



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrätts beslut – grovt skattebrott; nu fråga om avvisning av åtal

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

J

Ombud: Advokaten S

Saken

Grovt skattebrott; nu fråga om avvisning av åtal

Beslut

Göta hovrätts, avd. 3, beslut den 30 oktober 2009 i mål B 6-09

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen undanröjer hovrättsens beslut och visar målet åter till hovrätten för erforderlig handläggning.

Hovrättsens beslut

J hade genom en kammarrättsdom påförts skattetillägg avseende bl.a. 2005 års taxering med anledning av att han i sin inkomstdeklaration lämnat oriktiga uppgifter angående kapitalförluster om totalt 2 miljoner kronor för vilka han yrkat avdrag. Domen vann laga kraft.

J åtalades därefter för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift. Tingsrätten dömde J för grovt skattebrott bestående i att han för inkomståret 2004 (taxeringsåret 2005) uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter om kapitalförluster om totalt 2 miljoner kronor vilket gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med 600 000 kronor.

J överklagade och yrkade att hovrätten skulle avvisa åtalet och undanröja tingsrättens dom.

Hovrätten avvisade åtalet med hänvisning till att den tilltalade påförts ett skattetillägg som vunnit laga kraft. Beslutet motiveras enligt följande.

Enligt hovrättens bedömning talar det mesta för att Europadomstolen har haft för avsikt att genom Zolotukhin-avgörandet lägga grunden för en ändrad och mer enhetlig praxis. Avgörande ska därvid i fortsättningen vara om de faktiska omständigheter som ligger till grund för de skilda överträdelserna är identiska eller i det närmaste identiska. Det är därför inte troligt att Europadomstolen i fortsättningen kommer att tillmäta skillnader i syfte mellan olika bestämmelser någon avgörande betydelse. I såväl målet Carlberg mot Sverige som målet Ruotsalainen mot Finland har Europadomstolen anfört att endast en skillnad i fråga om kravet på uppsåt inte är tillräckligt för att det ska anses vara två skilda brott i Europakonventionens mening. Dessa avgöranden, sedda i ljuset av Zolotukhin-avgörandet, visar att domstolen inte längre avser att fästa någon avgörande betydelse vid eventuella krav på subjektiv täckning vid bedömningen av om det är fråga om samma brott eller inte i konventionens mening.

Med hänsyn främst till Ruotsalainen-avgörandet är det inte sannolikt att Europadomstolen numera skulle godta det svenska förfarandet. Hovrätten anser därför att Europadomstolens nya praxis utgör ett sådant klart stöd som krävs för att underkänna den svenska rättsordningen i aktuellt hänseende (jfr NJA 2000 s. 622 och 2005 s. 856). Hovrätten finner till följd härav att det således är möjligt att ett beslut om skattetillägg, med hänsyn till reglerna om *ne bis in idem* och *res judicata*, utgör rättegångshinder för prövning av ett åtal för skattebrott. Med hänvisning härtill och då de omständigheter som låg till grund för beslutet om skattetillägg är väsentligen desamma som de omständigheter som ligger till grund för åtalet mot J för grovt skattebrott avvisar hovrätten åtalet med stöd av 30 kap 9 § rättegångsbalken och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Yttrande från Utvecklingscentrum Stockholm och från Ekobrottsmyndigheten

Inom Åklagarmyndigheten har Utvecklingscentrum i Stockholm ett särskilt ansvar för metodutveckling när det gäller bl.a. bekämpande av ekonomisk brottslighet. Utvecklingscentrum har yttrat sig över frågan om överklagande. Yttrandet bifogas.

I ett annat mål som gäller samma rättsfråga har Ekobrottsmyndigheten inkommit med yttrande (Högsta domstolens mål B 2509-09 Rotel 35). Även detta yttrande bifogas.

Grunder

Inledning

Målet gäller frågan om hovrätten borde ha prövat åtalet mot J för grovt skattebrott trots att han påförts ett skattetillägg som vunnit laga kraft.

Möjligheten att påföra de skattskyldiga administrativa sanktioner, skattetillägg, infördes den 1 januari 1972. Tanken bakom införandet av skattetillägget var att man ville åstadkomma en jämnare, mer frekvent och mer rättvis reaktion mot skattskyldiga som inte iakttar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Samtidigt med skattetilläggets tillkomst trädde skattebrottslagen (1971:69) i kraft. Genom skattebrottslagen skärptes påföljderna för brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Meningen var att det straffrättsliga systemet skulle reserveras för allvarliga överträdelser av de aktuella författningarna. Vid mindre allvarliga överträdelser skulle påförande av skattetillägg utgöra en tillräcklig reaktion. Skattetillägg skulle dock kunna påföras även i de fall där en straffrättslig reaktion kom till användning.

Systemet med parallella sanktioner har genom åren ofta utsatts för kritik, bl.a. har ifrågasatts om det strider mot dubbelbestraffningsförbudet enligt Europakonventionen. I slutet av 1990-talet aktualiserades denna fråga inom ramen för processer såväl vid de allmänna domstolarna som vid de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förfarandena utmynnade i att både Högsta domstolen och Regeringsrätten fann att det svenska systemet inte innebar dubbelbestraffning enligt Europakonventionen och Europadomstolens praxis. I mitten av 2000-talet prövade så Europadomstolen frågan och kom fram till att det svenska systemet inte stred mot dubbelbestraffningsförbudet.

