



2010-12-23

Högsta domstolen
Rotel 23
Box 2066
103 12 Stockholm

YTTRANDE med nytt inhibitionsyrkande

mål Ö 2851-10, Lars Weiland ./.. Riksåklagaren ang. resning

1. Lars Weiland har tidigare framställt yrkande om inhibition, något som avslagits av Högsta domstolen vid två tillfällen. Något beslut rörande själva resningsansökan synes inte vara fattat. Inte heller synes Högsta domstolen ha tagit ställning till framställningen om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen.
2. Haparanda tingsrätt har idag beslutat att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Bakgrunden till framställningen är att domstolen inte anser sig kunna döma i ett brottmål rörande grovt skattebrott utan att få de ställda frågorna besvarade.
3. Frågan om i vilken mån en svensk domstols beslut om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen för att få en tolkningsfråga klarlagd bara innebär att det mål i vilket begäran om förhandsavgörande ska vilandeförklaras, eller om detta också ska gälla andra domstolars pågående mål som rör i huvudsak samma frågor. Weiland är av uppfattningen att det måste vara närmast självklart att också andra mål av samma slag bör vilandeförklaras. Detta gäller naturligtvis i särskilt hög grad mål som är anhängiga i en domstol som är skyldig att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, enligt bestämmelsen därom i artikel 267 i EUF-fördraget.
4. En konsekvens av Haparanda tingsrätts beslut idag måste sålunda vara att samtliga pågående skattebrottsmål där skattetillägg också utgått måste vilandeförklaras i avvaktan på att EU-domstolen prövar Haparanda tingsrätts begäran om förhandsavgörande. I fall som detta, där lagakraftäggande dom eller beslut föreligger, måste verkställigheten då inhiberas i avvaktan på EU-domstolens prövning.
5. Utifrån det ovan sagda hemställer sålunda Weiland att Högsta domstolen genast förordnar att, till dess annat föreskrivs, vidare åtgärder för verkställighet av hovrättens dom inte får ske, och nu i avvaktan på att EU-domstolen meddelat förhandsavgörande i anledning av Haparanda tingsrätts beslut idag i mål B 550-09, aktbilaga 23, om inhämtande av sådant avgörande (se bilaga).

Olle Lekander

Tel: 040-615 35 00

Mobil: 0769-46 25 00

E-mail: olle@lekander.se

HAPARANDA TINGSRÄTT

PROTOKOLL

2010-12-23

Handläggning i

Haparanda

Aktbilaga 23

Mål nr

B 550-09

Handläggning i parternas utevaro

RÄTTEN

Rådmannen Anders Alenskär, tillika protokollförare

PARTER**ÅKLAGARE**

Kammaråklagare Jan Wallström

Åklagarkammaren i Umeå

TILLTALAD

HANS Torsten Åkerberg Fransson, 510419-7891

Spikarna 237

865 92 Alnö

Offentlig försvarare: Advokat Johan Sterner

Advokatfirman Berggren & Stoltz KB

Box 260

851 04 Sundsvall

SAKEN

Grovt skattebrott; nu fråga om inhämtande av förhandsavgörande

Dok.Id 43581

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 174	Strandgatan 20	0922-281 00	0922-143 22	måndag – fredag
953 24 Haparanda		E-post:		09:00-12:00
				13:00-15:00

Efter genomgång av handlingarna i målet meddelar tingsrätten följande

BESLUT

1. Tingsrätten beslutar med stöd av artikel 267 i EUF-fördraget att begära förhandsavgörande i målet från Europeiska gemenskapernas domstol. Begäran om förhandsavgörande fogas till detta beslut som bilaga1.
2. Målet förklaras vilande i avvaktan på svar från Europeiska gemenskapernas domstol.

Beslutet under punkt 1 får inte överklagas. Beslutet under punkt 2 får överklagas särskilt endast om part anser att målet försenas i onödan.

Anders Alenskär
Prot uppsatt s.d.

BEGÄRAN OM FÖRHANDSAVGÖRANDE

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

Frågor

1. Enligt svensk rätt måste det finnas klart stöd i Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) eller Europadomstolens praxis för att en nationell domstol ska kunna åsidosätta nationella bestämmelser som kan misstänkas strida mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, och således även kan misstänkas strida mot artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000 (EU-stadgan). Är ett sådant villkor i nationell rätt för åsidosättande av nationella bestämmelser förenlig med EU-rätten och särskilt dess allmänna principer, bl.a. om EU-rättens företräde och direkta effekt?
2. Omfattas ett upptagande till prövning av ett åtal om skattebrott av förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan, när den åtalade tidigare påförts en i ett administrativt förfarande bestämd ekonomisk påföljd (skattetillägg) i anledning av samma oriktiga uppgiftslämnande?
3. Påverkas svaret på fråga 2 av det förhållandet att det ska ske en samordning av dessa sanktioner så att det finns möjlighet för allmän domstol att sätta ned påföljden i brottmålet med beaktande av att den tilltalade, med anledning av samma oriktiga uppgiftslämnande, även påförts skattetillägg?
4. Det kan under vissa förhållanden vara tillåtet inom ramen för det i fråga 2 angivna förbudet mot dubbelbestraffning att besluta om ytterligare sanktioner i ett nytt förfarande för samma handlande som prövats och lett fram till ett beslut om sanktioner mot den enskilde. För det fall att fråga 2 besvaras jakande, är då villkoren enligt detta förbud mot dubbelbestraffning för utfärdande av flera sanktioner i skilda förfaranden uppfyllda, när det i det senare förfarandet sker en i förhållande till det tidigare förfarandet förnyad och självständig prövning av omständigheterna i målet?

