ut. Det är av vikt att klargöra dessa frågor och att fastställa vad som gäller inom det skatterättsliga området för att varje enskild person som blir dömd för skattetillägg, skattebrott och bokföringsbrott ska vara medveten om att en rättvis bedömning har genomförts samt att det inte har förekommit dubbla straff för en och samma gärning.

### 7.2 Systemets lämplighet i förhållande till lagstiftarens syften

När de nya bestämmelserna om skattetillägg och skattebrott grundades, var syftet att skattetillägg endast skulle träffa överträdelse av mildare art medan skattebrott avsåg att endast träffa allvarigare fall av överträdelse. Målet var att samtliga skatterättsliga överträdelse skulle omfattas av någon form av sanktion samt att effektivisera det tidigare systemet.<sup>130</sup> En förändring av det gamla systemet måste anses vara berättigad, då det tidigare systemet föreföll som slumpmässigt och otillförlitligt.

Det är av vikt att fastställa lagstiftarens syften med det nya systemet för att på så sätt avgöra om systemet är lämpligt. Till att börja med kan det konstateras att det nya systemet är mer enhetligt genom att införandet av de nya reglerna om skattetillägg leder till att de mildare överträdelse inte undgår påföljd. Vidare har systemet genomgått en förbättring genom att det inte finns något krav på uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg ska påföras en skattskyldig.

Vid införandet av det nya skatterättsliga systemet fanns ingen strävan efter att undvika en konflikt avseende dubbelbestraffning, främst för att skattetillägg inte ansågs utgöra en straffrättslig karaktär. De nya bestämmelserna riktades främst till de mildare förseelse och strävade efter att samtliga skatterättsliga överträdelse skulle omfattas av någon form

---

<sup>130</sup> Se rubrik 2.2.

av sanktion. Författarna anser att syftet med införandet av de nya bestämmelserna var lämpliga och fyllde de behov som var nödvändiga. De nya bestämmelserna var klara med vilka områden som skulle angripas och med vilka medel de skulle angripas. Med hänsyn till detta menar författarna att de nya bestämmelserna har uppnått sitt syfte och att de är lämpliga i de områden som de riktar sig till.

### **7.3 Är skattetillägg av straffrättslig karaktär?**

Som ovan nämnts har syftet med införandet av skattetillägg varit att angripa skatterättsliga överträdelse av mildare art. I svensk rätt har skattetillägg aldrig bedömts vara av straffrättslig karaktär utan bedömts utgöra en administrativ sanktion. I praktiken har detta inneburit att det inte har funnits något hinder att påföra sanktioner för skattebrott alternativt bokföringsbrott och därtill även skattetillägg då det aldrig har funnits ett krav för instanserna att genomföra en bedömning av huruvida den skattskyldige har begått flera gärningar.

Syftet med skattetillägg har dock ändrats med tiden från att endast ha angripit skatterättsliga överträdelser av mildare art till att angripa samtliga skatterättsliga överträdelser. Det är därmed av vikt att avgöra huruvida skattetillägg fortfarande utgör en administrativ sanktion eller har övergått till en straffrättslig karaktär, för att kunna avgöra om dubbelbestraffning föreligger. Vad gäller det svenska systemet avseende skattebrott och bokföringsbrott, är det konstaterat att dessa två förfaranden är av straffrättslig karaktär. Utifrån målen, *Janosevic mot Sverige*, *Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige*, har Europadomstolen konstaterat att även skattetilläggsförfarandet utgör en straffrättslig karaktär. Denna bedömning är befogad då skattetillägg, i dagens hänseende, har ett avskräckande syfte och påförs som en bestraffning samt att skattetilläggsbeloppet kan vara i betydande omfattning. Det är dock av vikt att påpeka att det inte förelåg en avsikt från lagstiftaren att skattetillägg skulle övergå från att utgöra en administrativ sanktion till ett straff i lagens mening. Vidare var inte syftet med införandet av skattetillägg att straffet skulle träffa alla skatterättsliga överträdelser, vilket det gör i nuläget. Med hänsyn till detta kan det konstateras att lagstiftarens syfte med skattetillägg blev uppnått vid införandet, men att det med åren har förlorat sitt syfte.

### **7.4 Förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott**

Efter utförd granskning av EU-rättslig och nationell praxis kan det konstateras att frågan huruvida förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott inte är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning har resonerats på olika sätt av de högsta instanserna, Europadomstolen, EU-domstolen, HD och HFD. Bedömningen av hur förhållandet ska avgöras i na-

tionell rätt har utvecklats genom inflytandet av EU-rättslig praxis, där det fastställts att de tre Engel kriterierna ska brukas för att avgöra om principen *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet.