Europadomstolen har i några avgöranden under första halvåret 2009 utvecklat sin praxis rörande tillämpningen av dubbelbestraffningsförbudet. Även om inget av avgörandena avser det svenska systemet med parallella sanktioner avseende skattebrott och skattetillägg har de ändå inneburit att frågan om det svenska systemet strider mot dubbelbestraffningsförbudet på nytt kommit att aktualiseras. Regeringsrätten har i en dom i september i år funnit att det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen och Europadomstolens praxis. Den centrala frågan i det nu aktuella målet är om det finns skäl även för Högsta domstolen att pröva denna fråga.

Artikel 6 i Europakonventionen och skattetillägget

Den Europeiska konventionen (d. 4 nov. 1950) om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna tillkom under efterkrigstiden inom ramen för det då nybildade Europarådets arbete. Konventionen bygger på den allmänna deklarationen om de mänskliga rättigheterna som den 10 december 1948 antogs av FN:s generalförsamling. Sedan den 1 januari 1995 utgör Europakonventionen svensk lag.

Artikel 6 i Europakonventionen behandlar rätten till en rättvis rättegång. När det gäller brottmål anges i artikel 6:3 vilka minimirättigheter den som blivit anklagad för brott har. Sålunda skall den anklagade bl.a. utan dröjsmål underättas om innebörden och grunden för anklagelsen mot honom. Vidare har den

anklagade rätt att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopats mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda. Den som är anklagad för brott anses vidare enligt Europadomstolens praxis inte vara skyldig att själv bidra till utredningen. Denne har tvärtom rätt att förhålla sig helt passiv och inte uttala sig alls.

Europadomstolen har i rättsfallen Janosevic samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic, båda mot Sverige, funnit att artikel 6 är tillämplig på det svenska förfarandet rörande skattetillägg.

Artikel 4 i protokoll nr 7 (d. 22 nov. 1984) till Europakonventionen

I artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen stadgas att 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.

Europarådet har publicerat en kortfattad kommentar till protokoll nr 7 (Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms). Beträffande artikel 4 uttalas bl.a. att eftersom denna endast gäller lagföring och straff i en brottmålsrättegång finns inget hinder mot att en persons handlande även blir föremål för åtgärder av annan karaktär. Som exempel på det sistnämnda nämns disciplinära åtgärder (jfr s. 13, punkt 32).

I rapporten utvecklas vidare vad som i den aktuella artikeln avses med att ha blivit slutligt frikänd eller dömd. Härmed avses att en dom erhållit res judicata verkan. Den skall således inte kunna ändras genom användande av ordinära rättsmedel (jfr s.12, punkt 29 och s. 11, punkt 22).

I artikel 4 talas om brottmålsrättegång (criminal proceedings i originaltexten) medan det i artikel 6 i konventionen talas om anklagelse för brott (criminal charge eller charged with a criminal offence). I doktrinen uttalas att uttrycket ”criminal” i artikel 4 och artikel 6 ska anses ha samma betydelse (jfr P. van Dijk m.fl., Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 4 uppl., 2006, s. 980).

Kort om skattetillägget

Skattetillägg kan påföras en skattskyldig för bl.a. oriktiga uppgifter och underlåtenhet att avge deklaration. Till skillnad mot skattebrottet finns inget krav på fara för skatteundandragande utan det är tillräckligt att en oriktig uppgift lämnas till ledning för taxeringen. Något krav på uppsåt eller oaktsamhet finns inte heller. Den skattskyldige kan dock under vissa förutsättningar befrias från skattetillägg.

Bestämmelserna om skattetillägg ändrades genomgripande genom lagstiftning som första gången tillämpades vid 2004 års taxering. I propositionen till lagändringarna uttalades att genom förändringarna skulle de rättssäkerhetskrav som ställs enligt artikel 6 i Europakonventionen och som har bäring på skattetilläggsprocessen komma till uttryck direkt i lagtexten (se prop. 2002/03:106, s. 1f.).

Lagändringarna innebar bl.a. att de då befintliga befrielsegrunderna förtydligades och kompletterades med nya grunder för när befrielse från skattetillägg ska ske. Exempelvis kan befrielse från skattetillägg numera ske när det förflutit oskäligt lång tid till dess att skattetillägget ska bestämmas. Även i de fall då en skattskyldig dömts till en påföljd enligt skattebrottslagen till följd av en gärning som innefattar lämnande av en oriktig uppgift som föranleder skattetillägg ska befrielse kunna ske. Befrielse ska kunna ges helt eller delvis (se a. prop. s. 1).

I sammanhanget bör noteras att i den nämnda propositionen konstaterades att när skattetilläggsystemet infördes förutsattes det att den omständigheten att den tilltalade ålagts eller skulle komma att åläggas skattetillägg skulle beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott. Regeringen uttalade vidare som sin uppfattning att även om skattetillägg inte uttryckligen anges i 29 kap. 5 § första stycket brottsbalken så är bestämmelsen formulerad på ett sådant sätt att erforderlig hänsyn kan tas till påfört skattetillägg varför någon ändring av den bestämmelsen inte var påkallad. Eftersom skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana fall då brottet går till åtal ansågs det finnas anledning att utgå från att denna omständighet är beaktad av den allmänna domstolen inom ramen för rådande straffmättningspraxis. Enligt regeringen ankommer det på åklagaren att i mål om straffansvar för skattebrott sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som har beslutats (a. prop. s. 105).