5. Det svenska systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden motiveras av en rad skäl av allmänt intresse, närmare beskrivna nedan. För det fall att fråga 2 besvaras jakande, är då ett system som det svenska förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning, när det vore möjligt att inrätta ett system som inte skulle omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning utan att det är nödvändigt att avstå från vare sig påförande av skattetillägg eller utdömande av ansvar för skattebrott, genom att i de fall ansvar för skattebrott är aktuellt överföra beslutsfattandet om påförande av skattetillägg från Skatteverket och, i förekommande fall, förvaltningsdomstol till att beslutas av allmän domstol i samband med prövningen av åtalet för skattebrott?

Bakgrund och omständigheter

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

”Inkomst av näring

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

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

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

Arbetsgivaravgifter

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

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

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

3. Hans Åkerberg Fransson påfördes genom Skatteverkets omprövningsbeslut den 24 maj 2007 skattetillägg för inkomståret 2004 med 35 542 kr avseende näringsverksamhet, 4 872 kr avseende mervärdesskatt och 7 138 kr avseende arbetsgivaravgifter. Han påfördes i samma omprövningsbeslut skattetillägg för inkomståret 2005 med 54 240 kr avseende näringsverksamhet, 3 255 kr avseende mervärdesskatt och 7 172 kr avseende arbetsgivaravgifter. Hans skyldighet att betala skattetillägg enligt beslutet löper med viss ränta. Besluten om påförande av skattetillägg har inte överklagats. Den tidsfrist inom vilken omprövningsbeslutet kan överprövas i förvaltningsdomstol löper ut vid årsskiftet 2010/2011 vad gäller inkomståret 2004 och vid årsskiftet 2011/2012 vad gäller inkomståret 2005.
4. Besluten om påförande av skattetillägg grundades på samma oriktiga uppgiftslämnande som ligger till grund för åklagarens gärningspåstående.
5. Fråga har mot denna bakgrund uppkommit huruvida åtalet mot Hans Åkerberg Fransson ska avvisas på den grunden att han i ett annat förfarande straffats för samma brott i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan (nedan kallat förbudet mot dubbelbestraffning). Tingsrätten är skyldig att på eget initiativ pröva den frågan.

Relevant svensk lagstiftning

Skattebrott

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

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.

7. I 4 § skattebrottslagen föreskrivs följande:

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

Vid bedömning om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet

som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Skattetillägg

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

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

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

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

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

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

...

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

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

...

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

...

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

Relevanta unionsrättsliga bestämmelser

11. Artikel 6 i EU-fördraget har följande lydelse:

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

...

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

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

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

Behovet av förhandsavgörande och EU-domstolens behörighet

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

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

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

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

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

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

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

14. Även Regeringsrätten (RÅ 2009 ref. 94) har, i anledning av Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin* m.fl. avgöranden, haft att ta ställning till huruvida systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Regeringsrätten anförde att enligt såväl skatterättsliga som straffrättsliga bestämmelser ska de reaktioner som skattetillägget och straffrättslig påföljd innebär samordnas, så att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare anförde Regeringsrätten att Sverige har ett system med allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar och att ”den sakkunskap som byggts upp i de olika domstolarna tagits tillvara vid utformningen av sanktions-systemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter”. Regeringsrätten gjorde mot den bakgrunden och med hänvisning till Europadomstolens avgöranden i målen *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, beslut den 14 september 1999, *Rosenquist mot Sverige*, beslut den 14 september 2004 och *Synnelius mot Sverige*, beslut den 17 juni 2008, bedömningen att den svenska ordningen var förenlig med förbudet mot dubbelbestraffning.
15. För det fall att systemet med påförande av skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning medför ett lagakraftvunnet beslut om påförande av skattetillägg att åtalet för skattebrott ska avvisas med tillämpning av principen om *res judicata* (vilken för svensk del, i förevarande hänseende, regleras i 30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken). När beslutet om påförande av skattetillägg har fattats men inte vunnit laga kraft ska åtalet istället, fortfarande under förutsättning att situationen omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning, enligt svensk rätt avvisas med hänvisning till bestämmelsen i rättegångsbalken om *lis pendens* (45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken). Tingsrätten har att självant pröva dessa frågor.
16. Det följer av den straffrättsliga likabehandlingsprincipen i svensk rätt att om ett åtal för skattebrott, i en situation när EU-rätten är tillämplig, ska avvisas på grund av att

det skulle strida mot förbudet mot dubbelbestraffning till följd av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgiftslämnande som avses med åklagarens gärningspåstående, måste alla åtal för skattebrott där förbudet mot dubbelbestraffning på motsvarande sätt aktualiseras avvisas. Av samma skäl är det inte möjligt att enbart i situationer där EU-rätten inte direkt aktualiseras bedöma frågan om åtalet ska avvisas med hänvisning till förbudet mot dubbelbestraffning utifrån det i svensk rättspraxis fastslagna kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis (nedan kallat kravet på klart stöd, se punkt 37 i Högsta domstolens i punkt 13 ovan nämnda avgöranden i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II).

