Klart till halvklart — om ne bis in idem och skattetilläggen

Av doktorand MAGNUS GULLIKSSON

I artikeln diskuteras den för svenskt vidkommande förändrade ställning som Europakonventionens och rättighetsstadgans förbud mot dubbel lagföring har erhållit genom Högsta domstolens pleniavgörande av den 11 juni 2013. Avgörandet innebär bland annat att påförda skattetillägg numera kan utgöra hinder för åtal avseende skattebrott. Den direkta tillämpningen av de konventions- och unionsrättsliga bestämmelserna skapar dock svårmotiverade gränsdragningar beträffande vilka omständigheter som prekluderas av beslut och domar rörande skattetillägg. I framställningen diskuteras hur konflikten med konventionsrätten har karaktäriserats och huruvida det fortsättningsvis i det sammanhanget är motiverat att ge någon framträdande plats för uttryck som "klart stöd", "tillräckligt stöd" och "underkännande av en gällande ordning".[1]

1. Bakgrund

Högsta domstolens pleniavgörande den 11 juni 2013 gav efterlängtade svar på en rad frågor rörande tillämpningen av förbudet mot dubbel lagföring (ne bis in idem) i såväl det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen (EKMR) som EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (rättighetsstadgan).[2] I målet aktualiseras återigen frågan huruvida ett beslut att påföra skattetillägg utgör hinder för åtal avseende samma oriktiga uppgifter. Även om Högsta domstolen i syfte att få en enhetlig tillämpning av ne bis in idem-principen i viss mån har frångått sin tidigare bedömning beträffande förenligheten med EKMR och därtill gått längre än de krav som uppställs av unionsrätten i målet Åkerberg Fransson,[3] återstår en rad frågetecken.

[1] Tack till docent Jane Reichel och doktorand Martin Berglund för värdefulla synpunkter.

[2] Högsta domstolen, mål nr B 4946-12, fortsättningsvis kallat juniavgörandet. Målet har kommenterats av Petter Asp, Vid vägs ände — vad säger Högsta domstolen om dubbelbestraffningen? samt av Eric Bylander, Konsekvenser av HD-pleniavgörandet om dubbelprövning för tidigare dubbelprövade. Båda analyserna publicerade 2013-06-14 på webbplatsen InfoTorg Juridik.

[3] Mål C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson. För kommentarer till målet, se Vervaele, The Application of the EU Charter of Fundamental Rights (CFR) and its Ne bis in idem Principle in the Member States of the EU, Review of European Administrative Law, Vol. 6, nr. 1, 113–134; Fast, Dubbelbestraffningsförbudet i EU:s rättighetsstadga och det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott, Svensk Skattetidning 2013, s. 138–157; Brokelind, Åkerberg Fransson. Ne bis in idem principle. Combination of tax penalties and ciminal penalties. Court of Justice, Highlights & Insights on European Taxation, 2013/4, 5–17; Lind, Ett par kommentarer rörande mål C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson, dom av den 26 februari 2013, ERT 2/2013 387–394.

Juniavgörandet aktualiserar i huvudsak sex teman eller övergripande frågor som kommer att beröras i det följande. Högsta domstolens beslut föregicks av en begäran om förhandsavgörande från Haparanda tingsrätt i ett annat mål, vilken EU-domstolen besvarade genom dom i februari 2013. Väsentligen samma rättsfrågor var även uppe för Högsta domstolens bedömning redan i juni 2011.[4] Som sista instans begärde dock inte HD något förhandsavgörande. Vilka krav unionsrätten ställer på de högsta instanserna när en unionsrättslig tolkningsfråga uppkommer ska därför behandlas kort under det första temat. Unionsrätten tillhandahåller ett rättighetsskydd inom sitt tillämpningsområde men ställer samtidigt krav på de nationella rättsordningarna att tillhandahålla effektiva sanktioner för genomdrivande av den materiella unionsrätten. I det sammanhanget kan konflikter uppstå både mellan olika unionsrättsliga normer och mellan unionsrätten och nationell rätt. Detta berörs under det andra temat. En central fråga är hur kriterierna för gärningsidentitet eller idemelementet ska tillämpas inom konventions- och unionsrätten och vilka komplikationer som uppstår i förhållande till motsvarande regel i RB 30:9. Detta behandlas under det tredje temat. Som fjärde tema diskuteras i korthet frågan om avgörandet innebär att lis pendenssituationer hanteras på ett tillfredsställande sätt. En väsentlig fråga är hur EKMR blir relevant för svensk rätt och vilka ramar för tolkning som numera gäller samt hur eventuella konflikter med konventionen ska hanteras. Detta utgör det femte temat. Slutligen berörs vilka rättsmedel som finns för att angripa tidigare domar avseende skattebrott när dessa föregåtts av ett förfarande om skattetillägg avseende samma gärning. Frågor om skadestånd på grund av konventionsbrott eller överträdelse av unionsrätten behandlas inte. Inte heller berörs de frågor som kan uppkomma då åtal föregår beslut om att påföra skattetillägg.

Denna hybrid av artikel och rättsfallskommentar begränsar sig inte till juniavgörandet, eftersom detta avgörande med nödvändighet måste sättas in i ett vidare sammanhang, något som den valda tematiska framställningen förhoppningsvis bidrar till. Framställningen kommer därför inte att i alla delar följa den ordning som frågorna besvaras i Högsta domstolens avgörande.

2. Omständigheterna i målet och underrätternas bedömningar

Åtalet omfattar fyra olika transaktioner under åren 2005–2007 mellan den tilltalade PMP och hans två bolag, varav ett registrerat på Cypern. Den första transaktionen bestod i att det svenska bolaget, Fotograf PMP AB, inköpte fotoutrustning som sedan såldes tillbaka och ersattes med ett leasingavtal, s.k. sale-and-leaseback. Återbetalningen skedde till PMP:s personliga postgirokonto där medlen låg orörda i cirka fem månader. Kreditfakturan bokfördes aldrig. Den andra och

[4] NJA 2011 s. 444.

tredje transaktionen utgjordes av betalningar från Fotograf PMP AB:s konto avseende renoverings- och byggnadsarbeten utförda i PMP:s bostadsrättslägenhet och fritidshus. PMP hade i båda fallen instruerat borgenären hur fakturorna skulle utformas. Den fjärde transaktionen bestod i att Cypernbolaget dels fakturerade Fotograf PMP AB för diverse arbeten, dels under perioden 2006–2007 erlade betydande belopp till PMP. En huvuddel av de utbetalade beloppen avsåg betalning vid förvärvet av PMP:s bostadsrättslägenhet.

Med en kort hänvisning till NJA 2010 s. 168 I och II fann tingsrätten att hinder inte förelåg för att pröva åtalet. Beträffande den första transaktionen hade PMP inga invändningar mot åklagarens beskrivning av de faktiska omständigheterna, men menade att de ägt rum av misstag vilket innebar att ansvar för skattebrott, bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll inte kunde komma ifråga. Tingsrätten fann dock att PMP mottagit och tillgodogjort sig betalningen med insikt om att den tillkom bolaget. Utbetalningen skulle därför betraktas som lön. Mot bakgrund av de vittnesuppgifter och andra omständigheter som framkommit rörande renoveringsarbetena, konstaterade tingsrätten att betalningarna för dessa avsåg PMP:s personliga kostnader och således skulle betraktas som lön från det svenska bolaget till PMP. Slutligen fann tingsrätten avseende den fjärde transaktionen med Cypernbolaget att beviskravet inte uppfyllts för att utbetalningarna skulle betraktas som lön. Åtalet ogillades därför i denna del.

PMP hade alltså dels underlåtit att bokföra betalningen avseende fotoutrustningen, dels felaktigt bokfört kostnaderna för renoveringsarbetena. Därmed hade enligt tingsrätten rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas utifrån bokföringen, och eftersom de enskilda brotten ingått som ”ett led i en brottslighet som utövats systematiskt i ett skatteundandragande syfte”, skulle PMP dömas för grovt bokföringsbrott enligt BrB 11:5 st. 2. Detta konsumerade ansvar för försvårande av skattekontroll (grovt brott). PMP dömdes även för grovt skattebrott i två fall: dels avseende de oriktiga uppgifter som lämnats i bolagets skattedeklaration, dels avseende de oriktiga uppgifter som lämnades i PMP:s inkomstdeklarationer. I det förra fallet förelåg fara för undandragande av arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt uppgående till drygt en halv miljon kronor, och i det senare fallet förelåg fara för undandragande av skatt baserad på oredovisad inkomst av tjänst uppgående till drygt en miljon kronor. Påföljden bestämdes till fängelse ett år och sex månader. Därtill meddelades näringsförbud under fem år.

I hovrätten yrkade PMP att åtalet skulle avvisas, med hänvisning till ne bis in idem-principen i både artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet till EKMR och artikel 50 i rättighetsstadgan. I beslut under rättegången avslog hovrätten avvisningsyrkandet och fann i likhet med tingsrätten inte skäl att avvisa åtalet. Denna bedömning ändrades inte i domen. I övrigt delade hovrätten den bedömning som gjordes i tingsrätten av

vad som var utrett beträffande de olika transaktionerna, gärningarnas rubricering och straffvärde. Hovrätten begränsade dock tiden för näringsförbudet till tre år, samt beaktade att PMP hade påförts skattetillägg, varför fängelsestraffets längd minskades med tre månader.

3. Beslutet i Högsta domstolen

3.1 Inledning

Frågan som Högsta domstolen hade att ta ställning till var huruvida, och i så fall i vilken utsträckning, besluten att påföra skattetillägg utgjorde hinder för att pröva åtalet. Vid tidpunkten för Högsta domstolens prövning hade alla beslut utom det som avsåg PMP:s taxering år 2008 vunnit laga kraft.[5] Efter att inledningsvis ha rekapitulerat omständigheterna i målet, redogör HD i punkterna 7–11 för de sanktioner som kan komma ifråga vid lämnande av oriktiga uppgifter i skatteförfarandet, nämligen skattetillägg påfört i ett administrativt förfarande och påföljd för skattebrott i det straffrättsliga förfarandet. Det bör särskilt märkas att de olika förfarandena omnämns som ett sammanhållet system.[6] Trots att det rör sig om olika förfaranden kan viss samordning av handläggningen komma ifråga, bland annat i syfte att sanktionerna ska kunna utgöra ”en väl avvägd reaktion”.[7]

Enligt Högsta domstolen blir ne bis in idem-principen inom europarätten relevant i två avseenden i det aktuella målet.[8] För det första är Sverige bunden till EKMR:s sjunde tilläggsprotokoll, och därmed till ne bis in idem-principen i artikel 4.1. I detta sammanhang nämns att ”det svenska sanktionssystemet” och dess relation till artikel 4.1 varit föremål för upprepade bedömningar av lagstiftaren samt att det vid dessa tillfällen bedömts vara förenligt med konventionen. Detta fick enligt Högsta domstolen även stöd av Europadomstolens praxis så sent som i Rosenquist-målet.[9]

För det andra är bestämmelserna i rättighetsstadgan tillämpliga när svensk myndighet eller domstol tillämpar unionsrätt,[10] och av särskild relevans är artikel 50 som kodifierar ne bis in idem principen inom unionsrätten. Högsta domstolen noterar att rättighetsstadgan blev rättsligt bindande i och med att Lissabonfördraget trädde ikraft 1 december 2009, och att bestämmelsen i stadgans artikel 50 har ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än motsvarande bestäm-

[5] Detta var inte fallet då ansökan om stämning lämnades in till tingsrätten, då inget av besluten var lagakraftvunna.
[6] Juniavgörandet, p. 11. Jfr även p. 15.
[7] Juniavgörandet, p. 8–9.
[8] Juniavgörandet, p. 12–16.
[9] Rosenquist mot Sverige (no. 60619/00, 14 september 2004).
[10] Artikel 51.1 rättighetsstadgan. Frågan om påförande av skattetillägg och senare åtal för skattebrott utgjorde tillämpning av unionsrätt i rättighetsstadgans mening var uppe för bedömning i mål C-617/10 Åkerberg Fransson och besvarades jakande. Jfr dock Högsta domstolens bedömning i NJA 2011 s. 444.

melse i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR.[11] Vidare noteras att stadgan inte utökar unionens befogenheter enligt fördragen, väl att den utgör primärrätt.[12]

När det gäller förenligheten med EKMR redogör Högsta domstolen kort för målet Zolotukhin mot Ryssland.[13] Bedömningen ansluter sig till den som gjordes av Högsta domstolen i NJA 2010 s. 168 I och II, nämligen att Europadomstolen i Zolotukhinavgörandet uppställde nya kriterier för hur identitet avseende samma ”brott” ska fastställas. Mot bakgrund av detta och praxis från Europadomstolen som bekräftar omtolkningen i Zolotukhinavgörandet, har uttalanden i förarbetena till den nu gällande lagstiftningen delvis blivit överspelade.[14]

Beträffande unionsrätten, och närmare bestämt rättighetsstadgans tillämplighet, konstaterar Högsta domstolen med hänvisning till domen i Åkerberg Fransson att det finns skäl att frångå bedömningen som gjordes i NJA 2011 s. 444.[15] Så långt i skälen lämnas en redogörelse i stora drag för den relevanta rättsutvecklingen fram till och med avgörandet i Åkerberg Fransson.

3.2 Tillämpning av unionsrätten och skyldigheten att begära förhandsavgörande — NJA 2011 s. 444

Det kan av Högsta domstolens skäl fram till och med punkt 25 i juniavgörandet framstå som om domen i Åkerberg Fransson innebär en drastisk förändring av hur rättsfrågorna som aktualiserades redan i NJA 2011 s. 444 ska bedömas. Visserligen är domen från EU-domstolen klargörande på en rad punkter, inte minst beträffande tolkningen av artikel 51.1 i rättighetsstadgan. Samtidigt går det inte att komma ifrån att Högsta domstolen redan i juni 2011 på goda grunder *borde* ha begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Det finns anledning att kort beröra denna aspekt eftersom den har relevans dels för spörsmålet hur framtida frågor om unionsrättens tolkning i sista instans bör behandlas, dels för att förstå hur ne bis in idem-principen har kommit att framställas såväl i NJA 2011 s. 444 som i juniavgörandet.

Vilka frågor är det då som uppkommer i målet? I huvudsak är de två, nämligen dels om påförande av skattetillägg respektive prövning av åtal avseende skattebrott utgör tillämpning av unionsrätt i den me-

[11] Med detta avses att artikel 50 i rättighetsstadgan tar sikte på avgöranden inom hela unionen, medan tilläggsprotokollets bestämmelse är begränsat till förfaranden inom en och samma konventionsstat.
[12] Juniavgörandet, p. 14
[13] Juniavgörandet, p. 19–22. Zolotukhin mot Ryssland (no. 14939/03, 10 februari 2009).
[14] Juniavgörandet, p. 22. Detsamma måste gälla tidigare avgöranden från såväl Europadomstolen som de svenska högsta instanserna. Notera dock att detta endast avser hur gärningsidentitet (idem) ska bestämmas enligt artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet till EKMR.
[15] Juniavgörandet, p. 17–18 samt p. 25.

ning som avses i artikel 51.1 i rättighetsstadgan, dels hur artikel 50 i stadgan ska tolkas om den första frågan besvaras jakande. Enligt HD-majoriteten i NJA 2011 s. 444 sammanfaller skyldigheten att tillämpa artikel 50 med skyldigheten att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.[16] I syfte att fastställa om en sådan skyldighet att begära förhandsavgörande föreligger, ställs därför frågan om bestämmelserna om skattebrott och skattetillägg ”utgör unionsrätt”. Denna fråga besvaras sedan nekande.[17]

Inledningsvis bör det påpekas att även om domstolar som dömer i sista instans under vissa förutsättningar inte har en skyldighet att begära förhandsavgörande, så innebär inte detta något hinder för att framställa en sådan begäran. Tvärtom har de högsta instanserna samma möjlighet som övriga nationella domstolar att begära förhandsavgörande om de finner det lämpligt.[18] Mot den bakgrunden kan det kanske te sig lite märkligt att HD i praktiken först besvarade vad som borde vara den första tolkningsfrågan, nämligen hur rekvisitet ”tillämpar unionsrätten” i artikel 51.1 ska förstås, för att på så vis bakvägen komma fram till att någon skyldighet att begära förhandsavgörande rörande den egenhändigt besvarade frågan inte fanns.