Europadomstolens tidigare avgörande avseende det svenska systemet

I ett avvisningsbeslut den 14 september 2004 i målet Rosenquist mot Sverige behandlade Europadomstolen frågan om dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen är tillämpligt när skattetillägg och talan om ansvar för skattebrott förs samtidigt. Europadomstolen uttalade att det för straffrättsligt ansvar, men inte skattetillägg, krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Vidare angavs att straffets och skattetilläggets ändamål skiljer sig åt. Med hänsyn härtill fann Europadomstolen att de brott som prövades i de olika förfarandena var fristående och skilde sig åt i sina väsentliga element. Bestämmelsen i tilläggsprotokollet ansågs därför inte hindra att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning både i ett förfarande angående skattetillägg och i ett rent straffrättsligt förfarande.

Europadomstolen i stor sammansättning m.m.

Av artikel 43 i Europakonventionen framgår att parterna i ett mål inför Europadomstolen inom en period av tre månader från den dag då en kammare meddelat dom i undantagsfall får begära att målet ska hänskjutas till domstolen i stor sammansättning ("Grand Chamber"). En sådan begäran ska beviljas om målet ger upphov till en allvarlig fråga som rör tolkningen eller tillämpningen av konventionen eller protokollen till denna eller rör en allmän fråga av stor allmän betydelse. Om begäran beviljas ska domstolen i stor sammansättning avgöra målet genom dom.

I Europarådets kommentar till protokoll nr 11 (Explanatory report to Protocol No. 11) uttalas att allvarliga frågor som rör tolkningen av konventionen bl.a. kan uppkomma när ett beslut av domstolen i stor sammansättning är av vikt för framtida mål och för utvecklingen av domstolens praxis. Vidare kan det framstå som särskilt tydligt att det är en allvarlig fråga när domstolens dom inte överensstämmer med domstolens tidigare praxis (jfr punkt 100).

Enligt artikel 44.1 är en dom som meddelas av domstolen i stor sammansättning slutgiltig. Vidare framgår av artikel 44.2 att en dom som meddelas av en kammare blir slutgiltig om parterna inte inom tre månader från domen begär att denna ska hänskjutas till domstolen i stor sammansättning eller en sådan begäran avslås.

Av artikel 45 framgår att de fördragsslutande staterna förbinder sig att rätta sig efter domstolens slutgiltiga dom i varje mål där de är parter.

Europadomstolens avgöranden under år 2009

Carlberg mot Sverige

Målet Carlberg mot Sverige avsåg förhållandet mellan bokföringsbrott och skattetillägg. Europadomstolen fann i beslut den 27 januari 2009 att dubbelstraffning inte förelåg. Denna ståndpunkt motiverades med att bokföringsskyldigheten är en separat skyldighet som inte är beroende av att bokföringen används för att bestämma skattskyldighet. Även om Carlberg inte hade fullgjort lagens krav på bokföring, kunde han ha fullgjort skyldigheten att lämna korrekt information till grund för beskattningen.

I beslutet konstaterade Europadomstolen att bokföringsbrottet till skillnad från skattetillägget innehåller ett subjektivt rekvisit. Även om det saknade betydelse för beslutet uttalade domstolen att de subjektiva rekvisiten inte utgör grund för att skilja två brott åt i den mening som avses i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

Zolotukhin mot Ryssland

Sergey Zolothukin arresterades och fördes till en polisstation efter att utan tillstånd ha tagit med sin flickvän in på militärt område. Han var berusad, uppträdde oförskämt, använde ett obscen språk, försökte fly och hotade en tjänsteman med våld. Zolotukhin dömdes samma dag enligt en lag om administrativa förseelser till tre dagars frihetsberövande. Domen kunde inte överklagas och verkställdes omedelbart. Därefter inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Zolotukhin på grund av misstanke om att han i samband med att han arresterades hade gjort sig skyldig till störande beteende och för att ha uppträtt hotfullt och förolämpande. Zolotukhin dömdes senare för att ha smädat en statlig tjänsteman till fängelse i fem år och sex månader och han beordrades att genomgå vård för sitt alkoholberoende. Domen fastställdes sedan Zolotukhin överklagat.

I Europadomstolen åberopade Zolotukhin artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen och hävdade att han blivit utsatt för otillåten dubbelbestraffning.

Europadomstolen meddelade den 10 februari 2009 dom i stor sammansättning ("Grand chamber"). I domen konstaterades att artikel 4 i protokoll nr 7 innehåller ett förbud att ställa en person inför rätta och döma honom två gånger i ett brottmålsförfarande för samma brott ("same offence"). Vidare konstaterades att domstolen i sin tidigare praxis anlagt olika synsätt när det gäller frågan om vad som är att anse som samma brott. Eftersom detta ansågs skapa rättsosäkerhet beslutade domstolen att ge en harmoniserad tolkning av begreppet "same offence" i artikel 4 i protokoll nr 7.