17. Även om de skatteregler som åklagaren i förevarande mål påstår har åsidosatts inte har antagits för att införliva någon specifik EU-rättslig bestämmelse eller tvisten i sak på annat sätt i egentlig mening aktualiserar tillämpningen av materiella EU-rättsliga bestämmelser, rör målet bl.a. mervärdesskatt (benämnd moms i åklagarens gärningsbeskrivning) Det står i alla händelser helt klart att det förekommer eller kommer att förekomma situationer som i sak aktualiserar svårbedömda frågor rörande tillämpningen av materiella EU-rättsliga bestämmelser och som är eller blir föremål för både beslut om påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott. Det är inte rimligt att avvakta förekomsten av ett sådant mål för att avgöra huruvida EU-rätten utgör hinder för rådande svensk rättstillämpning (se punkt 13 ovan). Det skulle nämligen kunna leda till att enskilda, tills en sådan situation uppkommer, döms för brott enligt åtal som det senare konstateras borde ha avvisats. En sådan ordning är inte rimlig i en rättstat.
18. För att tingsrätten ska kunna avgöra målen har den alltså att ta ställning till dels huruvida det i svensk rätt tillämpade kravet på klart stöd är förenligt med EU-rätten, dels huruvida förbudet mot dubbelbestraffning medför att åtalet ska avvisas. Tingsrätten har mot den bakgrunden behov av att få svar på de i förevarande begäran om förhandsavgörande ställda frågorna för att den ska kunna avgöra målet.
19. När rättsläget enligt nationell rätt är sådant att EU-rättsliga regler ska ligga till grund för den nationella domstolens avgörande oavsett om det konkreta målet har EU-rättslig anknytning, är EU-domstolen behörig att avgöra mål om förhandsavgörande angående de tolkningsfrågor vars besvarande behövs för att den nationella domstolen ska kunna avgöra målet. I de fall när en nationell lagstiftning för lösningen av problem i rent interna situationer anpassas till den lösning som har valts i gemenskapsrätten,

föreligger det nämligen ett bestämt gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt (domstolens dom av den 11 december 2007 i mål C-280/06, ETI och Philip Morris, punkterna 19-29, särskilt punkt 21, och i dessa punkter angiven rättspraxis).

20. I förevarande mål är rättsläget enligt svensk rätt enligt tingsrättens mening sådant, att EU-rättsliga bestämmelser ska ligga till grund för bedömningen. Detta gäller såväl frågan om det är tillåtet enligt EU-rätten att ställa upp ett villkor på att det ska finnas klart stöd för att det svenska systemet med skattetillägg och brottspåföljd är oförenligt med EU-rätten innan de svenska reglerna åsidosätts, som själva sakfrågan huruvida det svenska systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning.
21. EU-domstolen har för övrigt vid upprepade tillfällen fastslagit att så länge lagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner på skatteområdet inte är harmoniserade är medlemsstaterna behöriga att välja de påföljder som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna behörighet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se bl.a. dom av den 12 juli 2001 i mål C-262/99, Louloudakis, REG 2001, s. I-5547, punkt 67 och där angiven rättspraxis och av den 29 juli 2010 i mål C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej, REU 2010, s. I-0000, punkt 29). De allmänna rättsprinciper som det i dessa avgöranden hänvisas till innefattar även de allmänna principer som kommer till uttryck i EU-stadgan och Europakonventionen, däribland förbudet mot dubbelbestraffning.
22. Sammanfattningsvis är alltså rättsläget följande. För det fall att målet skulle aktualisera tillämpningen av materiella EU-rättsliga bestämmelser kan det ifrågasättas dels om kravet på klart stöd är förenligt med EU-rättens principer om företräde och direkt effekt, dels om en ordning med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Om svaret på någon av dessa frågor är nekande åligger det tingsrätten, enligt den i svensk rätt fastslagna principen om straffrättslig likabehandling, att göra sin bedömning i förevarande mål utifrån svaren på de ställda tolkningsfrågorna. Tingsrätten har därmed, trots att målet i sig saknar annan direkt anknytning till materiella EU-rättsliga bestämmelser än att målet delvis rör mervärdesskatt, behov av svar på de ställda

tolkningsfrågorna för att kunna avgöra målet. EU-domstolen är således behörig att pröva begäran om förhandsavgörande i sak.