I praxis på EU-rättslig nivå har Europadomstolens och EU-domstolens bedömning av kriterierna resulterat i att förfarandet skattetillägg såsom skattebrott i sin karaktär anses straffrättslig. Motiveringen till instansernas ställningstagande är att skattetillägg har ersatt ett tidigare straffrättsligt förfarande och som påföljd är avskräckande, vilket utgör det åtskiljande kännetecknet vid brottet straff. Skattetillägg och skattebrott utgör båda straffrättslig karaktär, vilket har varit genomlysande och bekräftats i EU-rättens praxis, och därför kan frågan rörande detta inte längre anses oklart. Det som har varit oklart och inte rådigt samstämmighet över i instansernas resonemang i EU-rätten och i nationell svensk rätt är huruvida förfarandet skattetillägg och skattebrott avser "*samma brott*". Detta har berott på inkonsekvens i Europadomstolarnas bedömningar av förhållandet. Sedan domen i målet, *Zolotukhin mot Ryssland*, år 2009 har däremot bedömningen för "*samma brott*" klagjorts. Det som krävs för att avgöra om "*samma brott*" föreligger mellan förfarandet är att en granskning av de faktiska omständigheterna i tid och rum ska göras, där instanserna ska ställa omständigheterna mot varandra och bedöma om omständigheterna rör samma person samt är kopplade till varandra.

Det Europadomstolen och EU-domstolen har fastställt är att väsentligen samma faktorer i regel föreligger när förfarandet skattetillägg och skattebrott tillämpas, men att en bedömning av omständigheterna i respektive mål ska göras innan det kan avgöras att så är fallet. Föreligger väsentligen samma faktorer innebär det att förfarandena skattetillägg och skattebrott avser samma brott och därför är i strid med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet samt EU stadgans artikel 50. Detta innebär däremot inte att förbudet mot dubbelbestraffning förbjuder alla förfaranden som innefattar två sanktioner. Det *ne bis in idem* förbjuder är två sanktioner i ett förfarande där den första sanktionen är av straffrättslig karaktär, som i kombination med sanktionen skattebrott förorsakar dubbelbestraffning. Detta kan konstaterats av EU-domstolens avgörande i *Haparandamålet*.

I nationell rättspraxis har förhållandet skattetillägg och skattebrott ansetts vara förenligt med principen *ne bis in idem*. Vid bedömningen av förhållandet har HD hämtat vägledning ifrån Europadomstolens avgöranden i EU-rättslig praxis, som nämnts ovan har en stark in-



verkan i nationell svensk rätt för att EU-rätten är överordnad denna. HD har följt Europadomstolens riktlinjer, men däremot har en egen tolkning utförts av instansen vid bedömning av tillämpbara sanktioner i skatteförfarandet. Argumenten som HD har brukat i avgörandena har varit att sanktionerna skattetillägg och skattebrott vid oriktig uppgift rättar sig efter olika regelverk och handläggs i skilda förfaranden. HD har dessutom menat på att en oriktig uppgift ska bedömas som en skatterättslig fråga och att skattetillägg som påföljd ska ses som ett administrativt förfarande och inte ett straffrättsligt förfarande såsom skattebrott. Av denna anledning har HD ansett att förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott har olika syften och inte är oförenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Gällande skattetilläggs karaktär har HD och HFD i likhet med Europadomstolen konstaterat att skattetillägg utgör straffrättslig karaktär samt att förhållandet skattetillägg och skattebrott avser samma brott om de grundar sig på samma omständigheter.

Av den genomförda granskningen av betydande praxis i både EU-rätten och nationell svensk rätt kan författarna konstatera att rättsläget avseende förhållandet har förtydligats, men det kan däremot inte anses fullständigt klargjort, vilket det framstår som i Haparandadomens avgörande;

*"...principen ne bis in idem i artikel 50 i stadgan inte utgör hinder för en medlemsstat att för samma gärning i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerera mervärdesskatt, först påföra ett skattetillägg och därefter utdöma ett straff, förutsatt att den förnämnda sanktionen inte har straffrättslig karaktär, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma."<sup>131</sup>*

Vid granskning av avgörandet kan bedömningen av hur skattetilläggets karaktär ska avgöras försummas. Det är därför av vikt att tydliggöra att bedömningen av detta, med stöd av tidigare praxis på området och av EU-domstolens resonemang i *Haparandamålet*, ska avgöras genom att de tre Engel kriterierna ska användas för att bedöma skattetilläggets karaktär. Vid en bedömning av dessa kriterier ska det noteras att granskningen inte förmodas leda till någon annan utgång än att skattetillägg är av straffrättslig karaktär och därför är i strid med principen *ne bis in idem* i EU stadgan och Europakonventionen.