Med utgångspunkt i hur rätten att inte bli ställd inför rätta och dömd två gånger framgår av andra internationella instrument, bl.a. FN:s konvention om medborgerska och politiska rättigheter, förklarar Europadomstolen att artikel 4 i protokoll nr 7 ska förstås så att den förbjuder åtal eller rättegång för ett andra brott när detta härrör från identiska fakta ("identical facts") eller fakta som i allt väsentligt är desamma ("facts which are substantially the same"). Vidare noteras att dubbelbestraffningsförbudet träder i funktion när ett nytt förfarande inleds efter en tidigare frikännande eller fällande dom som vunnit rättskraft som res judicata. Europadomstolen uttalar också att domstolens undersökning ska fokusera på de fakta som utgör ett antal konkreta faktiska omständigheter som gäller samma person och hänger ihop i tid och rum.

I det aktuella fallet fann Europadomstolen att de förhållanden som låg bakom det administrativa och det straffrättsliga förfarandet mot Zolotukhin skilde sig åt endast på en punkt, nämligen hotet om att använda våld mot en tjänsteman, och att de därför skulle anses som väsentligen desamma. Det administrativa förfarandet som innebar att Zolotukhin dömdes till tre dagars frihetsberövande ansågs utgöra ett slutligt beslut, eftersom det inte kunde överklagas. Europadomstolen fann att det straffrättsliga förfarande som inletts mot Zolotukhin i allt väsentligt var samma brott som det han redan blivit dömd för genom det

administrativa förfarandet. Artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet hade därför kränkts.

Ruotsalainen mot Finland

Jukka Ruotsalainen stoppades av polisen vid en trafikkontroll. Polisen upptäckte att Ruotsalainen använde ett drivmedel som var lägre beskattat än dieselolja trots att han inte hade betalat tilläggsskatt. Ett strafföreläggande utfärdades enligt vilket Ruotsalainen ålades att betala böter med 720 FIM för ringa skattebedrägeri. Ruotsalainen ifrågasatte inte böterna varför strafförelägandet vann laga kraft. I ett separat förvaltningsmål påförde Fordonsförvaltningscentralen senare Ruotsalainen 90 000 FIM. Den skattemässiga skillnaden mellan dieselolja och det använda drivmedlet var 30 000 FIM, men eftersom Ruotsalainen kört sitt fordon på det lägre beskattade drivmedlet utan att underrätta Fordonsförvaltningscentralen eller tullen tredubblades beloppet.

I Europadomstolen åberopade Ruotsalainen artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen och hävdade att han straffats två gånger för samma förseelse.

Europadomstolen konstaterade i dom den 16 juni 2009, som blev slutgiltig den 16 september 2009, att syftet med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet är att förbjuda en upprepning av ett straffrättsligt förfarande som avslutats genom ett lagakraftvunnet beslut. När det gäller frågan om sanktionerna mot Ruotsalainen avsett samma brott utgick Europadomstolen från de uttalanden som domstolen gjorde i målet Zolotukhin mot Ryssland.

Europadomstolen kom fram till att de fakta som legat till grund för de båda förfarandena mot Ruotsalainen i allt väsentligt måste anses ha varit desamma. Båda förfarandena gällde användandet av lägre beskattat drivmedel än dieselolja. Den enda egentliga skillnaden konstaterades vara att det hade krävts uppsåt i det straffrättsliga förfarandet. Europadomstolen fann att det hade skett en kränkning av artikel 4 i protokoll nr 7.

Maresti mot Kroatien

En domstol ("Minor-Offences Court") fann utrett att Armando Maresti i berusat tillstånd på en busstation angripit en annan man genom att förolämpa honom, slå honom flera gånger i huvudet och slå och sparka honom på kroppen. Vidare var utrett att Maresti betett sig särskilt aggressivt på allmän plats, hade kränkt en annan person och orsakat en störning av den allmänna ordningen. Maresti dömdes för ett mindre brott enligt "the Minor Offences against Public Order and Peace Act" till 40 dagars fängelse. Maresti åtalades senare för händelsen och tingsrätten dömd honom för att ha genom att ha överfallit målsäganden ha orsakat denne svår kroppsskada. Tingsrätten fann utrett att Maresti hade förolämpat målsäganden och slagit och sparkat honom på kroppen. Påföljden, som även avsåg andra brott, bestämdes till ett års fängelse. Den tid han

avtjänat avseende den tidigare domen avräknades från straffet. Högre rätt sänkte senare straffet till sju månaders fängelse.

I Europadomstolen åberopade Maresti bl.a. artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och hävdade att han straffats två gånger för samma förseelse. Kroatien hävdade att Maresti genom sitt beteende gjort sig skyldig till två skilda brott. Det första förfarandet avsåg störande av allmän ordning och syftet med sanktionen är att värna om medborgarnas välbefinnande och den allmänna ordningen i ett större perspektiv. Det senare förfarandet avsåg det fysiska angreppet på målsäganden. Detta övergrepp kunde inte ses som ett mindre brott utan hörde hemma inom det straffrättsliga förfarandet.

I dom den 25 juni 2009, som blev slutgiltig den 25 september 2009, hänvisade Europadomstolen till de principer som lades fast i målet Zolotukhin mot Ryssland. Europadomstolen konstaterade att domstolarna i båda förfarandena hade funnit Maresti skyldig till samma beteende mot samma målsägande inom samma tidsram. Vidare konstaterades att orsakande av kroppsskada inte ingick i rekvisiten för det mindre brottet medan det var centralt i det straffrättsliga förfarandet. Den fysiska attacken utgjorde emellertid ett moment i det mindre brottet. Europadomstolen fann att de fakta som legat till grund för det mindre brott som Maresti dömts för i allt väsentligt ("essentially") var desamma som de som legat till grund för det botten dömts för i det straffrättsliga förfarandet. Avräkningen av de 40 dagar som Maresti avtjänat från det ettåriga fängelsstraffet ansågs inte ändra det faktum att Maresti lagfördes två gånger för samma brott. Europadomstolen fann att det hade skett en kränkning av artikel 4 i protokoll nr 7.

Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande

I juni i år överlämnade Skatteförfarandeutredningen sitt slutbetänkande Skatteförfarandet (SOU 2009:58) till regeringen. I betänkandet behandlas bl.a. frågan om dubbelbestraffningsförbudet enligt Europakonventionen varvid Europadomstolens avgörande i målet Zolotukhin mot Ryssland beaktas. Målen Ruotsalainen mot Finland och Maresti mot Kroatien hade vid tiden för utredningens överväganden ännu inte avgjorts.

Skatteförfarandeutredningen uttalar att det inte är helt enkelt att analysera rättsläget vad gäller risken för konflikter med dubbelbestraffningsförbudet på skatteförfarandeområdet. Å ena sidan finns genom Rosenquist mot Sverige ett avgörande från Europadomstolen som specifikt gäller förhållandet mellan skatte-tillägget och skattebrottet och som talar för att det med största sannolikhet inte finns någon risk för konflikt med dubbelbestraffningsförbudet. Å andra sidan anger Europadomstolen i domen Zolotukhin mot Ryssland att nya utgångspunkter ska gälla för tillämpningen av artikel 4.

I betänkandet uttalas att Zolotukhin-målet gäller ett mycket speciellt ärende från ett helt annat rättsområde varför det är svårt att applicera det på svenska skattetillägg och skattebrott. Störst intresse anses domstolens generella resonemang ha, eftersom man där försöker skapa en gemensam metod för bedömningen av om det är samma brott. Utredningen uttalar att det av domen framgår att det avgörande vid bedömningen är om det är fråga om samma eller i huvudsak samma fakta. Domstolen anger däremot inte om det endast är konkreta rättsfakta som avses eller om även abstrakta rättsfakta omfattas. Vidare sägs inget i domen om vilken effekt det nya angreppssättet har för tidigare ställningstaganden om skattetillägg och liknande sanktioner. Enligt utredningen bidrar Zolotukhin- och Carlberg-målen till ökad osäkerhet om vad som gäller. Det avgörande anges vara hur Europadomstolen kommer att följa upp Zolotukhin-målet i kommande avgöranden.

Skatteförfarandeutredningen avslutar sitt resonemang enligt följande.

Att analysera behovet av lagändringar och, om det bedöms lämpligt, att utforma ett nytt sanktionssystem kräver en betydande arbetsinsats. När domen i Zolotukhin-målet meddelades återstod inte tillräckligt lång utredningstid för ett så omfattande arbete. Det är också tveksamt om en genomgripande reform av de administrativa och straffrättsliga sanktionerna skulle rymmas inom våra direktiv. Frågan får därför analyseras vidare i ett annat sammanhang.

Avslutningsvis bör nämnas att den norska regeringen har lagt fram ett förslag om ändringar i reglerna om den norska motsvarigheten till skattetillägg, tillleggsskatt. Enligt förslaget ska skattemyndigheten välja mellan att påföra tillleggsskatt och att göra en anmälan till polisen. Samma omständigheter ska inte kunna ligga till grund för både administrativt påförd tillleggsskatt och straffrättsligt åtal. Om den straffrättsliga vägen väljs och påföljden blir böter ska den tillleggsskatt som anmars hade påförts inkluderas i boten. Vid fängelsestraff ska straffet kombineras med en ekonomisk sanktion.

Om liknande åtgärder behövs i Sverige får bedömas i det fortsatta analysarbetet.

Skatteförfarandeutredningens betänkande remissbehandlas för närvarande. Sista dag för att inkomma med remissyttrande är den 1 december 2009.

Regeringsrättens dom den 17 september 2009

I dom den 17 september 2009 har Regeringsrätten tagit ställning till om Europadomstolens avgöranden under 2009 innebär att den ordning med parallella sanktioner som gäller enligt svensk rätt är oförenlig med artikel 4 i det sjunde protokollet till Europakonventionen (mål 8133-08).

Den skattskyldige i målet hade tidigare dömts för skatteförseelse till dagsböter för att han underlåtit att i sin självdeklaration ta upp vissa ersättningar för utfört arbete. Skatteverket påförde därefter honom skattetillägg avseende samma oredovisade ersättningar.

Regeringsrätten uttalar att ett kännetecken för det svenska systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är reglerna för samordning av påföljder. Av 5 kap. 14 § första stycket taxeringslagen framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I bestämmelsens tredje stycke anges att, vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, det särskilt ska beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Regeringsrätten konstaterar att av propositionen till bestämmelsen framgår att syftet är att säkerställa att den samlade påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare framgår att tanken är att befrielse ska kunna komma i fråga i de fall den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff.

Regeringsrätten konstaterar vidare att det även i brottsbalken finns regler om samordning av påföljder. Enligt 29 kap. 5 § första stycket ska domstolen vid straffmätningen i skälig omfattning beakta vissa omständigheter i mildrande riktning. Bland de omständigheter som enligt praxis beaktas är om det utgår en administrativ sanktionsavgift som t.ex. skattetillägg. Enligt Regeringsrätten innebär praxis att sådana avgifter i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i domen.