Parternas argument avseende tingsrättens frågor

Åklagaren

23. Åklagaren har inledningsvis framfört motsatt uppfattning avseende domstolens behörighet och angivit följande skäl för sin ståndpunkt.
24. EU-rättens tillämpningsområde är begränsat till sådana sakförhållanden som aktualiserar tillämpningen av någon materiell EU-rättslig bestämmelse. EU-stadgan är uttryckligen endast tillämplig när unionsrätten ska tillämpas (se artikel 51 i EU-stadgan). I aktuellt mål aktualiserar sakförhållandena ingen fråga med direkt unionsrättslig anknytning.
25. Åklagaren har, beträffande fråga 1, sammanfattningsvis anfört följande.
Europakonventionen är antagen som svensk lag och ska direkt tillämpas som svensk rätt av svensk domstol. Detta gäller även Europadomstolens praxis. Högsta domstolen har i flera fall slagit fast att även om domstolarna i vissa fall ska frångå uttalanden i svenska förarbeten och rättspraxis om dessa strider mot Europakonventionen medför en sådan prövning särskilda ställningstaganden från domstolarna. Dessa avser dels kompetensfördelningen mellan domstolar och lagstiftare, dels möjligheten att närmare uttolka Europadomstolens praxis.
26. Vad gäller kompetensfördelningen så har lagstiftaren genom sitt utredningsväsende ett bättre utgångsläge när det gäller att skapa allmänna regelverk än vad domstolarna har. Även om domstolen endast har att pröva ett enskilt fall får detta avgörande inverkan på det allmänna regelverket, vilket medför att det finns anledning till försiktighet i dömandet.
27. När det gäller uttolkandet av Europadomstolens domar är detta inte helt enkelt och det är då rimligt att även på grund härav iaktta försiktighet med att underkänna en enligt svensk rätt gällande ordning (se justitierådet Victors särskilda yttrande i NJA 2004 s. 840).
28. Dessa skäl ligger även till grund för det krav på klart stöd som fastslagits av Högsta domstolen i NJA 2000 s. 622 och NJA 2004 s. 840.
29. Förbudet mot dubbelbestraffning följer även av artikel 50 i EU-stadgan och omfattas därför av principerna om företräde och direkt effekt. Om EU-domstolen skulle anse sig behörig att pröva fråga 1 kan ovan anförda skäl emellertid även göras gällande till

stöd för att det är rimligt att en nationell domstol tillämpar kravet på klart stöd, när den skatteregel som påstås ha åsidosatts inte har någon anknytning till materiella EU-rättsliga bestämmelser.

30. När det gäller övriga frågor har åklagaren sammanfattningsvis anført följande. Frågan om systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning bör i första hand avgöras av Europadomstolen. Artikel 52 i EU-stadgan tyder på att detta har varit avsikten. Vidare föreligger en risk för att en parallell prövning i EU- och Europadomstolen leder till olika bedömningar av samma sak. Det finns för övrigt inte några regler om *res judicata* eller *lis pendens* som förhindrar att samma fråga samtidigt anhängiggörs och prövas i såväl EU- som Europadomstolen.
31. För det fall att EU-domstolen väljer att pröva begäran om förhandsavgörande i denna del bör frågorna besvaras så att systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Åklagaren har i denna del hänvisat till de skäl som angivits av Högsta domstolen i NJA 2010 s. 168 I och II och av norska Høyesteret i dom 2010-09-27 i mål HR-2010-01613-A (sak nr 2010/884).

Hans Åkerberg Fransson

32. Hans Åkerberg Fransson har anført att förhandsavgörande bör inhämtas från EU-domstolen. Enligt hans mening är det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot förbudet mot dubbelbestraffning inte förenligt med EU-rätten. Vidare är enligt hans mening systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden oförenligt med förbudet mot dubbelbestraffning. Han menar således att tingsrätten inte kan pröva åtalet utan att åsidosätta detta förbud.

EU-rätten, Europakonventionen och grundläggande mänskliga rättigheter

33. Den 1 december 2009 trädde Lissabonfördraget i kraft. I och med Lissabonfördraget (närmare bestämt artikel 6 EUF) fick EU-stadgan samma rättsliga värde som de grundläggande EU-fördragen. Artikel 50 i EU-stadgan har motsvarande innebörd som det i Europakonventionen intagna förbudet mot dubbelbestraffning. Det finns således i EU:s primärrätt ett förbud mot dubbelbestraffning av, i vart fall såvitt nu är aktuellt,

samma innebörd som förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen. Det kan inte råda någon tvekan om att detta primärrättsliga förbud mot dubbelbestraffning är sådant att det omfattas av de EU-rättsliga principerna om företräde och direkt effekt.

34. Rättsläget har, såvitt gäller Europakonventionens ställning i EU-rätten, inte egentligen förändrats genom Lissabonfördraget, eftersom motsvarande synsätt framgår av EU-domstolens praxis från tiden före det att Lissabonfördraget trädde i kraft (se t.ex. dom av den 29 juni 2006 i mål C-308/04 P, SGL Carbon mot kommissionen, REG 2006, s. I-5977, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Det som förändrats med Lissabonfördraget är dock att rättsläget i denna del klart och tydligt framgår av de grundläggande fördragen, vilka ratificerats av den svenska lagstiftaren.

Närmare beskrivning av svensk rätt och tingsrättens bedömning av tolkningsfrågorna