Skyldigheten att begära förhandsavgörande för en nationell domstol mot vars avgöranden det saknas ordinära rättsmedel följer av artikel 267.3 FEUF. Precis som HD-minoriteten anför i NJA 2011 s. 444, föreligger dock undantag från denna skyldighet om den uppkomna tolkningsfrågan saknar relevans för utgången i målet, om frågan är praktiskt taget likalydande med en fråga som redan varit föremål för förhandsavgörande i ett liknande fall (acte éclairé), eller om frågan om unionsrättens korrekta tillämpning är uppenbar (acte clair).[19] Dessa undantag från skyldigheten att begära förhandsavgörande utvecklades av EU-domstolen i CILFIT-domen.[20]

En förutsättning för att det överhuvudtaget ska föreligga någon skyldighet att begära förhandsavgörande är att det uppkommer en tolkningsfråga rörande en bestämmelse som i tillämpningssituationen faller inom unionsrättens tillämpningsområde. Det är endast då som acte clair-doktrinen ska beaktas. På ett abstrakt plan går det givetvis att upprätthålla distinktionen mellan förhållandet att en regel i en tillämpningssituation antingen faller innanför eller utanför unionsrättens tillämpningsområde. Rättsligt sett kan det inte bli fråga om något annat. Praktiskt sett är det dock inte alltid så tydligt var och hur gränserna konkret ska dras för detta tillämpningsområde. I förhållande till rättighetsstadgans bestämmelser bör särskilt märkas utformningen av artikel 51.1. Av denna följer att det endast är när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten som stadgans bestämmelser aktualiseras. Med-

[16] NJA 2011 s. 444, HD:s skäl, p. 11.
[17] NJA 2011 s. 444, HD:s skäl, p. 11–14.
[18] Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanficio di Gavardo SpA , p.15.
[19] NJA 2011 s. 444, minoritetens yttrande, p. 1.
[20] CILFIT p. 10, 13 och 16.

lemsstaterna och dess domstolar ska alltså både tillämpa artikel 51.1 och tolka dess lydelse. I den mån tolkningen av bestämmelsen inte är uppenbar, föreligger för de högsta instanserna en skyldighet att begära förhandsavgörande.

För det är nog *inte* så som majoriteten hävdar, nämligen att skyldigheten att begära förhandsavgörande *kan bestämmas* genom att först besvara frågan om skyldighet föreligger att tillämpa artikel 50. Eftersom svaret på den senare frågan är binärt — antingen ja eller nej — finns risken att ett nekande svar *i sig* skulle resultera i slutsatsen att någon skyldighet att begära förhandsavgörande inte föreligger. Men detta innebär i praktiken en kortslutning av det test som ska göras enligt CILFIT. Det är ju endast om svaret på frågan vad som utgör tillämpning av unionsrätt enligt artikel 51.1 är så uppenbart att det inte finns utrymme för något tvivel, som Högsta domstolen kan underlåta att begära förhandsavgörande. Med HD-majoritetens tillvägagångssätt undviks en bedömning av denna fråga.[21]

Den av HD-majoriteten gjorda karaktäriseringen av när en skyldighet föreligger att begära förhandsavgörande förutsätter att det på ett enkelt sätt går att dela upp vad som är en tolkningsfråga och vad som är en tillämpningsfråga. Detta bygger i sin tur på rollfördelningen mellan EU-domstolen och nationella domstolar, där tolkningsfrågor ytterst faller på den förra och tillämpningen av rättsreglerna på fakta i målet faller på de senare. Detta framgår direkt av artikel 267.3 FEUF.[22] Med ett sådant synsätt är frågan om tolkningen av artikel 51.1 i rättighetsstadgan ytterst en fråga för EU-domstolen, medan tillämpningen av samma bestämmelse ankommer på Högsta domstolen.

Utformningen av rättighetsstadgans artikel 51.1 innebär dock en utmaning för den nyss nämnda modellen där en uppdelning görs mellan tolkning och tillämpning. För att illustrera problemet kan det vara värdefullt att klä frågeställningen i processrättslig terminologi. I rättighetsstadgans artikel 51.1 utgör uttrycket ”tillämpar unionsrätten” ett rekvisit (eller abstrakt rättsfaktum med civilprocessuell terminologi). Detta är i och för sig öppet för tolkning av EU-domstolen enligt ovan. Samtidigt innebär en tillämpning av artikel 51.1 och därmed rekvisitet ”tillämpar unionsrätten” att den nationella domstolen måste bestämma om ett komplext rättsfaktum som svarar mot rekvisitet föreligger eller inte. Subsumtionen kan ta sig olika uttryck.[23] I den här beskrivna situationen kommer (komplexa) rättsfakta i form av det som ska länkas till regelns rekvisit alltid att innefatta någon form av bedömning huruvida den faktiska tillämpningen av regler, här rö-

[21] Se även minoritetens yttrande, p. 3.
[22] Se Arnull, The European Union and its Court of Justice, 2nd edition, s. 105.
[23] Se härom Lindblom, Processens arkitektur, Vänbok till Torleif Bylund, s. 172–176. Med subsumtion menas här inte nödvändigtvis att det görs en härledning enligt en uppställd syllogism. Vad det är fråga om är att på något sätt länka samman det partikulära med den enskilda. Se t.ex. Samuelsson, Tolkningslärans gåta, s. 88–95; Ulväng, Brottslighetskonkurrens, s. 58–62.

rande skattetillägg, skattebrott och processhinder, är sådana ”fakta” som utgör eller *bör utgöra* tillämpning av unionsrätt. Men detta är knappast en sakfråga, dvs. något vars existens det går att föra bevisning om, utan en rättsfråga med tydlig normativ karaktär. Som sådan kan och bör den vara föremål för EU-domstolens tolkning. Den nationella domstolen kan alltså inte enbart nöja sig med att ”tillämpa” artikel 51.1 i stadgan genom att knyta komplexa rättsfakta till rekvisitet ”tillämpar unionsrätten”. Problemet med att göra en strikt uppdelning mellan tolkning och tillämpning och den medföljande uppdelningen i fakta och rätt är allmänt, men blir särskilt tydligt i det här fallet, givet den konstruktion som artikel 51.1 i rättighetsstadgan har erhållit. Detta gäller särskilt om bestämmelsens tolkning och tillämpning kombineras med ett strikt särskiljande av domstolarnas inbördes roller.[24] Ett upprätthållande av en sådan strikt rollfördelning mellan domstolarna kommer att kunna inbjuda till mindre lyckade överväganden om vilka frågor som måste bli föremål för en begäran om förhandsavgörande, och vilka frågor som den nationella domstolen som sista instans kan avgöra utan inblandning av EU-domstolen.

I den mån det går att göra en tydlig uppdelning mellan å ena sidan tolkning av en bestämmelse i allmänhet och å andra sidan tillämpning av den tolkade regeln, brukar det förra i vissa sammanhang kallas abstrakt (lag)tolkning.[25] I de situationer där en strikt uppdelning mellan tillämpning och abstrakt tolkning inte är möjlig, har EU-domstolen varit benägen att besvara tolkningsfrågorna, snarare än att anse sig sakna behörighet.[26] EU-domstolen har beträffande behörighetsfrågan genomgående avvisat invändningar med innebörden att en viss unionsrättslig regel inte skulle vara tillämplig på vissa (rätts)fakta, utan konstaterat att frågan snarare rör den rätta tolkningen av ifrågavarande materiella unionsrättsliga regel.[27] Motsvarande bör gälla vid så kallad abstrakt lagtolkning, det vill säga en invändning rörande behörigheten vilket normalt skulle kunna karaktäriseras som ”processhinder”, blir en materiell fråga rörande tolkningen av den unionsrättsliga regeln.[28]

[24] Som jämförelse kan nämnas RB 58:1 st. 1 p. 4, som innehåller en av resningsgrunderna i tvistemål, nämligen ”om rättstillämpning, som ligger till grund för dom, uppenbart strider mot lag”. Även om en strikt uppdelning mellan tolkning och tillämpning accepteras, skulle detta inte vålla några svårigheter för tolkningen eller tillämpningen av nämnda lagrum, eftersom det är samma instans som ska utöva båda aktiviteterna. Uppdelningen blir därför praktiskt sett i viss mån ointressant.

[25] Detta är för övrigt också den uppdelning som synes ligga bakom det av HD uppställda kravet på klart stöd, se nedan.

[26] Broberg och Fenger [2011], Finding Light in the Darkness: On the Actual Application of the *acte clair* Doctrine, Yearbook of European Law (2011), s. 1–33, s. 16 vid not 42 och där angiven praxis.

[27] Broberg och Fenger [2010], Preliminary References to the European Court of Justice, s. 191 f., även Broberg och Fenger [2011], s. 5 not 12.

[28] Det kan i sammanhanget framhållas att de mål från EU-domstolen som HD refererar till i punkt 9 då frågan om den förra domstolens behörighet avhandlas, snarast tar sikte på situationer där det inte finns några konkreta omständigheter som

I Högsta domstolens skäl finns inget resonemang om kravet på acte clair, vilket är en förutsättning för att skyldigheten att begära förhandsavgörande inte ska föreligga. Kravet på acte clair avser såväl relevanskriteriet som frågan om tolkningen av den unionsrättsliga bestämmelsen. Det går möjligen att förstå tystnaden kring kravet på acte clair om Högsta domstolens skäl tolkas enligt följande.[29] Fråga har uppkommit om tolkningen av artikel 50 i rättighetsstadgan. Denna fråga är endast *relevant* för utgången i målet om det är fråga om tillämpning av unionsrätt (artikel 51.1), det vill säga om bestämmelserna om skattebrott och skattetillägg ”utgör unionsrätt” för att använda HD:s terminologi. Är svaret nekande på den senare frågan blir svaret även nekande för den förra frågan, och någon skyldighet att begära förhandsavgörande föreligger inte. Därmed kommer inte frågan om acte clair att aktualiseras, eftersom den endast är relevant beträffande tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse om den senare tillämpas. Problemet med detta synsätt är att vad som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, eller för att ansluta till rekvisitet i artikel 51.1, vad som utgör tillämpning av unionsrätten i sig, i allra högsta grad är en relevant tolkningsfråga som är avgörande för utgången i målet.

Även om majoritetsuppfattningen rörande skyldigheten att begära förhandsavgörande skulle kunna förstås som innefattande en tyst och indirekt acte clair-bedömning, uppkommer frågan hur en skiljaktig mening avseende detta ska betraktas från ett unionsrättsligt perspektiv. Enligt CILFIT ska ju slutsatsen att den korrekta tillämpningen (eller icke-tillämpningen) av unionsrätten är uppenbar bygga på att den nationella domstolen är ”övertygad om att saken är lika uppenbar för domstolarna i de övriga medlemsstaterna och för [EU]-domstolen”.[30] Kan en sådan övertygelse anses föreligga hos den nationella domstolen, även om dissens förekommer och den relevanta rättsfrågan varit föremål för omröstning, eller ska förekomsten av dissens alltid innebära att uppenbarhetskravet brister med följd att acte clair inte är förhanden? I vart fall beträffande så kallad abstrakt tolkning borde dissens innebära att acte clair inte föreligger.[31] Det är svårt att föreställa sig hur den nationella domstolen kan anses vara övertygad om

talar för en unionsrättslig anknytning. Som sådana utgör de en erinran om att de hänskjutande nationella domstolarna måste kunna konkretisera frågorna och knyta dessa till omständigheter i målet, snarare än att skyldigheten att begära förhandsavgörande ska prövas genom att den nationella domstolen endast tar ställning till om det i målet är fråga om att tillämpa unionsrätt.

[29] Att det inte kan ha varit fråga om acte éclairé är tydligt, eftersom praxis vid tidpunkten för HD:s beslut saknades rörande tolkningen av artiklarna 50 och 51.1 i rättighetsstadgan. Det kan allmänt sett dock vara svårt att dra någon tydlig gräns mellan acte clair och acte éclairé.

[30] CILFIT, p.16.

[31] Berntiz, Preliminary References and Swedish Courts: What Explains the Continuing Restrictive Attitude?, i Constitutionalising the EU Judicial System, Cardonnel, Rosas och Wahl (ed.), s. 181; Broberg och Fenger [2011] s. 12 f., samt Tridimas, Knocking on Heaven’s Door: Fragmentation, Efficiency and Defiance in the Preliminary Reference Procedure, CML Rev. 40: 9–50 (2003), s. 43.

att EU-domstolen och domstolar i andra medlemsstater anser att tolkningsfrågan är lika uppenbar, om inte ens domarna i den nationella domstolen är eniga.

Förlitande på en alltför strikt uppdelning mellan å ena sidan abstrakt tolkning av regler och å andra sidan deras tillämpning i en viss situation kan möjligen också förklara *hur* HD-majoriteten i NJA 2011 s. 444 inte uppmärksammade den unionsrättsliga kopplingen. Redan rubriken till avsnittet som inleds med punkt 12 i skälen antyder problemet. Rubriken lyder: ”Utgör bestämmelserna om skattebrott och skattetillägg unionsrätt?” I de följande punkterna konstateras kort att mervärdesskattedirektivet inte medför någon skyldighet för medlemsstaterna att anta sanktioner för att säkerställa direktivets efterlevnad och att några minimiregler eller andra bestämmelser rörande skattebrott inte meddelats med stöd av artikel 83.1 eller 83.2 FEUF. Slutsatsen blir att bestämmelserna i skattebrottslagen och bestämmelserna om skattetillägg inte utgör unionsrätt och inte är utformade enligt någon lösning som valts i unionsrätten.[32] Besluten att påföra skattetilllägg och väcka åtal för skattebrott har vidare ”fattats uteslutande med stöd av nationella (svenska) bestämmelser”.[33]

Av dessa punkter i skälen framgår ett synsätt med innebörden att bestämmelser antingen kan ”utgöra unionsrätt” eller vara nationella (svenska). En bestämmelse skulle enligt detta synsätt vara unionsrättslig om den implementerar unionsrätt i snäv mening, dvs. att det föreligger en direkt koppling eller kausalitet mellan regelns existens och en unionsrättslig rättsakt som föregår och föreskriver bestämmelsens existens och innehåll.[34] Med detta betraktelsesätt kan det möjligen framstå som uppenbart att det inte var fråga om att tillämpa unionsrätt, men detta förbiser att rättighetsstadgan står i viss relation till unionsrättens allmänna rättsprinciper. I vilka *situationer* dessa är tillämpliga spelar därför även in i tolkningen av rättighetsstadgans artikel 51.1. Som minoriteten påpekar ska rättighetsstadgan enligt artikel 6.1 FEUF tolkas med vederbörlig hänsyn till de förklaringar som rättighetsstadgan hänvisar till.[35] I dessa hänvisas beträffande artikel 51.1 till etablerad praxis från EU-domstolen rörande tillämpningen av *unionsrättens allmänna rättsprinciper*,[36] som ska iakttas *inom unionsrättens tillämpningsområde*.[37] Även om domen i Åkerberg Fransson-målet tyd-

[32] Skälen, p. 14.
[33] Skälen, p. 15.
[34] Detta snäva synsätt på vad som utgör implementerad eller tillämpad unionsrätt liknar den differentiering som generaladvokaten gör i Åkerberg Fransson-målet mellan regler som implementerats som en direkt följd av unionsrättslig lagstiftning och situationer där nationella regler endast ”ställs till förfogande” för att uppnå ändamålen med unionsrätten. Se generaladvokatens förslag till avgörande i Åkerberg Fransson, p. 60–61.
[35] Skiljaktig mening, yttrande p. 5.
[36] OJ C 303 14.12.2007, s. 32.
[37] För praxis före HD:s beslut i NJA 2011 s. 444, se t.ex. mål C-276/01 Joachim Steffensen p. 70, mål C-94/00 Roquette Frères SA p. 25 och mål C-85/97 Société financière d'investissements SPRL (SFI) mot Belgiska staten p. 29.

ligt bekräftar att det föreligger en kontinuitet mellan tidigare praxis rörande de allmänna rättsprincipernas tillämplighet och rättighetsstadgans tillämplighet enligt artikel 51.1, borde det även vid tidpunkten för HD:s beslut i NJA 2011 s. 444 ha framgått att det i vart fall inte var uppenbart hur rekvisitet ”tillämpar unionsrätt” i artikel 51.1 skulle tolkas. Som *allmän rättsprincip* inom unionsrätten har ne bis in idem-principen utvecklats i praxis rörande konkurrensrättsliga förfaranden och var som sådan tillämplig inom unionsrättens tillämpningsområde redan innan rättighetsstadgan blev rättsligt bindande.[38] Även om alltså inte artikel 50 i rättighetsstadgan var tillämplig enligt HD-majoritetens uppfattning p.g.a. en snäv tolkning av artikel 51.1, kunde ne bis in idem-principen som allmän rättsprincip ha varit det, vilket borde ha föranlett en begäran om förhandsavgörande.