Regeringsrätten fortsätter enligt följande.

Förbudet mot dubbelbestraffning i EKMR bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. I Sverige liksom i flera andra konventionsstater finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Som framgått har den kompetens och sakkunskap som byggts upp i de olika domstolarna tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.

Ett förfarande där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende en och samma oriktiga uppgift vid taxeringen har också tidigare godtagits av Europadomstolen (Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, Rosenquist mot Sverige, beslut den 14 september 2004 och Synnelius mot Sverige, beslut den 17 juni 2008, som dock inte avsåg skattebrott utan bokföringsbrott). Både Högsta domstolen och Regeringsrätten har i vägledande avgöranden funnit att svensk rätt inte strider mot konventionen (se t.ex. NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79).

Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 tyder på en utveckling av domstolens praxis. De avser emellertid inte det svenska rättssystemet, som innehåller bl.a. de särdrag som redovisats ovan. Regeringsrätten drar slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med EKMR.

Avsikten med bestämmelsen i 5 kap. 14 § första stycket TL är enligt förarbetena att befrielse från skattetillägg ska aktualiseras då den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff. AA har dömts för skatteförseelse till 75 dagsböter à 100 kr. Regeringsrätten finner att denna påföljd inte kan anses så kännbar från ekonomiska och andra utgångspunkter att den tillsammans med skattetillägget, uppgående till 13 498 kr, medför att den sammanlagda påföljdsbördan blir i förhållande till förseelsen oproportionellt tung. Förutsättningar för befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen i 5 kap.14 § tredje stycket TL föreligger därmed inte. Annat skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram. Överklagandet ska därför bifallas.

Något om Högsta domstolens tidigare praxis

Högsta domstolen har i NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 510 I och II och NJA 2005 s. 856 funnit att det svenska systemet med parallella straffrättsliga och administrativa sanktioner på skatteområdet inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen. Vidare har Högsta domstolen i NJA 2004 s. 840 I och II funnit att ett slutligt beslut om miljöstraffavgift inte utgör hinder för senare prövning av åtal för samma gärning.

Högsta domstolens nämnda avgöranden får visserligen i viss mån anses överspelade i och med Europadomstolens avgöranden i Zolothukin-, Ruotsalainen- och Carlberg-målen. Jag vill ändå lyfta fram ett par vägledande uttalanden som alljämt torde äga giltighet.

I NJA 2000 s. 622 samt NJA 2004 s. 840 I och II uttalar Högsta domstolen att för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det också krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

I NJA 2004 s. 510 I och II hade de tilltalade betalat de skattetillägg som påförts dem och förklarat att de inte hade för avsikt att överklaga besluten. Högsta domstolen konstaterade att enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet är emellertid en av förutsättningarna för att en brottmålsdom ska hindra ett nytt åtal att domen är slutlig. Eftersom tiden för överklagande av besluten om skattetillägg inte hade gått ut kunde dessa inte anses vara slutliga. Högsta domstolen fann därför att vad som föreskrivs i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet inte hindrade att åtalen prövades. Vidare noterade Högsta domstolen att den omvända frågan inte uppkom i målet, nämligen vilken betydelse en lagkraftgäande dom i brottmålet har om därefter artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet tillämpas på beslutet om skattetillägg.

Min bedömning

Efter Europadomstolens avgöranden under 2009, främst i Zolothukin-målet, har frågan om det svenska systemet med parallella straffrättsliga och administ-

rativa sanktioner på skatteområdet är förenligt med Europakonventionen på nytt aktualiserats.

Som nämnts i det föregående fann Europadomstolen år 2004 i målet Rosenquist mot Sverige att artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet inte hindrade att samma objektiva omständigheter lades till grund för prövning både i ett förfarande angående skattetillägg och i ett rent straffrättsligt förfarande. De brott som prövades i de olika förfarandena ansågs vara fristående och skilja sig åt i sina väsentliga element. Europadomstolen motiverade detta ställningstagande med att dels det för straffrättsligt ansvar, men inte skattetillägg, krävs uppsåt, dels straffets och skattetilläggets ändamål skiljer sig åt.

Onekligen kan det utifrån Europadomstolens nya praxis ifrågasättas hur en förnyad prövning av det svenska systemet skulle utfalla. Det är tveksamt om de skillnader beträffande subjektiv täckning och förfarandenas ändamål som Europadomstolen i Rosenquist-målet ansåg innebära att förfarandena var fristående och skilde sig åt i sina väsentliga element, fortfarande skulle motivera att det svenska systemet inte strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet.

Europadomstolen avgjorde målet Zolotukhin mot Ryssland i stor sammansättning i syfte att åstadkomma en harmoniserad tolkning av begreppet ”same offence” i artikel 4 i protokoll nr 7. Detta ansågs nödvändigt med hänsyn till att domstolen i sin tidigare praxis anlagt olika synsätt när det gäller frågan om vad som är att anse som samma brott.

Som nämnts har Europadomstolen så sent som år 2004 specifikt funnit att det svenska systemet inte strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Zolotukhin-domen är inte bindande för Sverige och innebär inte att Europadomstolens tidigare domar och beslut undanröjs. Av domen framgår inte vad den harmoniserade tolkningen betyder i förhållande till domstolens tidigare avgöranden i specifika frågor som till exempel det svenska systemet med parallella sanktioner på skatteområdet.