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

35. Det i svensk rättspraxis uppställda kravet på klart stöd kan i praktiken innebära att en svensk domstol inte gör någon egen fullständig prövning av huruvida en viss rättsregel strider mot en bestämmelse i Europakonventionen, t.ex. förbudet mot dubbelbestraffning, utan bara prövar huruvida det finns klara belägg i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att en regel såsom den ifrågavarande strider mot t.ex. förbudet mot dubbelbestraffning. Denna rättspraxis kan således medföra att en svensk domstol anser sig vara förhindrad att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida en sådan konventionsrättslig bestämmelse som förbudet mot dubbelbestraffning medför hinder mot att uppta ett åtal till sakprövning. Prövningen synes då likna den som görs när utländsk rätt ska tillämpas i svensk domstol, d.v.s. att innebörden av förbudet mot dubbelbestraffning prövas som en sakfråga och inte som en rättsfråga.
36. En sådan ordning är enligt tingsrättens mening inte förenlig med de grundläggande principerna för EU-rättens förhållande till nationell rätt och nationella domstolars roll i systemet. Förbudet mot dubbelbestraffning är av sådan art att det ger upphov till rättigheter för enskilda som kan göras gällande i nationell domstol. De rättigheter som genom förbudet mot dubbelbestraffning aktualiseras i förevarande mål gäller för Hans Åkerberg Fransson i förhållande till staten. Förbudet mot dubbelbestraffning utgör en del av EU:s primärrätt. Det ankommer mot den bakgrunden på tingsrätten att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida systemet med påförande av

skattetillägg och prövning av ansvar enligt skattebrottslagen i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning, och att i förekommande fall åsidosätta de nationella rättsregler som hindrar en sådan fullständig prövning.

37. Detta följer även av artikel 47 i EU-stadgan, enligt vilken var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför domstol. När en domstol med hänvisning till kravet på klart stöd avstår från att göra en fullständig och självständig prövning av huruvida en sådan kränkning ska anses ha skett menar tingsrätten att den domstolen inte uppfyller kravet på tillhandahållande av ett effektivt rättsmedel i den mening som avses i artikel 47 i EU-stadgan.
38. Motsvarande uppfattning har nyligen framförts i utredningen SOU 2010:187, Skadestånd och Europakonventionen, där det på s. 320 anförs att ”något sådant krav [på klart stöd] inte kan uppställas vid bedömningen av fall som innefattar unionsrättsliga aspekter och där det grundläggande rättighetsskyddet inom unionsrätten aktualiseras”. Utredningen hänvisar därvid till ett tidigare avsnitt i vilket artikel 47 i EU-stadgan berörts.
39. Det kan vidare ifrågasättas om det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd är förenligt med den folkrättsliga principen, uttryckt i artikel 31 § 1 i Wienkonventionen om traktaträtten, att en konvention ska tolkas lojalt mot bakgrund av dess syfte och ändamål (den så kallade *living instrument*-doktrinen). Europadomstolen framhöll i punkt 80 i domen i målet *Zolotukhin* bl.a. att ”...the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical and illusory. It is a living instrument which must be applied in the light of present-day conditions...”.
40. Kravet på klart stöd förefaller även gå emot den subsidiaritetsprincip som Europakonventionen vilar på och som kommer till uttryck i dess krav på uttömmande av nationella rättsmedel. De rättigheter som följer av konventionen ska i första hand säkerställas av konventionsstaternas egna domstolar. Prövningen i Europadomstolen är i denna mening subsidiär till prövningen i konventionsstaterna. Samma synsätt ligger till grund för kravet i artikel 13 att konventionsstaterna ska tillhandahålla effektiva rättsmedel för säkrandet av konventionsrättigheterna.
41. Det finns ingenting i EU-domstolens praxis som tyder på att EU-rättsliga överväganden skulle ge nationella domstolar ett större utrymme än den som följer av Europakonventionen och folkrätten att tillämpa en sådan restriktiv ordning som kravet på klart

stöd innebär. Tvärtom innebär principerna om EU-rättens företräde och direkta effekt att utrymmet för en sådan rättstillämpning är i stort sett obefintligt.

42. Enligt tingsrättens mening bör, mot denna bakgrund, den första tolkningsfrågan besvaras så, att ett villkor såsom det i svensk rätt uppställda kravet på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis för att åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot förbudet mot dubbelbestraffning inte är förenligt med EU-rätten.

Frågorna 2 och 3 – huruvida systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning

43. Det svenska systemet med skattetillägg infördes 1972 samtidigt som reglerna för skattebrott reformerades och förbehölls de grövre fallen av oriktigt uppgiftslämnande vid beskattningen. Av förarbetena till reformen (SOU 1969:42 och prop. 1971:10) framgår bl.a. följande. Den tidigare skattestrafflagen hade kritiserats i flera avseenden i fråga om systematik, likformighet och effektivitet. Införandet av ett administrativt påföljdssystem skulle ha flera fördelar. Åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna kunde befrias från en mängd ärenden av mindre betydelsefull art. Vidare nämndes att den chikan som många upplevde vid ingripande från Åklagarmyndighetens sida skulle försvinna i de fall det var kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Vissa förfaranden, som då i allmänhet inte uppfattades som brott i egentlig mening, kunde avkriminaliseras.
44. Det huvudsakliga syftet med att införa skattetillägg var således att avkriminalisera sådana handlingar som det inte var kriminalpolitiskt motiverat att hantera inom ramen för ett brottmålsförfarande. Tanken bakom införandet av skattetillägget var vidare att man ville åstadkomma en jämnare, mer frekvent och mer rättvis reaktion mot skattskyldiga som inte iaktar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Genom skattebrottslagen skärptes samtidigt påföljderna för brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Meningen var att det straffrättsliga systemet skulle reserveras för allvarliga överträdelser av dessa författningar. Vid mindre allvarliga överträdelser skulle påförande av skattetillägg utgöra en tillräcklig reaktion. Skattetillägg skulle dock kunna påföras även i de fall en straffrättslig reaktion kom till användning.
45. Skattetillägg kan påföras en skattskyldig för bl.a. lämnande av oriktiga uppgifter. Till skillnad från skattebrottet finns inget krav på fara för skatteundandragande utan det är

tillräckligt att en oriktig uppgift lämnas. Det finns heller inget krav på uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg ska utgå. Efter de ändringar i lagstiftningen som tillämpades för första gången vid 2004 års taxering utvidgades möjligheterna till befrielse från skattetillägg, bl.a. på så sätt att sådan befrielse (eller nedsättning) kan ske när den skattskyldige dömts till påföljd enligt skattebrottslagen.