Domen i Åkerberg Fransson svarar inte i sig på frågan om det förelåg en skyldighet att begära förhandsavgörande redan i NJA 2011 s. 444, men har däremot undanröjt den osäkerhet som rådde rörande tolkningen av artikel 51.1 i rättighetsstadgan. I och med detta lämnas även ett intressant bidrag till diskussionen om en strikt uppdelning kan upprätthållas mellan å ena sidan abstrakt tolkning av en rättsregel (jfr frågan ”utgör regeln unionsrätt?”) och å andra sidan tillämpning. Om nu rekvisitet "tillämpar unionsrätten" i rättighetsstadgans artikel 51.1 ska anses omfatta situationer då nationella bestämmelser faller inom unionsrättens tillämpningsområde, innebär detta att det inte går att först fastställa om en regel "utgör unionsrätt" för att sedan eventuellt tillämpa denna, varvid stadgans bestämmelser också blir tillämpliga. Huruvida det är fråga om att ”tillämpa unionsrätt” måste istället avgöras genom att ta hänsyn *både* till den nationella regeln och till de rättsfakta som regeln ska tillämpas på. Vid en sådan bedömning *kan* den nationella bestämmelsen i kombination med konkreta rättsfakta komma att falla inom unionsrättens tillämpningsområde. Med samma nationella regel men med andra omständigheter kan utgången bli en annan.

3.3 Skattetilläggens straffrättsliga karaktär

En stor del av domen i Åkerberg Fransson ägnas åt frågan om EU-domstolens behörighet.[39] Detta är kanske inte ägnat att förvåna, givet att tolkningen av artikel 51.1 i rättighetsstadgan har relevans för alla situationer som kan innebära att bestämmelserna i rättighetsstadgan blir tillämpliga. Förvånansvärt lite utrymme ges åt frågorna som gäller

[38] Allmänt brukar anges förenade målen 18/65 och 35/65 Gutmann samt mål 14/68 Walt Wilhelm som de första omnämnandena av ne bis in idem-principen som allmän rättsprincip. Se härom, Satzger, International and European Criminal Law, s. 132; Bas van Bockel, The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, s. 120. Ett mer explicit uttryck för att ne bis in idem-principen utgör en allmän rättsprincip inom unionsrätten lämnar EU-domstolen i förenade målen C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P och C-254/99 P Limburgse Vinyl (PVC), p. 59.

[39] Åkerberg Fransson p. 16–31.

tolkningen av stadgans artikel 50.[40] Hur gärningsidentitet (idem) ska bestämmas berörs endast indirekt och i förbigående genom att EU-domstolen i punkt 34 konsekvent hänvisar till ”gärning” (”act”) istället för ”lagöverträdelse” (”offence”). Det som istället blir avgörande för frågan om artikel 50 i rättighetsstadgan är tillämplig på situationer där först skattetillägg påförts för oriktiga uppgifter beträffande mervärdesskatt och där åtal för skattebrott sedermera väckts, är huruvida skattetilläggen har straffrättslig karaktär.[41]

I juniavgörandet redogör Högsta domstolen i sina skäl för de tre kriterier som EU-domstolen ställer upp för bedömningen om en viss sanktion (här skattetilläggen) har straffrättslig karaktär, nämligen den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, överträdelsens art samt arten av och strängheten i den sanktion som den enskilde kan åläggas.[42] Precis som HD noterar överensstämmer kriterierna med de så kallade Engelkriterierna som utvecklats i Europadomstolens praxis.[43] Någon direkt referens till dessa kriterier görs inte i Åkerberg Fransson, samtidigt som en hänvisning finns till mål C-489/10 Bonda, där EU-domstolen uttryckligen hänvisar till avgörandet Engel mot Nederländerna.[44]

Som framgår av punkten 36 i Åkerberg Fransson är det den nationella domstolen som ska tillämpa de nyss nämnda kriterierna för att fastställa om skattetillägg har straffrättslig karaktär. Med hänvisning till hur frågan har besvarats jakande i Europadomstolens praxis i förhållande till artikel 6 EKMR och artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet, finner Högsta domstolen att detsamma även ska gälla vid bedömningen i förhållande till artikel 50 i rättighetsstadgan.[45]

3.4 Unionsrättens krav på effektiva sanktioner

I målet Åkerberg Fransson fann EU-domstolen att påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott föll inom unionsrättens tillämpningsområde eftersom dessa utgjorde en tillämpning av artiklarna 2, 250.1 och 273 i direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet) samt artikel 325 FEUF.[46] Även om medlemsstaterna givits en betydande diskretion beträffande utformningen av sanktionerna, och även om medlemsstaterna inte åläggs en uttrycklig skyldighet att införa nya sanktioner, framgår att tillämpning och för den delen även implementering av unionsrätt kan ske genom att redan befintliga nation-

[40] Åkerberg Fransson p. 32–37.
[41] Det bör anmärkas att ordningen mellan förfarandena strängt taget inte spelar någon roll, dvs. bestämmelsen blir tillämplig även om åtal för skattebrott först väckts och fråga sedan uppkommer om att påföra skattetillägg.
[42] Juniavgörandet p. 27, jfr Åkerberg Fransson, p. 35.
[43] Engel m.fl. mot Nederländerna, dom av den 8 juni 1976.
[44] Juniavgörandet p. 28 och 30, jfr Åkerberg Fransson p. 35.
[45] Juniavgörandet, p. 34–37.
[46] Åkerberg Fransson p. 25–27.

ella bestämmelser tas i bruk för unionsrättens syften.[47] I punkt 25 i domen hänvisas även till artikel 4.3 FEU som uttrycker unionsrättens princip om lojalt samarbete.[48] Ur denna bestämmelse eller princip har EU-domstolen i praxis utvecklat kravet på medlemsstaterna att ombesörja effektiva, proportionerliga och avskräckande sanktioner för att beivra överträdelser av unionsrätten. Domen i målet 68/88 kommissionen mot Grekland är det vägledande avgörande som även har kommit att få ge namnet åt denna praxis (grekiska majsfallet eller Greek Maize).[49]

Utifrån de kriterier som lämnats för att bestämma om skattetilläggen har straffrättslig karaktär, uttalar EU-domstolen vidare beträffande den nationella domstolen som begärt förhandsavgörande att:

> ”Det ankommer på Haparanda tingsrätt att utifrån dessa kriterier pröva den kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner som är föreskriven i den nationella lagstiftningen mot de nationella normerna, i den mening som avses i punkt 29 i förevarande dom. En sådan prövning kan utmynna i att Haparanda tingsrätt finner att kombinationen strider mot dessa normer, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande”.[50]

Det kan med utformningen som punkten har fått, synas som om prövningen är villkorad av karaktären hos de återstående sanktionerna. Om dessa *inte* är effektiva, proportionella och avskräckande, skulle alltså stadgans förbud mot dubbel lagföring i artikel 50 inte kunna tillämpas. Detta var också tolkningen som riksåklagaren gjorde gällande i målet.[51] Det bör i sammanhanget noteras att den svenska språkversionen fått en olycklig utformning, som inte stämmer överens med de engelska, tyska och franska versionerna.[52] I den svenska versionen inleds satsen ”En sådan prövning […]” med ny mening, vilket innebär att referensen ”förutsatt att återstående sanktioner är […]” syftar fel. Syftningen måste istället avse den diskretion som Haparanda tingsrätt har att pröva kombinationen av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner mot de nationella skyddsnormerna. Vid en jämförelse med exempelvis den engelska språkversionen framgår dessutom att uppma-

[47] Jfr dock generaladvokatens hållning, Förslag till avgörande i Åkerberg Fransson punkterna 58–64.
[48] Tidigare fanns motsvarande lojalitetsprincip i artikel 10 EG-fördraget efter Amsterdamfördragets ändringar (dessförinnan artikel 5 EG-fördraget).
[49] Före en ingående analys av denna praxis, se t.ex. Dougan, From the Velvet Glove to the Iron Fist: Criminal Sanctions for the Enforcement of Union Law, i Cremona (ed) Compliance and Enforcement of EU Law, s. 74–13, särskilt s. 75–87, s. 118–120 och s. 122–127.
[50] Åkerberg Fransson p. 36 (hänvisning till rättspraxis utelämnad). Se även juniavgörandet, p. 32 och p. 44.
[51] Riksåklagaren, Svarsskrivelse Dnr ÅM 2013/1692, mål B 4946-12, p. 15, även juniavgörandet, p. 44.
[52] Se härom Asp, a.a. not 2 ovan.

ningen till Haparanda tingsrätt att genomföra en prövning mot nationella skyddsnormer snarast ska uppfattas som frivillig.[53]

Högsta domstolen gör dock en annan tolkning än Riksåklagaren, med hänvisning till att punkt 36 i Åkerberg Fransson refererar till punkt 29.[54] Enligt HD träffar uttalandet av EU-domstolen situationer där medlemsstaterna vidtagit åtgärder som inte är fullständigt bestämda av unionsrätten. När den nationella domstolen ska pröva om en bestämmelse med unionsrättslig anknytning är förenlig med de grundläggande rättigheterna, är den nationella domstolen behörig att tillämpa nationella skyddsregler så länge som dessa varken undergräver skyddsnivån som rättighetsstadgan ger eller unionsrättens företräde, enhetlighet och verkan. I punkt 29 i Åkerberg Fransson finns i sin tur en referens till domen i Melloni (punkt 60).[55] HD noterar att uttalandena i Åkerberg Fransson ska ses i ljuset av domen i Melloni. Mer precist avses frågan som uppkom i det målet, nämligen hur artikel 53 i rättighetsstadgan ska tolkas i förhållande till nationella normer för skydd av grundläggande rättigheter när dessa normer ger ett mer långtgående skydd än rättighetsstadgan.[56]

Högsta domstolens tolkning av punkterna 29 och 36 i Åkerberg Fransson, sett i ljuset av punkten 60 i Melloni, kan sammanfattas på följande sätt. En nationell domstol är behörig att tillämpa en intern bestämmelse som är ägnad att skydda grundläggande rättigheter förutsatt att denna bestämmelse uppnår de minimikrav som rättighetsstadgan uppställer. Om den nationella bestämmelsen ger ett mer långtgående skydd än det skydd rättighetsstadgan tillhandahåller, får detta dock inte gå så långt att det äventyrar unionsrättens företräde, enhetlighet och (effektiva) verkan.[57] Denna diskretion för de nationella domstolarna kan liknas vid det utrymme som skapas av en tröskel bestående av rättighetsstadgans skyddsnivå, och ett tak som består av unionsrättens företräde, enhetlighet och effektiva verkan. Taket kan även förstås som kravet på effektiva, proportionerliga och avskräckande sanktioner enligt det grekiska majsfallet. Utgår läsningen av punkt 36 i Åkerberg Fransson från exempelvis den engelska språkversionen i syfte att undvika avvikelsen i den svenska versionen, framstår punkt 36 närmast som en precisering av punkt 29 i domen.

Det är svårt att rikta några allvarligare invändningar mot Högsta domstolens tolkning i denna del. Några intressanta observationer kan dock göras. En första fråga gäller *hur* unionsrättens krav på såväl tillräcklig skyddsnivå i enlighet med stadgan som effektiva sanktioner ska

[53] Punkt 36 inleds ”It is for the referring court to determine, in the light of those criteria, *whether* the combining of tax penalties and criminal penalties that is provided for by national law *should be* examined in relation to the national standards […]” [min kursivering]
[54] Juniavgörandet, p. 45.
[55] Mål C-399/11 Melloni. Domen meddelades samma dag som domen i Åkerberg Fransson.
[56] Juniavgörandet, p. 46.
[57] Jfr juniavgörandet p. 45–47.

mötas av medlemsstaterna och deras domstolar. Som framgått ovan utstakas i punkt 29 i Åkerberg Fransson-domen, i kombination med punkt 60 i Melloni, den diskretion eller behörighet som nationella domstolar har vid tillämpningen av nationella skyddsnormer. I målet Melloni var det dock fråga om att tillämpa skyddsnormer som *gick längre* än det skydd rättighetsstadgan tillhandahåller. I en sådan situation blir det givetvis relevant att diskutera hur långtgående skyddet i dessa nationella skyddsnormer får vara vid en prövning gentemot nationella regler som utgör tillämpning av unionsrätt i den mening som avses i rättighetsstadgans artikel 51.1 (dvs. faller inom unionsrättens tillämpningsområde).

Märk dock att enligt punkt 36 i Åkerberg Fransson syftar kravet på att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande på de fall då sådana *nationella skyddsnormer* tillämpats som innebär att en kombination av sanktioner inte är möjlig, och inte då prövningen görs direkt mot rättighetsstadgans bestämmelse.[58] På så sätt framstår uttalandet i punkten 36 i Åkerberg Fransson närmast som ett obiter dictum. I målet var det ju överhuvudtaget inte fråga om att tillämpa en nationell bestämmelse som ger ett vidare skydd än det som artikel 50 i rättighetsstadgan tillhandahåller. Tvärtom har RB 30:9 inte uppställt något hinder för åtal när en lagakraftvunnen dom föreligger från ett tidigare administrativt förfarande som behandlat samma omständigheter eller gärning som i åtalet. Mot den bakgrunden ter sig EU-domstolens referens till en prövning mot nationella skyddsnormer som något säregen.