Författarnas åsikt är att Haparandadomens avgörande för svensk nationell rätt innebär att det svenska systemet där skattetillägg har bedömts som ett administrativt förfarande inte längre kan anses möjligt. Ett förfarande med två sanktioner är endast möjligt om inte det

---

<sup>131</sup> Mål nr C-617/10, den 26 februari 2013, punkt 37 i avgörandet, se avsnitt 5.4.4.

första förfarandet bedöms vara av straffrättslig karaktär av den nationella domstolen, som har ansvaret att utföra bedömningen. Ett flertal mål i nationell rätt, där skattetillägg har bedömts som en administrativ sanktion när den egentligen skulle bedömts som en straffrättslig sanktion, har getts resning i svensk rätt.<sup>132</sup> Successivt kommer troligtvis fler mål givas resning, med tanke på att även förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott har börjat utredas närmare efter Haparandadomens avgörande.

## 7.5 Förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott

Förfarandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott har sedan Haparandadomen meddelades varit uppe till diskussion avseende om förbudet mot dubbelbestraffning är tillämplig på förhållandet. Grunden till denna diskussion är att bokföringsbrott inom svensk rätt alltid har bedömts vara av straffrättslig karaktär och att skattetillägg har övergått från att ha varit en administrativ sanktion till ett straff. Med hänsyn till detta är det av vikt att utreda huruvida bokföringsbrott och skattetillägg angriper samma gärning.

I EU-rättslig praxis har Europadomstolen konstaterat att en jämförelse mellan förutsättningarna för bokföringsbrott och skattetillägg inte är tillräcklig för att åtskilja de två förfarandena. I målet *Carberg mot Sverige* ansågs det däremot att en åtskillnad mellan förfarandena föreligger och därför inte avser samma gärning, med motiveringen att deklARATIONSSKYLDIGHETEN är oberoende av skyldigheten att bokföra intäkter löpande i bokföringen. Av denna anledning bedömdes förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott inte strida mot principen *ne bis in idem*.

Förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott har vidare omdiskuterats i nationell svensk rättspraxis. Den sista bedömningen om vad som gäller avseende förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott kan däremot inte anses fullkomligt klarlagd i och med att förhållandet fortfarande prövas i HD. Det som kan fastställas i nuläget utifrån tidigare praxis på området, är att förfarandet inte avser samma gärning. Detta ställningstagande baserar HD i tidigare praxis på att sanktionen skattetillägg kräver ett faktiskt moment som uppstår senare eller efter bokföringen har avslutats för att vara tillämplig i ett förhållande. Bokföringsbrott kan av denna anledning därför inte vara förbundet med de omständigheter som ska föreligga vid tillämpning av sanktionen skattetillägg. Med hänsyn till detta har HD bedömt att principen inte är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och bokförings-

---

<sup>132</sup> Se avsnitt 1.1 Bakgrund stycke 4.

brott. Detta ställningstagande bekräftas vidare av HFD som har fastställt att det är omständigheterna i respektive mål som ska jämföras för att bedöma om samma gärning föreligger för sanktionerna. Hittills kan det konstateras att de högsta instanserna i svensk rätt inte anser att sanktionerna grundas på samma omständigheter och därav är inte principen *ne bis in idem* tillämplig på förhållandet.

Författarnas åsikt är att förhållandet efter prövningen, som pågår i HD i nuläget, kommer resultera i utgången att förhållandet är oförenligt med principen. Detta baserar författarna på att det sedan *Haparandamålet* fastställts att skattetillägg som sanktion är av straffrättslig karaktär. En åtskillnad med sanktionen bokföringsbrott kan därför inte längre göras eftersom att bokföringsbrott också utgör straffrättslig karaktär. Enligt Haparandadomen kan inte två sanktioner som utgör straffrättslig karaktär tillämpas i ett förfarande.