46. Tingsrätten återkommer nedan till den betydelse som det har för bedömningen att det grundläggande syftet med systemet med skattetillägg är att avkriminalisera sådana handlingar som inte kan sägas utgöra brott i egentlig mening.
47. När det gäller frågan om den närmare omfattningen av förbudet mot dubbelbestraffning noterar tingsrätten följande.
48. Europadomstolens dom i fallet *Zolotukhin* och de efterföljande domar där slutsatserna i den domen bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma ”brott” enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses överspelad. Det får anses uteslutet att Europadomstolen utifrån sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande inte skulle avse samma ”brott” enbart av det skälet att de subjektiva rekvisiten skiljer sig åt.
49. EU-domstolen har intagit en liknande ståndpunkt i sin rättspraxis rörande det förbud mot dubbelbestraffning som framgår av artiklarna 54 och 71 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet. Den har i dom den 9 mars 2006 i mål C-436/04, *Van Esbroeck* (REG 2006 s. I-2333) fastslagit att det kriterium som är relevant för tillämpningen av detta förbud mot dubbelbestraffning är huruvida sakförhållandena är identiska i den meningen att de består av en rad sinsemellan oskiljaktiga omständigheter, oberoende av omständigheternas rättsliga kvalificering eller det rättsliga intresse som skyddas. EU-domstolen har sålunda tagit ställning för ett synsätt som helt baserar sig på de faktiska gärningarna och avvisar rättslig klassificering av sådana gärningar som irrelevant.
50. Tingsrätten drar mot den bakgrunden slutsatsen att det inte kan råda någon tvekan om att det rör sig om samma sak (*idem*) när åtal väcks för skattebrott och den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgiftslämnande.
51. Högsta domstolen har emellertid i de ovannämnda rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II framhållit att ”Europadomstolens nya praxis när det gäller vad som utgör samma ’brott’ kan emellertid inte anses ha minskat de möjligheter som enligt tidigare praxis har ansetts föreligga att ha flera sanktioner för samma ’brott’ som också kan beslutas

om av olika organ vid skilda tillfällen” (punkt 19). Det framstår som oklart om Högsta domstolen i den därpå följande delen av domen menar att det inte klart framgår att det, när åtal väcks för skattebrott trots tidigare beslut om påförande av skattetillägg, verkligen rör sig om dubbel lagföring (*bis*) i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning, eller om Högsta domstolen menar att det trots att det rör sig om dubbel lagföring för samma sak kan vara tillåtet inom ramen för förbudet mot dubbelbestraffning.

52. Tingsrätten återkommer i punkt 57 och följande punkter nedan till den senare hypotesen. När det gäller frågan huruvida det rör sig om dubbel lagföring konstaterar tingsrätten att även om Skattemyndigheten eller en förvaltningsdomstol efter en prövning av en skatteuppgift beslutat om påförande av skattetillägg, kommer ett efterföljande åtal för samma uppgiftslämnande både formellt och reellt att leda till en obegränsat ny prövning av gärningen (uppgiftslämnandet). Det är alltså sakligt sett fråga om ett nytt och fristående förfarande i den allmänna domstolen. Detta gäller också i förhållande till ett beslut om påförande av skattetillägg som inte överklagats till förvaltningsdomstol. Det torde redan av det skälet inte föreligga något tvivel om att det verkligen är fråga om dubbel lagföring i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning.
53. Enligt tingsrättens mening bör således fråga 2 besvaras så, att ett upptagande av ett åtal om grovt skattebrott till prövning omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan, när den tilltalade tidigare ålagts en i ett administrativt förfarande bestämd påföljd (skattetillägg) i anledning av samma oriktiga uppgiftslämnande.
54. Fråga 3 rör det förhållandet att lagstiftaren har fastslagit att den myndighet eller domstol som fattar beslut i det senare förfarandet (vilket nästan alltid är allmän domstol vid prövning av åtal för skattebrott) ska säkerställa att den sammantagna reaktionen på det oriktiga uppgiftslämnandet blir rimlig, för allmän domstols del genom att det tidigare påförda skattetillägget beaktas när påföljden för skattebrott bestäms (jfr det ovannämnda rättsfallet RÅ 2009 ref 94). Denna samordning grundas på att Sverige har en uppdelning i, å ena sidan, förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar som i här aktuellt hänseende handlägger beskattningsfrågor och därmed sammanhängande frågor, och, å andra sidan, allmänna domstolar, som i här aktuellt hänseende prövar frågor om ansvar för brott. Frågan är om dessa förhållanden

medför att systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden inte omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning.