Om processhinder föreligger enligt unionsrätten kan detta få genomslag i målet vid den nationella domstolen på två olika sätt. Å ena sidan bör det undersökas om RB 30:9 kan tolkas unionskonformt med artikel 50 i rättighetsstadgan. Om å andra sidan detta inte är möjligt och artikel 50 konstateras ha direkt (vertikal) effekt föreligger en konflikt med RB 30:9 och den senare måste åsidosättas på grund av unionsrättens företräde.[59] Det framgår inte tydligt av skälen i Åkerberg Fransson vare sig *hur* en konflikt med nationella skyddsnormer och stadgans minimikrav på skydd rent allmänt bör lösas eller hur konflikten ska lösas i det aktuella målet. Referensen till nationella skyddsnormer skulle kunna tolkas som en indikation på att potentiella konflikter med rättighetsstadgan i första hand ska lösas genom unionskonform tolkning av de motsvarande skyddsnormer som finns i den nationella rättsordningen. Samtidigt framstår referensen till nationella skyddsnormer i punkt 29 i Åkerberg Fransson snarare som knuten till det faktum att de åtgärder som vidtagits av medlemsstaterna — och som ska prövas mot rättighetsstadgans bestämmelser — inte är

[58] EU-domstolen hänvisar till ”kombination av sanktioner”. Detta måste rimligen även inkludera en prövning av ett förbud mot dubbla förfaranden.

[59] Att rättighetsstadgans bestämmelser är *direkt tillämpliga* är klart och är — kanske — en annan sak. Se härom Wyatt och Dashwood, European Union Law, s. 244 f.

fullständigt bestämda av unionsrätten. Det är den partiella kopplingen till unionsrätten som skapar ett visst utrymme att tillämpa nationella skyddsnormer, förutsatt att de når upp till tröskeln som rättighetsstadgan uppställer och inte överskrider det tak som unionsrättens företräde, enhetlighet och (effektiva) verkan föreskriver.

I det aktuella målet och för svenskt vidkommande kan det i praktiken tyckas spela mindre roll om det blir fråga om unionskonform tolkning eller åsidosättande av RB 30:9 och direkt tillämpning av artikel 50 i rättighetsstadgan. Det finns en regel om processhinder beträffande gärning som varit föremål för prövning genom lagakraftvunnen dom i RB 30:9, och dess lydelse utesluter inte en extensiv tolkning i linje med de krav som artikel 50 i rättighetsstadgan uppställer. Om istället RB 30:9 inte anses ge utrymme för en unionskonform tolkning ska den åsidosättas och artikel 50 i rättighetsstadgan ges företräde. Effekten i båda fallen kan synas vara att en lagakraftvunnen dom eller beslut om att påföra skattetillägg hindrar nytt åtal avseende samma oriktiga uppgift. Som kommer att framgå i avsnitt 3.5.3 är det dock inte oväsentligt om unionsrättens genomslag tar sig uttryck genom unionskonform tolkning av RB 30:9 eller genom direkt tillämpning av artikel 50 i rättighetsstadgan.

En annan fråga är om den tröskel-och-tak-modell för prövning mot rättighetsstadgan och kravet på effektiva sanktioner som EU-domstolen uppställer inbjuder till en alltför endimensionell analys av hur konflikten mellan nationella bestämmelser och unionsrätten kan gestalta sig. Av Högsta domstolens analys av domen i Åkerberg Fransson följer att det endast är om en nationell skyddsregel ger ett vidare skydd än vad som följer av rättighetsstadgan eller om den nationella domstolen tillämpar stadgan vidare än vad dess rätta tolkning medger, som kravet på unionsrättens effektiva genomslag m.m. ska beaktas.[60] Eftersom svensk rätt hitintills medgivit både påförande av skattetillägg och efterföljande åtal för skattebrott, har inte de svenska skyddsreglerna nått upp till rättighetsstadgans krav. Alltså skulle inte kravet på unionsrättens effektiva genomslag behöva beaktas. Med andra ord föreligger en presumtion om att de nationella sanktionsreglerna uppfyller kravet på effektiva sanktioner sett utifrån unionsrättsligt perspektiv.[61] Problemet uppstår dock om detta krav på effektiva sanktioner har uppfyllts genom att tillåta dubbla förfaranden.

Om nu skattetilläggen inte i sig skulle anses möta kravet på effektiva sanktioner, men tillsammans med möjligheten att döma för skattebrott gör det,[62] förefaller det i vart fall finnas en risk för att kravet på effektiva sanktioner inte längre uppfylls om endast ett förfarande tillåts enligt artikel 50 i rättighetsstadgan. Det får medges att risken för

[60] Juniavgörandet p. 47.
[61] Det vill säga, kraven enligt artikel 4.3 FEU och grekiska majsfallet är uppfyllda.
[62] Och det omvända, dvs. möjligheten att väcka åtal för skattebrott inte anses vara en tillräckligt effektiv sanktion, men uppfyller kravet tillsammans med möjligheten att påföra skattetillägg.

en dylik bedömning i realiteten närmast är obefintlig, givet skattetilläggens kännbara effekter. Invändningen visar dock att det principiellt sett inte är alldeles självklart att effektivitetshänsyn ska uteslutas endast på grund av att rättighetsstadgans tröskelnivå inte nås. Det intressanta och avgörande vid bedömningen om effektivitetshänsyn bör tas är *på vilket sätt* rättighetsstadgans skyddsnivå underskrids. Det är svårt att se varför det skulle råda någon skillnad ur effektivitetssynpunkt mellan situationen att ”en kombination av sanktioner” inte skulle vara tillåten på grund av nationella skyddsregler och fallet att rättighetsstadgans bestämmelser utgjorde ett hinder. Om nu de kvarvarande sanktionerna, eller det första förfarandet, inte uppfyller effektivitetskraven måste det dock åligga *lagstiftaren* och inte domstolarna att åtgärda bristen. Av legalitetsprincipen följer nämligen att domstolar inte kan skapa nya eller mer långtgående och betungande sanktioner i det första förfarandet enbart för att möta unionsrättens effektivitetskrav.[63]

En slutlig kommentar förtjänar att göras i samband med en diskussion om unionsrättens krav på effektiva sanktioner. Utan att föregå den fortsatta analysen i framställningen, fann Högsta domstolen att tolkningen och tillämpningen av artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet måste harmoniera med artikel 50 i rättighetsstadgan beträffande skatter som inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Detta förefaller av många skäl som närmare ska beröras nedan vara en ändamålsenlig lösning. Ett sådant skäl, som HD inte går närmare in på, framgår om kraven i artikel 325 FEUF beaktas. Som redan nämnts medför bl.a. denna bestämmelse att sanktioner ägnade att skapa en effektiv uppbörd inom mervärdesskatteområdet får anses falla inom unionsrättens tillämpningsområde.[64] Av artikelns andra punkt följer att medlemsstaterna ska vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar mot bedrägerier mot deras egna ekonomiska intressen. Hade nu dubbla förfaranden tillåtits beträffande inkomstskatt men inte i förhållande till mervärdesskatt, skulle alltså hot mot de interna ekonomiska intressena bekämpas med mer långtgående åtgärder än de som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Nu går det att hävda att en sådan diskrepans i så fall hade fått accepteras även från unionsrättsligt perspektiv, eftersom det är tillämpningen av en unionsrättslig ne bis in idem-princip som förhindrar en likartad reaktion mot oriktigt lämnade uppgifter vid taxeringen. Normkonflikten skulle således äga rum helt på det unionsrättsliga planet. Samtidigt kan kravet på likhet sägas uttrycka intresset av att unionsrättsliga regler och intressen inte ska behandlas mindre förmånligt eller annorlunda än nationella, inte minst för att unionsrätten ska kunna bli en integrerad del i de nat-

[63] Dougan, a.a. s. 79.
[64] Juniavgörandet, p. 23 i HD:s beslut samt Åkerberg Fransson, p. 26.

ionella rättsordningarna. Den av HD valda lösningen harmonierar därför väl med likvärdighetsprincipen enligt artikel 325 FEUF.

3.5 Samma gärning — idem

3.5.1 Allmänt om kopplingen mellan rättighetsstadgan och EKMR

För att påförande av skattetillägg ska utgöra hinder för åtal, krävs att det är fråga om ”samma brott” eller samma gärning i de båda förfarandena. Som redan nämnts är domen i Åkerberg Fransson märkbart tyst när det kommer till frågan om hur gärningsidentitet (idem) ska fastställas enligt artikel 50 i rättighetsstadgan. Högsta domstolen utgår för sin del från de kriterier som utvecklats i Europadomstolens senare praxis från och med domen i Zolotukhin mot Ryssland.[65] Någon uttrycklig behandling av frågan om artikel 50 i rättighetsstadgan ska bedömas på motsvarande sätt som i förhållande till artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet finns inte. Det finns därför skäl att beröra detta.

Zolotukhin-avgörandet innebar en tydlig förändring i Europadomstolens praxis rörande tolkningen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.[66] Utgångspunkten är att gärningsidentitet föreligger om det är fråga om identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som i ett tidigare förfarande.[67] Prövningen avser det som bildar en uppsättning konkreta omständigheter som avser en och samma tilltalad, och som är oupplösligt förbundna i tid och rum.[68] Enligt efterföljande praxis förtydligar Europadomstolen dessa kriterier genom att bedömningen ska bortse från den rättsliga karaktäriseringen av brotten enligt nationell rätt.[69] De av Europadomstolen uppställda kriterierna i Zolotukhin-domen ansluter väl till de kriterier för gärningsidentitet som uppställts av EU-domstolen i förhållande till tolkningen av artikel 54 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet (KTS). I det vägledande avgörandet van Esbroeck uttalade EU-domstolen:

> ”Under dessa omständigheter är det enda relevanta kriteriet för tillämpningen av artikel 54 KTS det som avser huruvida de sakförhållanden som gärningarna i fråga utgör är identiska i den meningen att de består av en rad konkreta sinsemellan oskiljaktiga omständigheter.”[70]

Vidare skulle prövningen enligt EU-domstolen avse ”[…] en rad omständigheter som sinsemellan är oskiljaktiga i tid och rum samt med hänsyn till deras syfte.”[71] Detta bekräftades sedermera i målet

[65] Juniavgörandet p. 19–21 samt p. 38 och p. 42.
[66] Zolotukhin-domen, §§ 78–81. Se även NJA 2010 s. 168 I och II p. 16
[67] Zolotukhin-domen, § 82; juniavgörandet, p. 20.
[68] Zolotukhin-domen, § 84; juniavgörandet, p. 20.
[69] Se t.ex. Tsonev mot Bulgarien, no. 2376/03 av den 14 januari 2010, § 51; jfr Zolotukhin-domen, § 81 samt juniavgörandet, p. 21.
[70] Mål C-436/04 Leopold Henri Van Esbroeck, p. 36
[71] Van Esbroeck, p. 38.

Kraaijenbrink.[72] Under avsnittet ”Relevant International and Comparative Law” i Zolotukhin-domen nämns dessa rättsfall i sina relevanta delar. I en senare del av domen, under rubriken ”Harmonisation of the approach to be taken”, refererar Europadomstolen även till de resonemang som bl.a. EU-domstolen anfört för att låta ”act” snarare än ”offence” bestämma gärningens identitet.[73] Det ligger inte alltför långt bort att anta att de synsätt som EU-domstolen utvecklat i viss mån påverkat den nya tolkning av idem som Europadomstolen anammade i Zolotukhin-domen.

Att det finns en viss växelverkan mellan tolkningar som görs av Europadomstolen beträffande EKMR och av EU-domstolen beträffande unionsrätten kanske inte är ägnat att förvåna. Genom att grundläggande rättigheter sedan länge ansetts utgöra allmänna rättsprinciper inom unionsrätten har särskilt EU-domstolen haft anledning att ta hänsyn till den praxis som utvecklats av Europadomstolen.[74] I och med att rättighetsstadgan blivit rättsligt bindande blir kopplingen kanske ännu tydligare. Av artikel 6.3 FEU följer att de rättigheter såsom de garanteras av EKMR ska gälla som allmänna rättsprinciper inom unionsrätten. Vidare följer det av artikel 52.3 i rättighetsstadgan att i den mån stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av EKMR, ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Detta hindrar dock inte att rättighetsstadgan kan ge ett mer långtgående skydd.

Frågan är dock om referensen till EKMR i artikel 52.3 rättighetsstadgan även omfattar tilläggsprotokollen. I målet Åkerberg Fransson menade generaladvokaten att i vart fall beträffande ne bis in idemprincipen kunde artikel 52.3 i rättighetsstadgan inte anses omfatta sjunde tilläggsprotokollet, bland annat med hänvisning till att inte alla medlemsstater har ratificerat protokollet.[75] Ett sådant synsätt blandar dock ihop konventionsstaterna när de agerar som suveräna folkrättsliga parter till en traktat i form av EKMR och medlemsstaterna som åtagit sig att upprätthålla unionsrätten som egen rättsordning. Även utifrån ett folkrättsligt perspektiv måste utgångspunkten vara att på motsvarande sätt som staterna förfogat över sina åtaganden i förhållande till konventionen, kan de sägas ha accepterat de åtaganden som följer av de unionsrättsliga fördragen.

Av artikel 6.1 tredje stycket FEU följer att rättighetsstadgans bestämmelser ska tolkas ”med vederbörlig hänsyn till de förklaringar som det hänvisas till i stadgan, där källorna till dessa bestämmelser anges”. I förklaringen till artikel 52.3 i stadgan anges uttryckligen att ”Hänvisningen till Europakonventionen, gäller såväl konventionen som protokollen”. Vidare upptas en förteckning över motsvarande

[72] Mål C-367/05 Norma Kraaijenbrink, p. 26–27.
[73] Zolotukhin-domen, § 79.
[74] Jfr t.ex. målet Bonda ovan, där EU-domstolen tillämpade Engel-kriterierna. Se även Bernitz, Europarättens genomslag, s. 65 f.
[75] Förslag till avgörande i målet Åkerberg Fransson, p. 81–85.

rättigheter i EKMR och rättighetsstadgan, varvid artikel 50 i rättighetsstadgan anges motsvara artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet. I förklaringen till artikel 50 i stadgan återges lydelsen av bestämmelsen i tilläggsprotokollet in extenso. Från denna genomgång borde det stå klart att idem-bedömningen enligt rättighetsstadgans artikel 50 ska följa den som görs enligt artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet till EKMR.

3.5.2 Skattetillägg och skattebrott

Högsta domstolens bedömning av om det är fråga om samma gärning enligt artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet respektive artikel 50 i rättighetsstadgan i förhållande till skattetillägg och skattebrott är ganska okomplicerad. Domstolen konstaterar att prövningen ska göras utifrån de faktiska omständigheter som åberopas mot den skattskyldige, vilket innebär att det är fråga om ett lämnande av felaktiga uppgifter eller en underlåtenhet att lämna uppgifter i ett sammanhang som har betydelse för beskattningen.[76] Domstolen konstaterar att ”fastän förhållandena kan växla något mellan enskilda fall”, måste skattetillägg och ansvar för skattebrott avseende en och samma deklarationsuppgift basera sig på de konkreta handlingar som innebär att samma ”oriktiga uppgift” lämnas i skattebrottslagens och skatteförfarandelagens mening.[77] Gärningsidentitet föreligger således enligt både EKMR:s och rättighetsstadgans bestämmelser. Det nyss sagda innebär inte per automatik att artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet ska tillämpas, men det är en nödvändig förutsättning.