Vidare är inte författarna samstämmiga med HD:s bedömning av att ”*samma gärning*” inte föreligger för sanktionerna skattetillägg och bokföringsbrott i tidigare praxis. Författarnas åsikt är att sanktionerna utgör ”*samma gärning*” för att omständigheterna som sanktionerna baseras på har en anknytning till varandra och därför ska omständigheterna anses vara väsentligen samma. Med anknytning menar författarna att sanktionerna bokföringsbrott och skattetillägg har en koppling till varandra och är beroende av varandra på så sätt att omständigheterna för sanktionen bokföringsbrott måste föreligga för att sedan sanktionen skattetillägg ska kunna påföras. Av denna anledning ska omständigheterna som sanktionerna baseras på anses vara samma i förfarandet skattetillägg och bokföringsbrott.

Med hänsyn till argumenten som givits anser författarna att förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott förväntas möta samma utgång som förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott har gjort.

## 8 Slutsats

Efter genomförd analys av syftets tillhörande frågor kan författarna besvara uppsatsens syfte huruvida principen *ne bis in idem* är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott samt förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.

Det författarna har kommit fram till är att principen *ne bis in idem*, som är stadgad i både Europakonventionens artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och i EU stadgans artikel 50, är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott. Detta ställningstagande baserar författarna främst på EU-domstolens avgörande i *Haparandamålet*, där det konstaterats att förhållandet strider mot principen på grund av att båda sanktionerna skattetillägg och skattebrott har straffrättslig karaktär samt att sanktionerna vid en jämförelse av omständigheterna är väsentligen samma och därför avser samma brott.

Beträffande förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott har det konstaterats i europeisk och nationell praxis att sanktionerna skattetillägg och bokföringsbrott inte utgör samma gärning för att de inte grundas på väsentligen samma omständigheter, vilket en jämförelse av omständigheterna som sanktionerna baseras på har resulterat i. Med hänsyn till detta har instanserna konstaterat att principen *ne bis in idem* inte är tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.

Sedan *Haparandamålets* avgörande har förhållandets förenlighet med principen omdiskuterats, vilket har lett till att förhållandet tagits upp för prövning hos HD, där det fortfarande granskas. Författarnas åsikt är att förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott utgör dubbelbestraffning med anledning av att skattetilläggets karaktär är straffrättslig. I Haparandadomen fastställdes det att två förfaranden som är av straffrättslig karaktär inte är förenligt med principen. Både skattetillägg och bokföringsbrott har straffrättslig karaktär. Angående bedömningen av om sanktionerna utgör samma gärning, ska det fastställas att det finns en anknytning mellan omständigheterna som sanktionerna baseras på och därför ska omständigheterna anses vara väsentligen samma. Enligt författarnas mening ska förhållandet anses strida mot dubbelbestraffningsförbudet och därför ska principen *ne bis in idem* även vara tillämplig på förhållandet mellan skattetillägg och bokföringsbrott.

# Referenslista

## Offentligt tryck

### EU

Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000, anpassad den 12 december 2007 i Strasbourg, Europeiska unionens officiella tidning, (2010/C 83/02).

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, Europeiska unionens officiella tidning, (2010/C 83/02), konsoliderad version.

### Europarådet

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, ändrad genom protokoll nr 11 och 14, artikel 15.

Explanatory Report to Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.

## Offentligt tryck Sverige

### Författningar

Brottsbalken (1962:700).

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

Rättegångsbalk (1942:740).

Regeringsformen (1974:152).

Skatteförfarandelag (2011:1244).

Skattestrafflag (1943:313).

Skattebrottslagen (1971:69).

Taxeringslag (1990:324).

## **Propositioner**

Prop. 1971:10 *med förslag till skattebrottslag m.m.*

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

Prop. 1995/96:170 *Översyn av skattebrottslagen.*

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

## **Statens offentliga utredningar**

SOU 1969:42 *Skattebrotten.*

SOU 1993:40 *Fri- och rättighetsfrågor, del B, Inkorporering av Europakonventionen.*

SOU 1996:116 *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen.*

SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.*

SOU 2008:43 del 1, *Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter.*

SOU 2010:63 *EU:s direktiv om sanktioner mot arbetsgivare.*

## **Praxis**

### **Nationellationella domstolar**

#### **Europadomstolen**

Carlberg mot Sverige, No. 9631/04, den 27 januari 2009.

Engel m.fl. mot Nederländerna, No. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 och 5370/72, den 8 juni 1976.

Fischer mot Österrike, No. 37950/97, den 29 maj 2001.

Gradinger mot Österrike No. 15963/90, den 23 oktober 1995.

Janosevic mot Sverige, No. 34619/97, den 23 juli 2002.