55. Enligt tingsrättens mening får det anses uteslutet att en sådan samordning av sanktionerna skulle kunna medföra att systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden inte omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning. Det ska framhållas att det är just dubbla förfaranden som omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning, inte statens möjlighet att föreskriva flera sanktioner för samma brott, så länge de beslutas inom ramen för ett och samma förfarande. En så omfattande rätt för medlemsstaterna att avvika från lydelsen av artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU-stadgan skulle göra detta förbud illusoriskt.
56. Fråga 3 bör således besvaras nekande.

Frågorna 4 och 5 – huruvida systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning

57. Fråga 4 rör frågan huruvida det, trots att det rör sig om dubbel lagföring för samma sak, kan vara tillåtet inom ramen för förbudet mot dubbelbestraffning att ha flera sanktioner för samma gärning som också beslutas av olika organ vid skilda tillfällen. Högsta domstolen har i de ovannämnda rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II, punkterna 33 och 36, framfört tvivel om att detta inte skulle vara uteslutet, vilket är vad den grundat sitt avgörande på.
58. Högsta domstolen har därvid hänvisat till vissa avgöranden i Europadomstolen rörande möjligheterna till ytterligare reaktioner på samma handlande. Den sammanfattade sin bedömning av dessa avgöranden så, att det ”torde krävas att det dubbla förfarandet varit förutsebart och att det finns ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena” för att det enligt konventionsrätten skulle vara tillåtet med ytterligare reaktioner, fastställda av ett annat organ vid ett senare tillfälle.
59. Enligt tingsrättens mening måste en grundläggande förutsättning för att det ska kunna anses vara fråga om ett tillåtet sådant påföljdsförfarande och inte ett i förhållande till det första förfarandet nytt straffrättsligt förfarande i den mening som avses i förbudet mot dubbelbestraffning vara, att det andra förfarandet (här det som föranleds av åtalet för skattebrott, dvs. förevarande mål) inte innebär en obegränsat förnyad prövning av

”brottet” eller gärningen (här det oriktiga uppgiftslämnandet), utan att det förfarandet i princip endast rör frågan huruvida en ytterligare påföljd ska dömas ut på grundval av ansvarsbedömningen i det första förfarandet (här det förfarande som resulterat i beslutet om påförande av skattetillägg). Skulle nämligen – om än endast under vissa förutsättningar – en obegränsat förnyad prövning av samma ”brott” kunna ske i ett andra förfarande står det i direkt strid mot ordalagen i såväl artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som artikel 50 i EU-stadgan.

60. Fråga 4 bör således besvaras nekande.

61. Den sista frågan rör den proportionalitetsbedömning som ska ske för att avgöra huruvida en ordning – här ett system med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden – som i och för sig omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning också ska anses vara oförenligt med detta förbud.

62. Tingsrätten har i punkterna 43 – 46 ovan kort redogjort för några av de skäl av allmänt intresse som låg till grund för lagstiftarens beslut att införa reglerna om skattetillägg. Dessa skäl skulle kunna vara sådana att de motiverade en ordning som den ifrågasvarande, ifall det annars skulle vara väldigt svårt för staten att uppnå de ändamål som eftersträvas med skattetillägget (snabb, enkel och billig hantering, avkriminalisering, upprätthållande av respekten för systemet med självdeklarationer).

63. Skatteförfarandeutredningen (SOU 2009:58) behandlade bl.a. frågan om förbudet mot dubbelbestraffning. Utredningen avlämnade sitt betänkande efter Europadomstolens dom i målet *Zolotukhin*. Den ansåg sig dock inte ha möjlighet att inom återstående utredningstid utforma ett förslag till ett nytt sanktionssystem. I betänkandet framhölls emellertid att den norska regeringen lagt fram ett förslag om ändring av motsvarande norska regler (tilläggsskatt). Enligt det förslaget ska skattemyndigheten välja mellan att påföra tilläggsskatt eller att göra en anmälan till polisen. Om den straffrättsliga vägen väljs ska den tilläggsskatt som annars hade påförts inkluderas i boten. Vid fängelsestraff ska straffet kombineras med en ekonomisk sanktion.

64. I en nyligen publicerad artikel i Svensk Juristtidning av förre justitierådet Johan Munck (SvJT 2010, s. 747) har framförts tankar på ett system liknande det ovan beskrivna norska systemet. Författaren anger bl.a. att en ändring av det svenska systemet med dubbla förfaranden för beslut om påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott måste inriktas på det jämförelsevis låga antalet fall som går vidare till åtal för skattebrott och dom. Författaren anför särskilt följande: ”I de förhållandevis få fall där skatteundandragandet blir föremål för prövning av allmän

domstol synes det svårt att komma ifrån att det i en eventuell ny ordning måste ankomma på den allmänna domstolen att bestämma skattetillägget, på samma sätt som domstolarna [innan systemet med beslut om skattetillägg i administrativ ordning infördes] beslutade om straffskatt. Detta blir ingalunda problemfritt, men saken kan möjligen lösas om skattemyndigheten förser åklagare och domstolar med en uträkning i samband med att undandragandet anmäls till åtal. Svårigheter uppkommer dock om åklagare och domstolar inte har samma uppfattning som skattemyndigheten om vilka fel den tilltalade har gjort sig skyldig till.”