I fall som i det aktuella målet där rörelsen bedrivs i aktiebolag, eller då rörelsen på annat sätt bedrivs som juridisk person, kommer skattetillägget beträffande de lämnade oriktiga uppgifterna att tas ut av bolaget. Åtal för skattebrott avser dock *den* som på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller *annan*, jfr 2 § skattebrottslagen. Det är alltså bolagets företrädare, eller den som på annat sätt är ansvarig för skattedeklarationerna som kan dömas till ansvar för skattebrott.[78] Högsta domstolen konstaterar att eftersom det i målet inte föreligger identitet mellan den som träffas av skattetillägget (den juridiska personen) och den som blir åtalad för skattebrott (företrädaren), kan det inte bli fråga om att tillämpa reglerna i tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan.[79] Bedömningen förändras inte av att den åtalade också äger den juridiska personen, och detta gäller även enligt unionsrät-

[76] Juniavgörandet, p. 38.
[77] Juniavgörandet, p. 39.
[78] Jfr beträffande företagaransvar, Almgren och Leidhammar, Skattetillägg och Skattebrott,s 199 f.
[79] Juniavgörandet, p. 63.

ten, vilket enligt HD ”framgår så klart av förbudets ordalydelse, att frågan är acte claire […]”.[80]

Om däremot en fysisk person krävts på skattetillägg som normalt skulle ha påförts den juridiska personen, får förbudet mot dubbel lagföring enligt Högsta domstolen anses hindra åtal för skattebrott mot den fysiska personen, även om förfarandet varit civilrättsligt och oavsett om det rört sig om en rättegång eller annan form av förfarande.[81] Ett sådant krav mot den enskilde kan grundas på reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen samt 59 kap. 11 § samma lag (om ansvar för delägare i svenskt handelsbolag), enligt reglerna i 25 kap. aktiebolagslagen, enligt 11 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar eller 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag.[82] Högsta domstolen fann inte skäl till avvisning beträffande åtalspunkt 2, med hänvisning till att skattetilläggen tagits ut av PMP:s aktiebolag och inte av honom personligen.[83]

3.5.3 Skattetillägg och bokföringsbrott

Bedömningen blir mer komplicerad avseende frågan om påförande av skattetillägg avser samma gärning eller ”brott” som åtal för bokföringsbrott. Inledningsvis bör anmärkas att utfallet i det aktuella målet skulle kunna ha blivit detsamma, men avgjorts redan genom det faktum att rörelsen bedrevs i aktiebolag samt att skattetillägget beträffande den oriktiga uppgift som lämnats i bolagets deklarationer togs ut av bolaget. Som anmärkts ovan i avsnitt 3.5.2 Skattetillägg och skattebrottföreligger inte gärningsidentitet om skattetillägget och åtalet för skattebrott inte träffar en och samma person. På motsvarande sätt, och utan att ta ställning till frågan om påförande av skattetillägg och åtal för bokföringsbrott avsåg samma gärning enligt bestämmelserna om ne bis in idem i sjunde tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan, kunde HD ha konstaterat att skattetillägget beträffande de oriktiga uppgifterna i bolagets deklarationer och åtalet för bokföringsbrott (åtalspunkt 1) inte avsåg en och samma person, varför hinder för åtal inte förelåg.

Istället för att på ovan angivet sätt undvika frågan, gör HD en bedömning av om de omständigheter som ger upphov till påförande av skattetillägg beträffande rörelsen (här aktiebolaget) utgör samma ”brott” eller gärning som det som ligger till grund för åtalet avseende bokföringsbrott. Identitetsprövningen görs i förhållande till tilläggsprotokollets ne bis in idem-regel, och i förlängningen därmed även motsvarande regel i rättighetsstadgan. Det är med andra ord fråga om en direkt tillämpning av dessa bestämmelser och inte en konventionskonform eller unionsrättskonform tolkning av RB 30:9. Skillna-

[80] Ibid. Jfr beträffande konventionsrätten Zolotukhin-domen § 84, som kvalificerar bestämmelsen till att avse ”the same defendant”.
[81] Juniavgörandet, p. 66.
[82] Juniavgörandet, p. 64–65.
[83] Juniavgörandet, p. 73.

den är inte oväsentlig, vilket kommer att framgå nedan. Beträffande sambandet mellan de omständigheter som ligger till grund för påförande av skattetillägg och ett åtal för bokföringsbrott konstaterar Högsta domstolen att

> ”[e]tt bokföringsbrott kan på olika sätt ha samband med ett oriktigt uppgiftslämnande av betydelse för beskattningen. Att en affärshändelse i rörelsen inte bokförs på ett korrekt sätt kan sålunda öppna för att oriktigheten medvetet eller omedvetet kommer att föras över till skatteförfarandet.”[84]

Vidare kan enligt HD detta samband framstå som tydligare om ett grovt bokföringsbrott har konsumerat försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen. Detta samband till trots förutsätter lämnandet av oriktig uppgift i skatteförfarandet enligt HD ett tillkommande faktiskt moment ”som åtminstone *typiskt sett* ligger något senare i tiden, efter det att bokföringen för perioden avslutats [min kursiv.]”.[85] Handlingen eller underlåtenheten att inte korrekt bokföra affärshändelserna inträffar ytterligare en tid dessförinnan.[86] Med hänvisning till detta tidssamband, finner HD att

> ”[d]e konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott kan därför *normalt inte* med tillämpning av Europadomstolens praxis anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg [min kursiv.]”.[87]

Slutsatsen blir att ne bis in idem-principen enligt tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan *normalt inte* hindrar åtal för bokföringsbrott om skattetillägg påförts.[88]

Det bör betonas att utifrån de hänsyn vid bestämmande av gärningsidentitet som Europadomstolen lagt fast, ska *de konkreta* omständigheterna bedömas. Det är inte fråga om att ta hänsyn till legala kvalifikationer av vissa typfall eller klasser av gärningar och genomföra en jämförelse mer eller mindre på regelnivå (abstrakt regelkonkurrens).[89] Detta följer av att bedömningen har gått ifrån en jämförelse av vad som utgör ”samma brott” till att avse ”samma gärning”. Valet av kvalifikationer som ”typiskt sett” och ”normalt inte” i HD:s skäl får mot den bakgrunden ses som nödvändiga generaliseringar för att avgörandet som prejudikat ska kunna ge underrätterna behövlig vägledning. Detta intryck förstärks även av valet att överhuvudtaget gå in på frågan, när detta egentligen inte var nödvändigt för att nå ett slut i det aktuella målet. I ett mål rörande resning som meddelades drygt

[84] Juniavgörandet, p. 41.
[85] Juniavgörandet, p. 42.
[86] Ibid.
[87] Ibid. En jämförande hänvisning görs även till § 69 i Europadomstolens beslut i målet Carlberg mot Sverige, no. 9631/04, men HD noterar dock att detta avgörande föregick domen i Zolotukhin mot Ryssland.
[88] Juniavgörandet, p. 43.
[89] Jfr Ulväng, Brottslighetskonkurrens, s. 114 ff.

en månad efter juniavgörandet redogjorde Högsta domstolen kort för de överväganden som gjordes i sistnämnda mål beträffande hur omständigheter som utgör bokföringsbrott förhåller sig till de omständigheter som ligger till grund för skattetillägg. Enligt HD föreligger s*om huvudregel och med tillämpning av Europadomstolens praxis* inte gärningsidentitet.[90] Förhållandena i resningsmålet motiverade inte avsteg från huvudregeln.[91]

Det sagda betyder dock inte att det alltid måste bli fråga om att följa den ”huvudregel” som HD uppställt när skattetillägg påförts och fråga uppkommer om detta utgör hinder för åtal avseende bokföringsbrott. Det är vid den bedömningen helt avgörande att ta ställning till den faktiska gärningsbeskrivning som ligger till grund för åtalet. Antag till exempel att en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet i enskild firma hos Skatteverket har begärt kortare redovisningsperiod för mervärdesskatt än kalenderkvartal eller kalendermånad, jfr 26 kap. 13 § st. 1 p. 1 skatteförfarandelagen. I så fall ska mervärdesskattedeklarationen ha inkommit antingen den 12:e (17:e i januari och augusti) i den andra månaden efter redovisningsperioden, eller den 26:e i månaden efter redovisningsperioden.[92] En affärshändelse som inte avser kontant in- eller utbetalning ska normalt bokföras så snart det kan ske, jfr 5 kap 2 § 1 st. bokföringslagen. Affärshändelserna får dock enligt bestämmelsens andra stycke och enligt utvecklad praxis bokföras senast vid utgången av påföljande månad.[93]

I exemplet medför detta att en affärshändelse i exempelvis april ska bokföras senast vid utgången av maj månad. Mervärdesskattedeklarationen ska antingen inlämnas den 26 maj eller den 12 juni. Om det påstådda bokföringsbrottet skulle bestå i en underlåtelse att bokföra en affärshändelse eller om en oriktig uppgift införs i bokföringen i samband med att mervärdesskattedeklarationen upprättas, framstår det som om den av HD uppställda huvudregeln inte kan vara tillämplig. Enligt den bedömning av gärningens identitet som ska göras enligt både artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet och artikel 50 i rättighetsstadgan är det ju — återigen — de faktiska omständigheterna som ska bedömas och här föreligger ett nära tidssamband.

Den av Högsta domstolen uppställda huvudregeln utesluter inte att avsteg görs för situationer liknande det som exemplet illustrerar.

[90] Mål nr Ö 1526-13 (”juliavgörandet”), p. 6. Eftersom det var fråga om ett processhinder som högre rätt haft att betrakta självmant och inte fråga om rättstillämpning avseende saken som uppenbart stridit mot lag, borde snarare RB 59:1 p. 1 ha tillämpats (analogt) istället för RB 58:2. Se om detta nedan.

[91] Juliavgörandet, p. 7.

[92] I fall då den skattskyldige enligt 13 § begärt kalendermånad som redovisningsperiod, ska mervärdesskattedeklaration enligt 26 kap. 27 § lämnas enligt uppställningen i 25 § i samma kapitel, dvs. normalt den 12:e den andra månaden efter redovisningsperioden. Om den skattskyldige begär det, ska istället enligt 28 § samma kapitel, mervärdesskattedeklarationen lämnas enligt uppställningen i kapitlets 30 §, dvs. den 26:e (27:e i december) månaden efter redovisningsperioden.

[93] Se Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 3 uppl. s. 146.

Samtidigt går det att av andra skäl ifrågasätta ändamålsenligheten i den huvudregel som uppställts. HD har ”tillämpat Europadomstolens hittillsvarande praxis” för att nå slutsatsen beträffande vad som ”typiskt sett” utgör gärningsidentitet ifråga om åtal för bokföringsbrott.[94] Även om det inte framgår tydligt, verkar det vara fråga om en direkt tillämpning av ne bis in idem-principen enligt rättighetsstadgan och tilläggsprotokollet som svensk lag (får det förmodas), tolkade i ljuset av Europadomstolens praxis.[95]

Frågan är dock i så fall om en direkt tillämpning av rättighetsstadgans och tilläggsprotokollets bestämmelser är den mest ändamålsenliga lösningen. Detta sätt att ge unionsrätten och konventionsrätten genomslag innebär, även om det inte framgår uttryckligen av HD:s skäl, att någon form av normkonflikt förutsätts föreligga mellan å ena sidan RB 30:9 och å andra sidan de här relevanta unionsrättsliga och konventionsrättsliga bestämmelserna. En direkt tillämpning av de senare innebär således att den förra bestämmelsen sätts åt sidan och inte tillämpas. I det här fallet är det närmast fråga om att substituera den nationella regeln genom den direkta tillämpningen av de konventions- och unionsrättsliga bestämmelserna om förbud mot dubbel lagföring. Ett annat och mindre ingripande sätt att möta både konventionens och unionsrättens krav vore genom en konventions- och unionsrättskonform tolkning av RB 30:9.

I förhållande till unionsrätten är detta också det primära tillvägagångssättet för att undvika normkonflikter.[96] Även om den först och främst utvecklades i syfte att ge direktiv genomslag i nationell rätt, är principen om unionskonform tolkning vedertagen sedan länge och gäller även i förhållande till bestämmelser i fördragen, allmänna rättsprinciper och andra unionsrättsliga rättsakter än direktiv.[97] Enligt fast rättspraxis från EU-domstolen ankommer det på den nationella domstolen att ”i så stor utsträckning som möjligt” tolka den nationella lag som ska tillämpas i överensstämmelse med unionsrättens krav.[98] Det finns självfallet gränser för hur långt tolkningen kan utsträckas. I den mån nationella tolkningsregler eller tolkningsprinciper medger en tolkning av en nationell bestämmelse som i och för sig inte är

[94] Juniavgörandet, p. 42. Jfr även juliavgörandet, p. 6.
[95] Jfr juniavgörandet, p. 43.
[96] Wyat & Dashwood, a.a. s. 241, Betlem, The Doctrine of Consistent Interpretation — Managing Legal Uncertainty, OJLS (2002) 22 (3) 397–418, s. 399.
[97] I förhållande till direktiv kallas principen inte sällan för indirekt effekt, eller Von Colson-principen, jfr mål 14/83 Von Colson och Kamann p. 23. Se även mål C-106/89 Marleasing p. 8, samt förenade målen C-397-403/01 Pfeiffer m.fl. p. 113. Beträffande skyldigheten att genomföra unionsrättskonform tolkning i förhållande till fördragsbestämmelser, se t.ex. mål C-262/97 Engelbrecht p. 39–40 samt mål C-287/05 Hendrix p. 57 (även i det senare målet fråga om tolkning i förhållande till bestämmelse i förordning). Se även Tridimas, The General Principles of EU Law, 2 uppl., s. 29–31, Lenaerts och Gutiérrez-Fons, The Consitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law, CML Rev. 47: 1629–1669 (2010) s. 1636 ff. Särskilda hänsyn måste tas då principen ska tillämpas i förhållande till direktiv.
[98] Marleasing, p. 8; Engelbrecht, p. 39.

gängse eller t.o.m. skulle stå i strid med ett förarbetsuttalande, ska en sådan tolkning likväl göras om det innebär att kravet från den i sammanhanget relevanta unionsrättsliga bestämmelsen uppfylls.[99]

På motsvarande sätt förhåller det sig till möjliga konflikter med EKMR. Som kommer att framgå i nästa avsnitt, bör dessa i första hand lösas genom fördragskonform tolkning.[100] Detta skulle innebära att en extensiv och teleologisk tolkning av RB 30:9 i syfte att tillmötesgå tilläggsprotokollets och rättighetsstadgans krav vore att föredra. Helt främmande bör inte en sådan lösning vara, givet hur Högsta domstolen valde att se på frågan om lis pendens (se avsnitt 3.6 nedan). Att gå vägen via fördragskonform tolkning i syfte att undvika en konflikt med EKMR innebär dock att de kriterier eller den formel för gärningsidentitet som uppställts i Europadomstolens praxis inte utan vidare kan tillämpas. De ändamål som uppbär RB 30:9 måste också beaktas. Ett väsentligt ändamål framkommer vid en jämförelse mellan RB 30:9 och RB 58:3 om resning till men för den tilltalade. Som Welamson framhåller måste rättskraftens preklusionsverkan enligt RB 30:9 harmoniera med tillämpningsområdet för RB 58:3.[101] I annat fall finns risk för att de krav för ny prövning som resningsförutsättningarna innebär åsidosätts. Ursäktsrekvisitet[102] enligt RB 58:3 st. 2 korresponderar mot syftet bakom RB 30:9 att åklagaren ska ha incitament att omsorgsfullt driva utredningen så att domstolen underställs ett fullständigt och tillförlitligt material.[103] Detta incitament uttrycker även processekonomiska hänsyn.[104]

Om nu artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet respektive artikel 50 i rättighetsstadgan innebär att de omständigheter som kan medföra att skattetillägg påförs ska anses omfatta samma gärning som ett åtal avseende skattebrott, innebär detta i praktiken att någon form av samordning krävs mellan Skatteverket och åklagare, både enligt nu gällande och framtida regelverk. Skattetillägg kan inte rutinmässigt påföras utan någon bedömning av huruvida gärningen också uppfyller förutsättningarna för åtal, jfr RB 20:6. Redan med en *direkt* tillämpning av kriterierna för gärningsidentitet enligt tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan följer alltså ett imperativ till nogsam utredning av omständigheterna i förhållande till förutsättningarna att väcka åtal på ett sätt som inte gällde tidigare. Dessa hänsyn gör sig ännu starkare gällande om RB 30:9 ska tolkas och tillämpas konventionskonformt.