Manasson mot Sverige, No. 41265/98, den 8 april 2003

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, No. 36855/97 och No. 41731/98, den 14 september 1999.

Rosenquist mot Sverige, No. 60619/00, den 14 september 2004.

Ruotsalainen mot Finland, No. 13079/03, den 16 juni 2009.

Synnelius och Edsbergs Taxi AB mot Sverige, No. 44298/02, den 17 juni 2008.

Vulic mot Sverige, No. 36985/97, den 23 juli 2002.

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, No. 36985/97, den 23 juli 2002.

Zolotukhin mot Ryssland, No. 14939/03, den 10 februari 2009.

## **EU-domstolen**

Mål 26/62 Van Gend & Loos [1963] ECR s. 161.

EU-domstolens yttrande 2/94 [1996], ECR I-1759.

Mål C-308/04 P SGL Carbon mot kommissionen [2006] ECR s. I-5977.

Mål C-288/05 Kretzinger [2007] ECR I-6441.

Mål C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson (Haparandamålet), den 26 februari 2013.

## **Svenska domstolar**

### **Högsta Domstolen**

NJA 1983 s.374.

NJA 2000 s.622.

NJA 2004 s.510 I och II.

NJA 2010 s.168 I och II.

NJA 2013 s.502.

### **Högsta förvaltningsdomstolen**

Mål nr 6645-13.

Mål nr 2052 – 12.

## Doktrin

Almgren, Karin, & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 1 upplaga, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006.

Axén Linderl, Annica & Leidhammar, Börje; *Skattetillägg och rättsäkerheten*, 1 upplaga, Liber, Malmö, 2005.

Bernitz, Ulf, m.fl., *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.

Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 5:e upplagan, 2006.

Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis - en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Nordstedts juridik, Stockholm, 2012.

Jensen, Ulf m.fl., *Att skriva juridik Regler och råd*, 4:e upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006.

Leidhammar, Börje, *Det är tydligt att rättsläget gällande ne bis in idem är långt ifrån klargjort*, Dagens juridik, 2013-11-25 (2014-02-04), <http://www.dagensjuridik.se/2013/11/det-ar-tydligt-att-rattslaget-gallandee>

Lindkvist, Gustav, *Slut på dubbelbestraffning?* Affärsvärlden, 2009-05-20 (2014-02-11) <http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article2591586.ece>

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, 12:e upplagan., Studentlitteratur AB, Lund, 2009.

Regeringskansliet, *Mänskliga rättigheter i Sverige*, 2005, s.7 (2014-02-11) [http://www.manskligarattigheter.se/dm3/file\\_archive/050429/7f6d55c3d9e8a1c4016a1156b3de0f6c/mr\\_sverige.pdf](http://www.manskligarattigheter.se/dm3/file_archive/050429/7f6d55c3d9e8a1c4016a1156b3de0f6c/mr_sverige.pdf)

Skatteverket, *Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 17/02*, s.438, (2014-03-19) <http://www.skatteverket.se/download/18.dceebd104898a3a9c8000248/1119358165976/rattsfallsprotokoll2002.pdf>



Skatteverket, *Skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift, Avsnitt 9*, (2014-02-24)

<http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000114880/1113237442187/kap09.pdf>

Sveriges Domstolar, *Nummer 8 2002 Domar*, 2011-04-12 (2014-03-19)

<http://www.domstol.se/Ladda-ner--bestall/Nytt-fran-Europadomstolen/Ar-2002/Nummer-8-2002/>

Sveriges Domstolar, *Europadomstolen för mänskliga rättigheter*, 2014-02-17, (2014-04-28)

<http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolar-i-Europa/Europadomstolen/>

Sveriges Domstolar, *EU-domstolen*, 2014-02-17, (2014-04-28),

<http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolar-i-Europa/EU-domstolen/>

Thörnhammar, Jan, *En historisk tillbakablick på ne bis in idem – ”då ålades kommittén att beakta statsfinansiell hänsyn”*, Dagens Juridik, 2013-06-10 (2014-02-05).

<http://www.dagensjuridik.se/2013/06/en-historisk-tillbakablick-pa-ne-bis-idem>

Thörnhammar, Jan, *Mitt i Juridiken - Förbud mot dubbellagföring-dubbelbestraffning och en tillbakablick*, InfoTorg Juridik, 2009-11-27 (2014-02-11)

<http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/article140642.ece?format=print>

Van Bockel, Bas. *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, Kluwer Law International, 2010.