Skatteförfarandeutredningen har behandlat frågan om dubbelbestraffningsförbudet med beaktande av Europadomstolens avgörande i målet Zolotukhin mot Ryssland. Enligt Skatteförfarandeutredningen är det inte helt enkelt att analysera rättsläget vad gäller risken för konflikter med dubbelbestraffningsförbudet på skatteförfarandeområdet. Zolotukhin- och Carlberg-målen anses bidra till en ökad osäkerhet om vad som gäller. Det avgörande anges vara hur Europadomstolen kommer att följa upp Zolotukhin-målet i kommande avgöranden. Skatteförfarandeutredningen föreslår att frågan ska analyseras vidare i ett annat sammanhang. När Finansdepartementet skickade ut utredningens betänkande på remiss hade Europadomstolen även avgjort målen Ruotsalainen mot Finland och Maresti mot Kroatien. Europadomstolens avgöranden har således inte för-

anlett några omedelbara eller särskilda initiativ från den svenska regeringens sida.

Högsta domstolen har i NJA 2000 s. 622 samt NJA 2004 s. 840 I och II uttalat att för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det också krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

Regeringsrätten har i sin dom den 17 september i år dragit slutsatsen att den ordning med parallella sanktioner på skatteområdet som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. I domen framhåller Regeringsrätten att ett kännetecken för det svenska systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är reglerna för samordning av påföljder. Vidare uttalas att förbudet mot dubbelbestraffning bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. Den kompetens och sakkunskap som byggts upp i de allmänna domstolarna och allmänna förvaltningsdomstolarna har tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. Enligt Regeringsrätten skulle en alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.

Regeringsrättens anser således att det svenska rättssystemets särdrag, bl.a. avseende samordning av de straffrättsliga och skatterättsliga sanktionerna, innebär att det är förenligt med artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Denna slutsats bygger alltså inte på de kriterier som Europadomstolen hänvisade till i målet Rosenquist mot Sverige utan kan sägas bygga på att det inom ramen för det svenska systemet med parallella sanktioner säkerställs att den samlade påföljden står i proportion till det brott som den skattskyldige gjort sig skyldig till.

I målet Maresti mot Kroatien hade de 40 dagar som Maresti tidigare avtjänat avräknats från det sju månader långa fängelsestraff han senare dömts till. Europadomstolen ansåg att detta inte ändrade det faktum att Maresti lagförts två gånger för samma brott. Uttalandena i Maresti-domen skulle kunna anses tala emot det resonemang om samordning av påföljder som Regeringsrätten för i sin dom. Maresti-målet gäller emellertid ett helt annat rättsområde. Vidare dömdes Maresti till dubbla fängelsestraff, 40 dagar och sju månader. Vad Europadomstolen uttalar sig om är endast det faktum att den senare domstolen rent faktiskt avräknat den tid Maresti avtjänat av det tidigare straffet. Enligt domen har Kroatien inte argumenterat för att deras rättssystem är utformat på ett sådant sätt att det sker en samordning av påföljderna. I domen finns heller inte någon redovisning av den kroatiska lagstiftningen i nu aktuellt avseende. Det är därför enligt min mening inte möjligt att utifrån Maresti-domen hävda

att Regeringsrättens resonemang skulle underkännas av Europadomstolen vid en specifik prövning av det svenska systemet.

Vidare bör nämnas att Regeringsrätten varken i den nu aktuella domen eller i det tidigare avgörandet RÅ 2002 ref. 79 uttalar att det för att med hänvisning till Europakonventionen kunna underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Regeringsrätten synes i stället ”sätta sig i Europadomstolens ställe” och gör en direkt tolkning av konventionen och Europadomstolens praxis.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att det för närvarande inte finns ett så klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis som krävs för att underkänna den gällande svenska ordningen med parallella sanktioner på skatteområdet. I det nu aktuella målet bör därför hovrättens avvisningsbeslut undanröjas och målet visas åter till hovrätten för erforderlig handläggning.

Processfrågor

Frågan om prövningstillstånd

Andra domar och beslut

Hovrätten över Skåne och Blekinge, avd. 2, har i en dom den 28 april 2009 (mål B 2575-08) dömt en tilltalad, som ålagts skattetillägg vilket vunnit laga kraft, för grovt skattebrott. Av domen framgår inte att frågan om dubbelbestraffning prövats av, eller över huvud taget aktualiserats i, hovrätten. Efter att den tilltalade överklagat hovrättens dom förordnade Högsta domstolen att riksåklagaren skulle inkomma med svarsskrivelse beträffande det som den tilltalade anfört om dubbelbestraffning. Högsta domstolen hänvisade därvid särskilt till Europadomstolens domar i Zolotukhin- och Ruotsalainen-målen, Regeringsrättens dom den 17 september 2009 samt till Skatteförfarandutredningens betänkande SOU 2009:58. Jag har denna dag avgett svarsskrivelse i målet (Högsta domstolens mål B 2509-09 Rotel 35).

Svea hovrätt, avd. 7, har i en dom den 26 oktober 2009 (mål B 5421-08) funnit att det svenska systemet inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet. Den tilltalade, som stod åtalad för bl.a. grovt skattebrott, hade i ett lagakraftvunnet beslut påförts skattetillägg. Med hänvisning till Europadomstolens dom i Zolotukhin-målet yrkade han i första hand att åtalet skulle avvisas. Hovrätten uttalade följande.