[99] Se härom, Prechal, Directives in EC Law, 2 uppl., s. 193 ff, särskilt s. 199. Om tolkning i strid mot förarbetsuttalanden, se mål C- 371/02 Björnekulla p. 13.
[100] Jfr Konstitutionsutskottets uttalande i samband med inkorporeringen av EKMR, bet. 1993/94:KU24 s. 19.
[101] Welamson, Om brottmålsdomens rättskraft, s. 135 ff.
[102] Dvs. att (normalt) åklagaren ska kunna göra sannolikt att hon inte kunnat åberopa omständigheten eller beviset som inte tidigare förebringats, eller på annat sätt haft giltig ursäkt för en sådan underlåtelse.
[103] Welamson, a.a. s. 144.
[104] Welamson, a.a. s. 54 f.

Som antytts ovan följer en bedömning av gärningsidentitet enligt RB 30:9 inte nödvändigtvis de kriterier som gäller enligt tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan och det fokus som dessa lägger på tids- och rumsmässig överensstämmelse.[105] Ska hänsyn tas till de omständigheter som åklagaren *borde* ha kunnat åberopa i den första processen, kommer rättskraften hos ett avgörande att kunna prekludera mer än vad som faktiskt åberopats i målet. I ett mål avseende skattebrott där de oriktiga uppgifterna avser affärshändelser som inte heller bokförts, borde med hänsyn till ursäktsrekvisitet i RB 58:3 st. 2 det vara fråga om samma gärning om åtal senare väcks för bokföringsbrott, i vart fall för de redovisningsperioder som åtalet avseende skattebrott avsåg.[106] Med andra ord borde det åligga åklagaren att utreda även huruvida omständigheter som kan utgöra bokföringsbrott föreligger och åberopa dessa omständigheter, med risk för att ett senare åtal avseende bokföringsbrott annars kommer att avvisas.

Det ovan skisserade scenariot utgör knappast något praktiskt problem, om gärningsbeskrivningen i den första processen ger domstolen möjlighet att döma både för skattebrott och bokföringsbrott och omständigheterna är utredda och åtal väckt i ett sammanhang. Det visar dock på en bristande parallellitet mellan vilka effekter påförande av skattetillägg tillåts få i förhållande till åtal för bokföringsbrott, jämfört med hur en dom avseende skattebrott i rättskraftshänseende borde bedömas i förhållande till ett senare åtal för bokföringsbrott, givet att påförande av skattetillägg hindrar åtal för skattebrott. Med en *direkt* tillämpning av de unions- och konventionsrättsliga bestämmelserna som HD har valt, blir alltså skyddet sämre än om en unionsrätts- eller konventionsrättskonform tolkning och tillämpning av RB 30:9 hade valts, utan att några starka ändamålsskäl skulle tala för den valda lösningen. Detta gäller särskilt som lösningen riskerar att medföra disharmonier i förhållande till hur gärningsidentitet bestäms i andra fall.

3.6 Lis pendens

Vare sig tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan innehåller någon uttrycklig bestämmelse rörande lis pendens. För att skyddet mot dubbel lagföring ska komma ifråga, måste gärningen ha prövats ”slutligt” (tilläggsprotokollet) genom ”lagakraftvunnen brottmålsdom” (rättighetsstadgan).[107]

Avsaknaden av en uttrycklig lis pendens-bestämmelse i EKMR skulle kunna innebära att praxis från Europadomstolen inte hindrar parallella förfaranden avseende samma gärning ("brott"). HD kons-

[105] Beträffande tids- och platsangivelsers begränsade betydelse vid bestämning av gärningsidentitet vid tillgreppsbrott, se t.ex. NJA 1966 s. 12, NJA 1966 s. 340 samt NJA 1980 s. 686 (stöld och häleri).
[106] Jfr NJA 1984 s. 520. Här förutsätts att den bokföringsskyldige och den ansvarige för lämnande av (mervärdes)skattedeklarationer är en och samma fysiska person.
[107] Jfr juniavgörandet, p. 67.

taterar emellertid att Europadomstolens praxis inte är entydig, och att tilläggsprotokollets bestämmelse tillämpats även i fall då något slutligt avgörande inte förelegat.[108] Som exempel på fall där parallella förfaranden tillåtits nämns målet Nilsson mot Sverige.[109] En hänvisning till beslutet i Nilsson-målet fanns även i NJA 2010 s. 168 I och II, där beslutet dock togs som ett exempel på fall där ett brott kan föranleda olika myndigheter och domstolar att påföra olika sanktioner i skilda förfaranden, utan hinder av förbudet mot dubbel lagföring i tilläggsprotokollet.[110] Referenserna är intressanta och förtjänar att kort kommenteras. Nilsson mot Sverige avsåg körkortsåterkallelse på grund av grovt rattfylleri och olovlig körning. Länsstyrelsen[111] hade meddelat körkortshavaren att den övervägde körkortsåterkallelse, men var förhindrad att fatta beslut då ingen lagakraftvunnen dom ännu förelåg i brottmålet. Efter att tingsrättens dom inte överklagats och vunnit laga kraft, fattade länsstyrelsen efter ytterligare kommunicering i ärendet beslut om att återkalla körkortet.

Europadomstolen fann att körkortsåterkallelse, även om det enligt svenskt rätt utgjorde en administrativ åtgärd, ändå angick en ”straffrättslig fråga” i den mening som avses i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet. Skälet var att körkortsåterkallelsen var en direkt och förutsebar konsekvens av domen avseende grovt rattfylleri och olovlig körning. Vidare innebar körkortsåterkallelsen enligt Europadomstolen inte ett andra förfarande i den mening som avses i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet, eftersom det förelåg ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan de båda förfarandena.[112]

Det må vara så som HD uttalar, att Europadomstolens praxis inte är entydig ifråga om tilläggsprotokollets ne bis in idem-bestämmelse tillåter parallella förfaranden. Ser man dock till de fall där frågan varit uppe till bedömning, verkar ett gemensamt drag vara att det andra förfarandet inte utgör en självständig prövning av omständigheterna i förhållande till det första förfarandet.[113] I vart fall beträffande körkortsåterkallelse är denna åtgärd enligt svensk rätt ett av få exempel på när domen i ett brottmål har s.k. interprocessuell rättskraft eller prejudiciell verkan.[114] Enligt 5 kap. 3 § körkortslagen ska körkort återkallas om körkortshavaren gjort sig skyldig till någon av de i paragrafen uppräknade brotten (och ingen av undantagsbestämmelserna ska tillämpas). Det är alltså inte fråga om en andra självständig prövning av ansvarsfrågan, utan den lagakraftvunna brottmålsdomen ligger till grund för åtgärden att återkalla körkorten. Detta bör hållas i åtanke

[108] Juniavgörandet, p. 68.
[109] Nilsson mot Sverige, no. 73661/01.
[110] NJA 2010 s. 168 I och II p. 20–23.
[111] Numera fattar Trafikverket beslut, se 7 kap. 2 § körkortslagen.
[112] Beslutet i Nilsson mot Sverige, se även NJA 2010 s. 168 I och II p. 22.
[113] Philps mot UK, no. 41087/98 § 34, Maszni mot Rumänien (nr 59892/00, 21/12/2006) § 68. Undantaget är möjligen beslutet i R.T mot Schweiz, no. 31982/96 i vilket de här relevanta frågeställningarna inte närmare behandlades.
[114] Se Fitger m.fl., Rättegångsbalken, supplement 74 (april 2013) 30:32 a.

då slutsatser ska dras från Europadomstolens praxis, och särskilt Nilsson-målet, beträffande frågan om parallella förfaranden är tillåtna eller vad som kan räknas som ett andra förfarande enligt tilläggsprotokollets ne bis in idem-bestämmelse.[115]

Om konventionens och rättighetsstadgans krav ska uppfyllas av nationell rätt med minsta möjliga marginal, vore det alltså möjligt att tillåta ett åtal för exempelvis skattebrott så länge som motsvarande omständigheter inom ramen för ett förfarande om skattetillägg inte slutgiltigt avgjorts. En sådan ordning skulle dock inte vara särskilt processekonomisk. I samma ögonblick som en dom eller ett beslut om påförande av skattetillägg vinner laga kraft, skulle den domstol som handlade brottmålet bli tvungen att ex officio ta ställning till frågan om processhinder uppkommit och avvisa åtalet. Det omvända skulle förstås också gälla.

Mot den bakgrunden är det välkommet att Högsta domstolen inte stannar vid en tillräcklig men minimal uppfyllelse av konventionens och rättighetsstadgans krav, utan även tagit systematiska hänsyn till förhållandet mellan lis pendens och rättskraftsinstitutet enligt RB 30:9.[116] Förbudet mot dubbel lagföring ska tillämpas *som svensk lag* i linje med grunderna för RB 45:1 st. 3.[117] Eftersom det är fråga om processhinder beträffande rättegång i brottmål borde likaväl en extensiv och teleologisk tolkning och tillämpning av RB 45:1 st. 3 kunna komma ifråga.

För att lis pendens ska föreligga beträffande nytt åtal avseende samma gärning enligt RB 45:1 st. 3 krävs att den tilltalade redan står under åtal, dvs. att brottmålet redan är anhängiggjort. Ett motsvarande krav på förekomsten av ett ”anhängiggjort mål” måste även uppställas för att ett pågående förfarande rörande skattetillägg ska utgöra hinder för åtal avseende samma omständigheter. För att bestämma från vilken tidpunkt åtal inte är möjligt p.g.a. lis pendens, måste det fastställas när förfarandet om skattetillägg anses ”anhängiggjort”. Denna tidpunkt föreligger enligt HD då Skatteverket fattat beslut om att påföra skattetillägg.[118] Fördelen med den valda tidpunkten är att det tydligt framgår när åtal för skattebrott avseende samma oriktigt lämnade uppgift inte längre är möjligt. Eftersom EKMR inte uppställer någon lis pendens-bestämmelse, kan det tyckas som om den valda tidpunkten är så god som någon. Om nu grunderna för RB 45:1 st. 3 ska vara vägledande för hur frågan om lis pendens ska bedömas i förhållande till förfaranden om skattetillägg, borde det dock inte vara själva beslutet i sig som medför att hinder för åtal föreligger. Beslutet att påföra skattetillägg måste ju i någon mening föregås av ett förfarande som innebär att den skattskyldige blir föremål för en prövning.

[115] Se härom Palm, Europakonventionen och skattetillägg, ERT nr 1/2011 15–26, s. 23 f.
[116] Juniavgörandet, p. 69–70.
[117] Juniavgörandet, p. 70.
[118] Juniavgörandet, p. 71.

En förutsättning för att skattetillägg ska kunna påföras är att en oriktig uppgift lämnats på något annat sätt än muntligen. Detta innebär utom ifråga om svar på frågor från Skatteverket, ifråga om revision, eller i fall där omprövning har begärts, att det är i samband med inlämningen av deklarationen som även den oriktiga uppgiften lämnas. Detta blir då den tidigaste tidpunkten vid vilken förfarandet kan anses ha inletts.[119] Om ett inlett förfarande ska innebära hinder för åtal, i linje med rättegångsbalkens reglering av lis pendens, innebär detta att redan själva inlämnandet av deklarationen skulle kunna hindra åtal för skattebrott avseende de oriktiga uppgifterna. Detta framstår dock som en mindre lyckad ordning. Vid jämförelse med rättegångsbalkens bestämmelser innebär ju inte varje utredningsåtgärd som föregår åtal att regeln om lis pendens kan aktualiseras.

Beslut rörande mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, punktskatter m.m. fattas i enlighet med deklarationen om den inlämnats i rätt tid och på rätt sätt, jfr skatteförfarandelagen 53 kap. 2 §. Beträffande slutlig skatt ska beslut härom fattas på grundval av uppgifter i inlämnad inkomstdeklaration, kontrolluppgifter ”och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll”, jfr skatteförfarandelagen 56 kap. 2 §. Såvida inga uppseendeväckande avdrag eller dylikt har gjorts, omfattar kontrollen endast att deklarationen har undertecknats.[120] Momenten av granskning eller förfarande i samband med att en deklaration lämnas in framstår närmast som formella. Starttidpunkten för en reell granskning eller förfarande beträffande skattetillägg borde kunna anses ligga senare än vid inlämningstillfället för deklarationen, men innan ett beslut att påföra skattetillägg har fattats eller skulle kunna ha fattats. Detta förutsätter dock att en sådan tidpunkt klart går att särskilja från tidpunkten då ett beslut om att påföra skattetillägg har fattats.

3.7 Klart stöd eller tillräckligt stöd?

Även om domen i Åkerberg Fransson innebär att åtal för skattebrott inte är möjligt om skattetillägg påförts för väsentligen samma oriktiga uppgifter rörande mervärdesskatt, är det inte självklart att motsvarande bedömning ska göras i förhållande till skatter och avgifter som faller utanför unionsrättens tillämpningsområde. I förhållande till dessa kan dock en tillämpning av tilläggsprotokollets ne bis in idem-bestämmelse ge motsvarande resultat. I NJA 2010 s. 168 I och II fann HD att vare sig artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet eller Europadomstolens praxis gav något *klart stöd* för att ”det svenska systemet” med skattetillägg och skattebrott *inte* skulle vara konventionsenligt.[121]

I målet som var uppe för bedömning i juni 2013 ställdes därför HD inför frågan om tidigare ställningstagande skulle upprätthållas eller

[119] Tack (rätteligen) till professor Torbjörn Andersson för detta påpekande.
[120] Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen 2 uppl. s. 53.
[121] NJA 2010 s. 168 I och II p. 33.

om en annan bedömning var påkallad. En därmed sammanhängande och kanske i visst avseende ännu viktigare principiell fråga är om det går att behålla synsättet att ”det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott” endast ska underkännas om det finns *klart stöd* för detta i konventionen.[122] Det är alltså inte endast fråga om att bedöma *om* en konflikt föreligger mellan en bestämmelse i nationell rätt och konventionsrätten, utan även utifrån den ställning som EKMR har (eller ska anses ha) i svensk rätt bestämma *hur* konflikten ska uppfattas och lösas. Högsta domstolen upprepar det synsätt som kommit till explicit uttryck i vart fall sedan 2010 års fall,[123] nämligen att konventionen i rättstillämpningen kan få betydelse på två olika sätt.[124]

Det kan å ena sidan vara fråga om att i ett *enskilt fall* tillämpa EKMR. Det är då fråga om att i ett mål vid svensk domstol bedöma om staten har respekterat den enskildes rättigheter, varvid konventionen främst får betydelse och blir direkt tillämplig som svensk lag.[125] Vid tolkningen av konventionens bestämmelser i det enskilda fallet gäller inget krav på klart stöd.[126] I ett sådant fall ska EKMR som svensk lag tolkas och (direkt) tillämpas som andra lagar,[127] varvid det kan bli fråga om att frångå uttalanden om en lagregels innebörd som gjorts i förarbeten eller rättspraxis när detta krävs av den konventionstolkning som uttrycks i Europadomstolens praxis.[128]

Det kan å andra sidan bli fråga om att ta ställning till huruvida svensk lagstiftning är förenlig med konventionen som folkrättsligt instrument.[129] Precis som i 2010 års fall fann HD i juniavgörandet att denna aspekt av relationen mellan svensk rätt och EKMR gjorde sig gällande. Det var med andra ord fråga om att bedöma förenligheten av de i målet aktuella bestämmelserna med EKMR som folkrättslig traktat.[130] I NJA 2010 s. 168 I och II framhöll HD beträffande ”mer allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen”, att det i enlighet med uttalandena i förarbetena till inkorporeringslagen i första hand ankommer på lagstiftaren att tillse att den svenska rätten överensstämmer med konventionen. För att underkänna en gällande ordning enligt svensk rätt, krävs klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.[131] Samma sätt att ka-

[122] Juniavgörandet, p. 51.
[123] NJA 2010 s.168 I och II p. 31–32. Detta synsätt kan i sin tur närmast ses som en tolkning av uttalanden *i förarbetena* till inkorporeringslagen. Kravet på klart stöd har dock förekommit tidigare i praxis, se t.ex. NJA 2000 s. 622 och NJA 2004 s. 840 I och II.
[124] Juniavgörandet, p. 51 med hänvisning till NJA 2012 s. 1038 I p. 13–16.
[125] Se NJA 2012 s. 1038 I p. 15.
[126] Juniavgörandet, p. 52. Se även Victor, Svenska domstolars hantering av Europakonventionen, SvJT 2013 s. 341–396, s. 358.
[127] Juniavgörandet, p. 52.
[128] NJA 2010 s. 168 I och II p. 31
[129] Juniavgörandet, p. 54. Se även NJA 2012 s. 1038 I p 14.
[130] Juniavgörandet, p. 54; jfr även p. 56.
[131] NJA 2010 s. 168 I och II p. 32.

raktärisera frågan, dvs. utifrån vad som krävs för ”underkännande av en intern ordning” förekommer i ett avgörande från 2012.[132]

Innan vi går in på frågan i vilken utsträckning juniavgörandet innebär en modifikation av sättet att betrakta konflikter mellan konventionsrätten och interna bestämmelser, finns det skäl att stanna upp och fråga sig vilka indirekta antaganden som görs med det synsätt som HD anlagt och utvecklat i hittillsvarande praxis.