65. Tingsrätten är inte övertygad om att de svårigheter som artikelförfattaren målar upp skulle vara oöverstigliga. Enligt tingsrättens mening står det tvärtom klart att det knappast kan vara motiverat att åsidosätta förbudet mot dubbelbestraffning med hänvisning till de ändamål som eftersträvas med systemet med skattetillägg, eftersom samma ändamål utan fara för systemet som sådant skulle kunna uppnås med sådana relativt enkla åtgärder som angivits i punkterna 63 och 64 ovan.
66. Enligt tingsrättens mening kan således systemet med påförande av skattetillägg och ansvar för brott i skilda förfaranden inte anses vara proportionerligt, eftersom de ändamål som eftersträvas också skulle kunna uppnås genom den relativt enkla åtgärden att i de fall där det anses motiverat att inte bara påföra skattetillägg utan också aktualisera frågan om ansvar för skattebrott avvakta med frågan om påförande av skattetillägg så att den handläggs tillsammans med frågan om ansvar för skattebrott i en brottmålsrättegång. En sådan ordning skulle inte omfattas av förbudet mot dubbelbestraffning.
67. Fråga 5 bör således besvaras nekande.
68. Tingsrätten anser följaktligen att det svenska systemet med påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott i skilda förfaranden är oförenligt med förbudet mot dubbelbestraffning.

Några avslutande synpunkter

69. Slutligen ska tingsrätten i dessa avslutande synpunkter något utveckla sin syn på den betydelse som de i förevarande begäran om förhandsavgörande ställda frågorna har, såväl för EU-rätten i sig som för svensk rätt. Tingsrätten har i punkterna 33 och 34 ovan kort berört de mänskliga rättigheternas (enligt Europakonventionen och EU-stadgan) ställning i EU-rätten. Det ska till vad som där sagts tilläggas att det naturligtvis utgör ett stort steg i EU-rättens utveckling i fråga om grundläggande

mänskliga rättigheter och deras ställning i systemet att EU-stadgan genom Lissabonfördraget fått samma ställning som fördragen. Detsamma gäller ambitionen att ansluta EU till Europakonventionen, som numera kommer till uttryck i fördraget.

70. Förhållandet mellan den materiella EU-rätten och allmänna principer grundade på mänskliga rättigheter, såsom de som anges i Europakonventionen eller i medlemsstaternas konstitutioner, har inte alltid varit helt okomplicerat. Ytterst kan de svårigheter som funnits under åren sägas ha varit hänförliga till det förhållandet att EU-rätten, alltsedan domarna i målen 26/62, Van Gend en Loos (REG 1963, s. 3) och 6/64, Costa mot ENEL (REG 1964, s. 1141), har ansetts utgöra en "självständig rättskälla", oberoende av nationell rätt eller de åtaganden som medlemsstaterna gjort inom ramen för (andra) internationella överenskommelser, såsom Europakonventionen.
71. Under de europeiska gemenskapernas första år förhöll sig domstolen, i mål som 1/58 Stork (REG 1959, s. 43), kallsinnig till tanken på mänskliga rättigheter som en del av gemenskapsrätten. Den första gången domstolen tillämpade en allmän princip grundad på mänskliga rättigheter (även då principen om *ne bis in idem*) var i domen i de förenade målen 18/65 och 35/65, Max Gutmann mot Europeiska atomenergi-gemenskapens kommission (REG 1967, s. 75). Det första klara uttalandet att grundläggande rättigheter utgjorde en integrerad del av de allmänna rättsprinciper vars upprätthållande domstolen ska säkerställa kom emellertid först drygt tre år senare, i mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft (REG 1970, s. 1125). Sedan år 1975 har uttryckliga hänvisningar lämnats till Europadomstolen, och sedan år 1990 har direkta hänvisningar lämnats till enskildheter i dess avgöranden (se José Narciso Cunha Rodrigues, *The Incorporation of Fundamental Rights in the Community Legal Order*, i Miguel Poiares Maduro och Loïc Azoulai, *The Past and Future of EU Law*, Oxford och Portland 2010, s. 89 ff).
72. Mot denna bakgrund och med hänsyn till Europadomstolens "klargörande och utvecklande" rättspraxis i dess domar i målet *Zolotukhin* och senare avgöranden angående tillämpningen av principen *ne bis in idem*, framstår det som angeläget att domstolen klarlägger förhållandet mellan EU-rätt, Europakonventionen och nationell rätt i här aktuellt avseende.
73. Det ska vidare framhållas att frågan huruvida det svenska systemet med separata förfaranden för påförande av skattetillägg och prövning av ansvar för skattebrott är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning berör ett mycket stort antal pågående

mål i svenska domstolar och ett mycket stort antal brottsutredningar och förundersökningar hos polis och åklagare.

74. Slutligen ska det påpekas att frågan om det är förenligt med EU-rätten att ställa upp ett krav på klart stöd i Europakonventionen eller Europadomstolens praxis innan en svensk domstol åsidosätter svensk lag med hänvisning till bestämmelserna i Europakonventionen (vilka bestämmelser har sin motsvarighet i EU-rätten, både genom EU-stadgan och genom Europakonventionens ställning som rättskälla i EU-rätten) synes vara av väsentlig betydelse långt utanför den fråga som är aktuell i förevarande mål.