...- Hovrätten har i beslut under rättegången funnit att det nämnda avgörandet från Europadomstolen inte utgör hinder mot att pröva åtalet för grovt skattebrott. Regeringsrätten har i dom den 17 september 2009 i mål 8133-09 uttalat att den ordning som råder i Sverige, enligt vilken skattetillägg kan påföras och ansvar för skattebrott utdömas avseende samma skatteundandragande, inte strider mot Europakonventionen såsom den uttolkats i det nyss nämnda avgörandet Zolotuk-

hin mot Ryssland. Hovrätten finner inte skäl att frångå den bedömning som Regeringsrätten gjort. Stadgandet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen utgör därför inte hinder mot att döma TJ för skattebrott enligt åtalet.

Även Hovrätten för Västra Sverige har, i två avgöranden, funnit att det svenska systemet inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet (avd. 1 dom den 29 oktober 2009 i mål B 1823-09 och avd. 4 dom den 2 november 2009 i mål B 2356-09). I båda målen hade de tilltalade påförts skattetillägg som vunnit laga kraft.

I mål B 1823-09 hade den tilltalade yrkat att åtalet skulle avvisas i den del det avsåg grovt skattebrott. Hovrätten uttalade följande.

För att med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det krävas klart stöd för detta i Europadomstolens praxis (se Högsta domstolens uttalanden i rättsfallen NJA 2000 s. 622 och NJA 2004 s. 840 I och II).

Efter de avgöranden från Europadomstolen under 2009 som redovisats ovan kan det enligt hovrättens mening ifrågasättas om den ordning som gäller enligt intern svensk rätt i en framtid kommer att underkännas av Europadomstolen. De generella bedömningskriterier som Europadomstolen ger uttryck för i Zolotukhin-målet och som senare upprepas av domstolen i målet Ruotsalainen mot Finland tyder på att så kan bli fallet.

Den svenska lagstiftaren har emellertid inte på det sätt som skett i Norge tagit initiativ till en ändring av den interna svenska regleringen. Till detta kommer att Europadomstolen så sent som 2004 i målet Rosenquist mot Sverige, som gällde de specifika svenska reglerna om skattetillägg, ansett att den ordning som gäller enligt intern svensk rätt inte strider mot artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet. Hovrätten anser därför att Europadomstolen nuvarande praxis inte på ett entydigt och klart sätt underkänner den ordning som gäller enligt intern svensk lagstiftning. Hovrätten gör därför inget annat ställningstagande än det Regeringsrätten gjort i domen den 17 september 2009, nämligen att den ordning som gäller enligt intern svensk rätt inte strider mot Europakonventionen.

Ett hovrättsråd var skiljaktigt och ville avvisa åtalet för grovt skattebrott. Enligt den skiljaktiga meningen hindrade bestämmelsen i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet att åtalet prövades.

I mål B 2356-09 hade den tilltalade uttalat att det skulle strida mot dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen att döma honom till ansvar för skattebrott. Hovrätten konstaterade att Regeringsrätten i sin dom den 17 september 2009, efter att ha tagit hänsyn till domarna i Zolotukhin- och Ruotsalainen-målen, dragit slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering, när det gäller skattetillägg och skattebrott, är förenlig med Europakonventionen. Hovrätten gjorde ingen annan bedömning i målet.

Min bedömning

Som nämnts i det föregående kan det i och för sig utifrån Europadomstolens nya praxis ifrågasättas hur en förnyad prövning av det svenska systemet med parallella sanktioner på skatteområdet skulle utfalla. För att i ett brottmål med hänvisning till Europakonventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det emellertid krävas att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

Den fråga som målet gäller är av stor praktisk betydelse för de åklagare och domare som handlägger mål och ärenden om skattebrottslighet. Därtill kommer att frågan kan ha bäring även på andra rättsområden där parallella straffrättsliga och administrativa sanktioner förekommer. Göta hovrätt är såvitt känt den enda domstol som funnit att det, trots vad Regeringsrätten kommit fram till i domen den 17 september 2009, finns klart stöd för att underkänna det svenska systemet. Hovrättens beslut har emellertid kommit att medföra en betydande osäkerhet i rättstillämpningen. Som bl.a. framgår av yttrandet från utvecklingscentrum har detta bl.a. visat sig genom att såväl Ekobrottsmyndigheten som Åklagarmyndigheten har fått ett stort antal tillämpningsfrågor från åklagare ute i landet. Vidare har framkommit att frågan om vilandeförklaring av mål i flera fall har aktualiserats i domstolarna.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att det vore av vikt för ledning av rättstillämpningen om Högsta domstolen tog ställning till frågan om hovrätten borde ha prövat skattebrottsåtalet trots att J tidigare påförts skattetillägg.

Bevisning m.m.

Eftersom målet rör en handlägningsfråga åberopar jag ingen bevisning. Målet bör kunna avgöras utan huvudförhandling.

Anders Perklev

Lars Persson

Kopia till:

Åklagarkammaren i Linköping (C-8-864-07)
Utvecklingscentrum Stockholm
Ekobrottsmyndigheten, Generaldirektörens kansli, Rätts- och utvecklingsenheten