Hur ska uppdelningen mellan å ena sidan tillämpningen av EKMR i enskilda fall och å andra sidan ”allmänna frågor om svensk lagstiftnings förenlighet med konventionen” uppfattas? I rättstillämpningen är det ju i någon mening alltid fråga om att tolka och tillämpa bestämmelser i enskilda fall. Nyckeln till att förstå vari distinktionen ligger fås av de återkommande uttrycken ”intern ordning” respektive ”det svenska systemet”. Att en ”ordning” eller ett ”system” riskerar att underkännas på grund av en konflikt med EKMR är då inte endast fråga om att i en enskild tillämpningssituation ställas inför problemet att tolkningen och tillämpningen av en konventionsrättslig bestämmelse går på tvärs med den etablerade tolkningen och tillämpningen av en specifik intern (svensk) bestämmelse. Genom att klä konflikten i termer av ”system” och ”ordning” markeras att ett åsidosättande av den svenska bestämmelsen i det enskilda fallet även får konsekvenser långt utanför detta fall. Effekterna av en viss tolkning och tillämpning och frekvensen med vilket liknande omständigheter uppträder blir därmed avgörande för om det kan bli fråga om att ”underkänna” en ordning eller ett system.[133] Detta är egentligen inte så konstigt som det kan tyckas låta.[134] Det går kanske att ha viss sympati för en sådan hållning eftersom den är pragmatisk. Om påförande av skattetillägg och efterföljande åtal för skattebrott vore lika ovanligt förekommande som exempelvis vissa predikande pastorer,[135] skulle det knappast vara systemhotande att vara mindre återhållsam i tolkningen av den i sammanhanget relevanta konventionsbestämmelsen rörande ne bis in idem.[136]

Ett annat möjligt sätt att förstå den av HD uppställda distinktionen mellan ett enskilt fall och en ordning eller ett system är att konflikten anses föreligga på ett abstrakt plan, även om den utlöses eller manifesteras i det enskilda fallet. Det anses då vara fråga om en norm- eller regelkollision som föreligger oberoende av de konkreta omständig-

[132] NJA 2012 s. 1038 I p. 14.
[133] Jfr Victor, a.a. s. 363 f., som fäster avseende vid de praktiska konsekvensernas betydelse för möjligheten att åstadkomma en ändrad rättstillämpning respektive av att finna det ”svenska systemet” (med skattetillägg) konventionsstridigt.
[134] Jfr med etablering av sedvanerätt inom folkrätten. Se härom t.ex. Sevastik, Informell modifikation av traktater till följd av ny sedvanerätt och praxis, s. 122 ff; Thirlway, The Sources of International Law, i International Law, 3rd ed., M. D. Evans (ed.), s. 102 ff.
[135] NJA 2005 s. 805.
[136] Om nu kravet på klart stöd ska ses som en ”tolkningsregel”, vilket inte är alldeles klart.

heterna i det enskilda fallet. Vid tolkningen av bestämmelserna skulle de då ha sina respektive betydelseområden, vilka skulle vara sådana att reglerna inte utan konflikt eller motsägelser samtidigt kunde tillämpas. I sådana fall föreligger ett krav på klart stöd i förhållande till EKMR eller Europadomstolens praxis då konventionens bestämmelser tolkas och tillämpas, *om detta innebär ett underkännande av en gällande ordning,* i bemärkelsen en abstrakt normkonflikt.

Den av HD uppställda distinktionen mellan enskilda fall och underkännande av en svensk ordning innehåller möjligen inslag av båda de ovan nämnda alternativen och uttrycker även kanske ytterligare andra utgångspunkter.[137] Ett underkännande av ett system eller ordning kan även uppfattas som innefattande en konflikt med en uppsättning regler på ett sådant sätt att deras inbördes etablerade relation kraftigt förändras. Om detta är de möjliga konsekvenserna av en tolkning av EKMR eller Europadomstolens praxis, aktualiseras kravet på klart stöd för en sådan tolkning. Ett problem i sammanhanget är att vad som ska förstås som ”ordning” är aningen otydligt i konturerna. Att en viss tolkning och tillämpning av tilläggsprotokollets ne bis in idem-bestämmelse skulle kunna medföra att den hitintills utövade rättsliga *praktiken* med påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott måste förändras står klart. Men detta betyder inte att skattetillägg inte kan påföras, eller att åtal för skattebrott inte längre är möjligt. Det är den förutsatta kombinationen som inte längre skulle vara möjlig. På så sätt blir det fråga om att förändra den hitintills rådande rättsliga praktiken, och det kan visserligen karaktäriseras som ett ”underkännande av det svenska systemet”. Men är det verkligen här ens fråga om en kvarvarande normkonflikt efter att alla möjliga åtgärder att tolka de svenska bestämmelserna konventionskonformt uttömts? Knappast. I 2010 års fall går det inte att finna ens ett försök av HD-majoriteten att tolka de relevanta bestämmelserna konventionskonformt.[138] Detta är heller inte att förvåna, eftersom frågan redan från början kom att handla om huruvida ”den svenska ordningen” kunde underkännas. Abstraktionen med följd att konflikten lyfts till systemnivå istället för tillåtas vara en tolknings- och tillämpningsfråga i det enskilda, konkreta fallet medför att en försiktighetsregel som kravet på klart stöd kan uppställas och verka återhållande på tolkningen av konventionsbestämmelsen.

Utfallet *kunde* ha blivit ett annat om konflikten konkretiserats. Vad som kan uppställa hinder för åtal avseende skattebrott är regeln om

[137] I uppdelningen mellan enskilt fall och system/ordning går det att skönja en viss parallellitet med straffrättens konkurrenslära, närmare bestämt synsättet som möjliggör en distinktion mellan regelkonkurrens och gärningskonkurrens. Jfr Ulväng, a.a. s. 114 ff.

[138] Jfr NJA 2004 s. 840 samt även justitierådet Victors särskilda yttrande. I både Högsta domstolens skäl och i yttrandet diskuteras RB 30:9, dvs. det fanns ett visst mått av konkretion både i resonemanget och vad konflikten bestod i. Slutsatsen blev dock att bestämmelsen endast var tillämplig avseende domar i brottmål utan någon ansats till konventionskonform tolkning.

brottmålsdomars rättskraft i RB 30:9. Föreligger en lagkonflikt med konventionen är det väl primärt i förhållande till denna regel, och skälet skulle vara att *regelns preklusionsverkan inte bedöms vara tillräckligt vid*. Enligt gängse tolkning och tillämpning av bestämmelsen kan endast brottmålsdomar avseende samma gärning utgöra processhinder, varför ett avgörande om skattetillägg i ett administrativt förfarande överhuvudtaget inte omfattas av regeln. En analog tillämpning eller extensiv tolkning av bestämmelsen till att omfatta dessa situationer skulle dock inte vara omöjlig, eftersom detta skulle ligga väl i linje med bestämmelsens ändamål och inte vara oförenlig med dess lydelse. Återigen, visst skulle konsekvenserna av en sådan tolkning och tillämpning sträcka sig bortanför det enskilda fallet och innebära att den *praktik* som förutsatts i både lagförarbeten och lagstiftning[139] i vissa avseenden inte längre skulle kunna fortgå som tidigare. Samtidigt är det här inte fråga om att underkänna *regler*, utan om att förändra tolkningen och tillämpningen av en viss bestämmelse i ett konkret fall.[140] Det är inte heller fråga om att låta bedömningen av rättsfrågan bli formellt och prejudicellt bindande för hur rättsfrågan ska bedömas i andra liknande fall. Självfallet kan en förändring i synen på hur rättsfrågan ska bedömas få följdkonsekvenser i form av en förändrad tolkning av, och relation till andra regler eller att relationen mellan dessa andra regler sinsemellan förändras. Problemet är alltså inte *primärt* att ett krav på klart stöd ställs upp, eller ens att effekterna av olika möjliga tolknings- och tillämpningsalternativ beaktas vid en konventionskonform tolkning. Det problematiska är att konflikten inte konkretiseras. Att låta frågeställningen ta sig uttryck i termer av konventionsförenligheten hos ”det svenska systemet” riskerar att klinga mer av policyövervägande än rättslig praktik, och duckar för de rättsliga utmaningar men också möjligheter som en mer precis karaktärisering av konflikten skulle kunna synliggöra.

Vi kan nu återkomma till frågan om det hitintills rådande synsättet på hur förhållandet mellan EKMR och svensk rätt upprätthålls i avgörandet från juni 2013. Tydligt är att HD håller fast vid tudelningen mellan tillämpning i enskilda fall och situationer då det är fråga om en konflikt mellan svensk lag och konventionen. Även om referenserna till ”ordning” och ”system” inte saknas, har de fått en betydligt mer tillbakadragen plats. Detta betyder dock inte att synsättet i grunden har förändrats. Enligt HD kan det i ett enskilt fall där EKMR ska tolkas och tillämpas som svensk lag uppkomma en lagkonflikt trots försök till konventionskonform tolkning eller p.g.a. att konventionen som svensk lag inte kunnat ges företräde.[141] I dylika situationer kan

[139] Här avses främst bestämmelserna om samordning av sanktionerna.

[140] Jfr Bull, Lagprövningens många ansikten i Festskrift till Johan Hirschfeldt, s. 88, som noterar att det (åtminstone) i förhållande till lagprövning enligt RF 11:14 inte är fråga om att underkänna en regel, utan fråga om underlåten tillämpning.

[141] Vad som avses verkar vara fall då konflikten föreligger med lagbestämmelser på samma normhierarkiska nivå som EKMR i egenskap av lag, och de förra trätt ikraft

inte den svenska lagen ”underkännas” med stöd av konventionen som svensk lag.[142] Istället ska förenligheten med EKMR i första hand prövas mot konventionen som folkrättslig traktat.[143]

I punkt 55 i skälen räknas ett antal faktorer upp som har betydelse för ”vilket krav på klarhet som är motiverat” när frågan är om svensk lag ska kunna underkännas med stöd av EKMR och Europadomstolens praxis. Hur viktig den ifrågavarande rättigheten är, vilken slags lagstiftning det rör sig om och de rättsliga och praktiska konsekvenserna måste enligt HD vägas in liksom om lagstiftaren haft möjlighet att anpassa det svenska rättsläget till de krav konventionsrätten uppställer. Krävs följdändringar p.g.a. att en lag ”underkänns”, talar också detta enligt HD för att lagstiftaren i mindre klara fall ska ”hantera” frågan.

Jämfört med läget då HD fattade beslut i NJA 2010 s. 168 I och II, konstaterar HD att situationen har förändrats.[144] Det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg har redan urholkats genom att rättighetsstadgan ifråga om mervärdesskatt hindrar dubbla förfaranden. Effekterna av att ”underkänna” även de delar som ligger utanför unionsrättens tillämpningsområde blir enligt HD därmed mindre ingripande. Grundläggande principer om förutsebarhet och likabehandling talar för att inte behandla situationer utanför unionsrättens område annorlunda. Hänsyn måste även tas till att några nya lagstiftningsåtgärder inte vidtagits sedan 2009. Kanske viktigast av allt är dock att HD understryker relationen mellan rättighetsstadgan och EKMR, vilket enligt HD framkommer av artikel 52.3 i rättighetsstadgan och artikel 6.3 FEU. Med de observationer och ställningstaganden som HD redogör för beträffande det ändrade läget, nås följande slutsats i punkt 60:

> ”Det finns *tillräckligt stöd* för att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott är oförenligt med det konventionsrättsliga förbudet mot dubbla lagföringar och dubbla straff för att det ska underkännas [min kursiv.]”

Uttrycket ”tillräckligt stöd” upprepas även i beslutet från juli 2013 avseende särskilda rättsmedel i samband med att frågan om europarätt-

innan konventionen blev lag. I så fall skulle inte lagprövning enligt 11:14 via RF 2:19 kunna komma ifråga, se Bull och Sterzel, Regeringsformen — en kommentar s. 96. Jfr dock Victor a.a. s. 359 vid not 14, som synes mena att om kravet på klart stöd vore uppfyllt, skulle en intern ordning kunna underkännas oberoende av om den reglerats före eller efter att konventionen blev lag. Samtidigt anförs att frågeställningen förlorat det mesta av sin betydelse i och med att uppenbarhetsrekvisitet i RF 11:14 tagits bort. Enligt Victor kan dock RF 2:19 inte förvandla en konflikt mellan lagar på samma nivå till en lagprövningsfråga. Jfr Bull, a.a. s. 81, som framhåller att lagprövning enligt RF 11:14 avser konflikten mellan den ifrågasatta föreskriften och RF 2:19. I så fall kan lagprövning komma ifråga även beträffande lag på samma nivå som konventionen, men via RF 2:19. Se även bet. 1993/94 KU24 s. 20.

[142] Juniavgörandet, p. 53 med referens till uttalanden i förarbetena till inkorporeringslagen.

[143] Juniavgörandet, p. 54.

[144] Den följande redogörelsen avser p. 58 och 59 i juniavgörandet.

tens och främst konventionsrättens inverkan på rättegångsbalkens regler om resning bedöms.

Har därmed kravet på ”klart stöd” förbytts till ett krav på ”tillräckligt stöd”, och vari ligger i så fall skillnaden? Eller uttrycker de samma överväganden längs en skala?[145] Något som bör uppmärksammas i sammanhanget är hur kravet på klart stöd kommit att utvecklas. I NJA 2000 s. 622 var det fråga om att göra en tolkning av tilläggsprotokollets bestämmelse i strid med vad HD uppfattade vara bestämmelsens ordalydelse. I en sådan situation är det väl svårt att inte instämma i uppfattningen att någorlunda tydlig praxis från Europadomstolen krävs i form av ”klart stöd”. Uppfattad på detta vis utgör kravet närmast en del i den ram som tolkningen av EKMR:s bestämmelser måste hålla sig inom. Likaså, och även om det går att ha delade meningar om tolkningen av Europadomstolens praxis i NJA 2010 s. 168, framstår kravet på klart stöd fortfarande som ägnat att kvalificera tolkningen av konventionsrätten. Mer osäkert blir det ifråga om hur HD:s krav på klart eller tillräckligt stöd i juniavgörandet ska förstås. Som HD konstaterar i punkt 50 finns ingen ny praxis från Europadomstolen som föranleder en omprövning av ställningstagandet som gjordes 2010. De skäl som HD anför i punkterna 58 och 59 är förvisso alla relevanta omständigheter i bedömningen av om en svensk lagbestämmelse inte ska tillämpas på grund av att det skulle innebära en konflikt med EKMR. Men därifrån är det ett visst avstånd till påståendet att det numera föreligger ”ett tillräckligt stöd” för att ”det svenska systemet” är oförenligt med konventionsrätten, i vart fall om stödet ska hämtas i konventionsrätten och allra helst som någon ny relevant praxis från Europadomstolen inte tillkommit. Möjligen ska HD:s slutsats förstås på så vis att de omständigheter som uppräknas i skälen medför att ribban nu sänkts från ”klart stöd” till ”tillräckligt stöd”, vilket Europadomstolens oförändrade praxis numera uppfyller. Graden av klarhet för att anse att svensk lagstiftning är oförenlig med EKMR är alltså situationsbunden och relativ.[146] Ett annat sätt att säga detta är (återigen) att det inte går att dra upp någon skarp skiljelinje mellan tolkning och tillämpning, eller mellan med EKMR oförenlig lag och tillämpningen i ett enskilt fall.

Alldeles oavsett om det skulle bli fråga om lagprövning direkt i förhållande till RF 11:14, via RF 2:19 eller om det är prövning av en ”intern ordning” i förhållande till EKMR som folkrättslig traktat kvarstår frågan huruvida det strukna uppenbarhetsrekvisitet i RF 11:14 påverkar konflikter mellan föreskrifter i intern rätt och EKMR jämfört med tidigare. Detta berörs inte i HD:s beslut. Att uppenbarhetsrekvisitet haft någon form av koppling till kravet på klart stöd verkar i vart fall

[145] Jfr frågan om HD ägnar sig åt bevisvärdering snarare än rättstillämpning då konventionsrätten aktualiseras, se härom Bylander i analys av NJA 2010 s. 168 I och II publicerad 2010-04-07 på webbplatsen InfoTorg Juridik.
[146] Asp a.a., not 2 ovan.

förutsättas i doktrinen.[147] Mot den bakgrunden skulle Högsta domstolens konstaterande att ”tillräckligt stöd” numera föreligger också kunna förstås som en avvägning mellan å ena sidan en viss påkallad försiktighet som alltjämt måste råda då ”det svenska systemet” (i vilken tappning det nu förstås) ska underkännas med hänvisning till EKMR, men å andra sidan att kravet inte ska uppfattas som fullt lika långtgående som tidigare.

Hur framtida konflikter med konventionen ska lösas är som framgår delvis höljt i dunkel. Tydligt är att EKMR även fortsatt kan bli relevant på två olika sätt, dvs. dels genom tillämpning i enskilda fall, dels då den interna ordningen (eller systemet) kan vara oförenlig med konventionen. Som framgått ovan går det att ifrågasätta hållbarheten i en sådan uppdelning och det går även att ifrågasätta om någon strikt försiktighetsregel bör uppställas. Det kanske starkaste skälet mot att upprätthålla ett sådant krav finns antytt i Högsta domstolens skäl. Som redan framgått framhåller HD det nära samband som finns mellan EKMR och rättighetsstadgan. När rättighetsstadgan är direkt tillämplig och står i konflikt med en intern bestämmelse, ska den senare på grund av unionsrättens företräde inte tillämpas. Förekommer osäkerhet vid tolkningen av bestämmelserna i rättighetsstadgan föreligger en skyldighet för domstol i sista instans att begära förhandsavgörande från EU-domstolen. Även om en konflikt kan undvikas genom unionskonform tolkning av interna bestämmelser, går det inte att uppställa något försiktighetskrav i form av klart stöd eller tillräckligt stöd även om tolkningen skulle innebära ett "underkännande av en intern ordning". Tvärtom ska tolkningen utföras unionskonformt så långt som möjligt.[148] Att då upprätthålla ett krav på klart eller tillräckligt stöd för en viss tolkning av konventionsrätten vid konflikter mellan den senare och den ”svenska ordningen” riskerar att leda till nya asymmetriska situationer då stadgans och EKMR:s rättigheter verkar parallellt.

I takt med att normgivningen via sekundärrätt från EU fortgår, kommer fler och fler bestämmelser i form av svensk lag att anses utgöra direkt eller indirekt implementering av unionsrätt. Gränsdragningen mellan vad som faller innanför och utanför unionsrätten måste göras på tillämpningsnivå. Det blir då en bedömning som görs alltmer in casu. Därmed blir det svårt att tala om ”interna svenska bestämmelser” och än mindre om ”en intern ordning” eller ”svenskt system” i förhållande till konventionsrätten när konflikter med EKMR ska lösas. De överväganden som kom till uttryck i förarbetena då konventionen blev lag är i många avseenden frånsprungna av rättsutveckl-

[147] Cameron, Normkonflikter och EKMR, SvJT 2007 s. 851–861, s. 851; densamme Högsta domstolens beslut om dubbelbestraffning ur konstitutionellt perspektiv, JT 2010–11 s. 117–123, s. 120 f; Victor a.a. s. 359 not 14, Warnling-Nerep, Lagprövning och struket uppenbarhetsrekvisit samt förbudet mot dubbelbestraffning, ERT nr 2/2011 217–226, s. 221 ff.
[148] Se not 97 ovan.

ingen, inte minst inom unionsrätten. Kanske vore det bäst att istället för att klamra sig fast vid dessa uttalanden för att ge sken av kontinuitet, acceptera att de är uttalanden av sin tid och anamma en mer (nödvändigt) kasuistisk syn på tolkningsfrågorna. Som kommer att framgå nedan talar även andra skäl för en sådan hållning.

4. Retroaktivitet och frågan om särskilda rättsmedel

När nu förbudet mot dubbel lagföring i tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan befunnits hindra åtal avseende skattebrott mot samma person om hon dessförinnan varit part i ett förfarande om skattetillägg avseende samma oriktiga uppgift, återstår det att ta ställning till om tidigare avgöranden ska stå fast. Frågan behandlades nyligen i ett mål där Högsta domstolens beslut meddelades den 16 juli 2013.[149] I målet hade ansökan om resning gjorts med anledning av att skattetillägg påförts både sökanden och hans handelsbolag. Två månader senare väcktes åtal för bokföringsbrott och skattebrott avseende mervärdesskatt och inkomstskatt.

Rättskraften hos ett tidigare avgörande utgör processhinder som domstol har att beakta ex officio. Att inte göra så och på så vis uppta talan till prövning innebär inte att det föreligger ett materiellt fel i bedömningen av saken (gärningen), utan ett grovt rättegångsfel. Som Högsta domstolen antyder i punkt 38 i skälen till juliavgörandet är det också primärt bestämmelsen om domvilla i RB 59:1 st. 1 p. 1 som bör komma ifråga då åtal avseende oriktigt lämnade uppgifter tagits upp till prövning trots ett pågående eller avslutat förfarande rörande skattetillägg beträffande samma oriktiga uppgift. Samtidigt anses de särskilda rättsmedlen vara överlappande i betydande utsträckning, och inget av dem är primärt i förhållande till de övriga.[150] Att ändå tillämpa regeln om resning till förmån för den tilltalade enligt RB 58:2 har i det här sammanhanget den fördelen att någon tidsfrist för sådan ansökan inte gäller, jfr RB 58:4 och RB 59:2 st. 2.

Efter att kort ha redogjort för utfallet och överväganden i juniavgörandet, lämnar HD i punkterna 11–12 en redogörelse för de resningsgrunder som skulle kunna komma ifråga, jfr RB 58:2 p. 4 och p. 5. Högsta domstolen konstaterar att nya avgöranden, vare sig från HD, EU-domstolen eller Europadomstolen, inte kan anses utgöra nya omständigheter eller bevis (punkt 13). Rättstillämpning som inte överensstämmer med senare avgörande av Högsta domstolen har inte heller ansetts uppenbart strida mot lag, även om rättsfrågan avsett den korrekta tolkningen av unionsrätten (punkt 14).

HD refererar i sistnämnda avseende särskilt till NJA 2006 N 23. I det målet uppkom frågan om de av riksdagen antagna ändringarna i lotterilagen (genom lag 1996:1168) utgjorde tekniska föreskrifter i

[149] Mål nr Ö 1526-13 (juliavgörandet). Beslutet meddelades samtidigt som författandet av denna kommentar befann sig i slutskedet, varför endast några få valda anmärkningar kommer att göras.

[150] Fitger m.fl., a.a. s. 59:3 samt s. 7:e avd:2.

den mening som avsågs enligt då gällande direktiv 83/189/EEG. Eftersom bestämmelserna inte hade anmälts innan de trädde ikraft i enlighet med det notifieringsförfarande som direktivet föreskrev, var frågan om det förbud mot vissa spel som uppställdes i lagen kunde tillämpas och vid överträdelse medföra straffansvar. Hovrätten dömde den sökande bland annat för brott mot lotterilagen till dagsböter, men det fanns olika uppfattningar ifråga om de ändringar av lotterilagen som trädde ikraft utgjorde tekniska föreskrifter i direktivets mening. I notisfallet framhöll Högsta domstolen att denna fråga fick sitt slutliga svar först genom ett senare avgörande av HD, efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen,[151] för att sedan konkludera att

> ”[m]ot bakgrund av det anförda kan den rättstillämpning som låg till grund för hovrättens dom — även om den inte står i överensstämmelse med HD:s dom i [NJA 2006 s. 246] — inte anses uppenbart strida mot lag”.

I skälen till resningsbeslutet från juli 2013 understryks särskilt att det i notismålet fanns olika uppfattningar i hovrätten om (den unionsrättsliga) rättsfrågan, vilket bidrog till bedömningen att det inte var fråga om rättstillämpning som uppenbart stred mot lag. Detta är måhända en korrekt bedömning utifrån en tolkning som begränsar sig strikt till intern rätt och närmare bestämt till RB 58:2 p. 5. Nu var det ju precis som i Åkerberg Fransson-målet en unionsrättslig tolkningsfråga som EU-domstolen hade besvarat. Såvida inte tolkningen av EU-domstolen ges en uttrycklig begränsning i tiden,[152] anses enligt fast rättspraxis tolkningen av den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen klargöra och precisera innebörden och räckvidden av bestämmelsen, som den skulle ha förståtts och tillämpats från och med sitt ikraftträdande.[153] Från ett unionsrättsligt perspektiv kommer normalt sett den korrekta tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse att avse även tiden mellan bestämmelsens ikraftträdande och tidpunkten då förhandsavgörandet meddelades.

Medlemsstaterna åtnjuter som utgångspunkt processuell autonomi, men unionsrätten ställer vissa krav på den nationella processordningen genom likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.[154] Även om rättssäkerhet i form av orubblighet hos avgöranden är ett intresse som erkänns även inom unionsrätten, kan det förekomma situationer där unionsrätten kräver att nationella rättskraftsregler inte tillämpas.[155] I dessa fall kan det mycket väl vara fråga om att ett av EU-domstolen meddelat förhandsavgörande innebär att unionsrätten ska

[151] Mål C-267/03 Brottmål mot Lindberg.
[152] Se härom, Andersson, Domsstolsskapad rätt och retroaktivitet, Juridisk Förvaltningstidskrift (2001) s. 164–178.
[153] Mål 61/79 Denkavit Italiana, p. 16; mål C-50/96 DeutscheTelekom, p. 43; mål C-453/00 Kühne & Heitz, p. 21; mål C-2/06 Kempter p. 35.
[154] Se t.ex. mål C-78/98 Preston m.fl. p. 31 samt mål C-201/02 Wells p. 67.
[155] Mål C-119/05 Lucchini samt mål C-2/08 Olimpiclub.

tolkas på ett sådant sätt som den nationella domstolen vare sig förutsett eller förutsatt i det tidigare avgörandet, precis som i NJA 2006 N 23.[156] Detta *kan* medföra att det tidigare avgörandet på grund av unionsrättens korrekta tolkning ska kunna angripas, trots hinder som uppställs av nationella processuella regler. Någon *allmän* skyldighet att åsidosätta regler som gör ett avgörande slutgiltigt uppställer dock inte unionsrätten.[157] Istället måste bedömningen göras in casu. Mot den bakgrunden är synsättet som framkommer i NJA 2006 N 23 kanske väl förenklat, och bör åtminstone i förhållande till frågan huruvida unionsrätten uppställer krav på resning tillskrivas ett begränsat värde.

Det sagda motsäger inte slutsatsen som dras i punkt 15 i juliavgörandet, nämligen att *hittillsvarande* praxis inte ger ett tillräckligt stöd för resning i målet. Inte heller går det att invända mot slutsatsen att bristande överensstämmelse mellan hovrättens dom från februari 2012 och juniavgörandet inte *i sig* innebär att resning ska beviljas. Det bör dock understrykas att det inte alltid går att ställa upp enkla tumregler för om och i vilken utsträckning den retroaktiva tolkningen av unionsrätten också ska innebära att den ges en retroaktiv verkan.

Efter HD:s konklusion om utrymmet för resning enligt hittillsvarande praxis vänds uppmärksamheten mot ”europarättens möjliga inverkan” på frågan om resning ska beviljas (punkterna 16–25). Detta innebär enligt HD en prövning av om det finns tillräckligt stöd för att modifiera, komplettera eller åsidosätta rättegångsbalkens regler om resning. Denna prövning görs sedan utifrån EKMR, eftersom unionsrättens krav endast gäller i förhållande till fall som involverar mervärdesskatt. Denna begränsning framstår som rimlig mot bakgrund av omständigheterna i målet. Skattetillägget avseende undanhållen mervärdesskatt hade nämligen tagits ut av sökandens handelsbolag (jfr punkt 8), varför resning beträffande detta ändå inte kunde komma ifråga.

Det är främst i förhållande till en pågående konventionskränkning som det av Europadomstolens praxis kan följa en skyldighet att försöka återställa situationen som rådde innan kränkningen (punkt 22). HD konstaterar att det i förhållande till överträdelser av artikel 6 EKMR kan innebära att en ny rättegång ska hållas. Med stöd av EKMR som svensk lag och främst artikel 13, måste ett mål kunna tas upp på nytt utan hinder av de särskilda förutsättningarna i RB 58:2 (punkt 23). Högsta domstolen begränsar dock inte denna möjlighet till pågående rättighetskränkningar, utan finner att det kan gälla även om det inte är fråga om att avbryta ett pågående frihetsberövande. Kränkningen måste i så fall vara allvarlig (punkt 24).

[156] Jfr domarna i målen Olimpiclub samt Kühne & Heitz.
[157] Se t.ex. mål 234/04 Kapferer p. 20–21; se beträffande administrativa beslut även förenade målen C-392/04 och C-422/04 i-21 & Arcor p. 51; Kühne & Heitz p. 24 samt Kempter p. 37. Jfr även NJA 2013 s. 42 p. 7–8.

Tre skäl synes vara avgörande för slutsatsen att resning kan komma ifråga även om det inte är fråga om att avbryta en pågående verkställighet av påföljden (punkt 25). Dels framhåller HD att ne bis in idem-principen är en grundläggande rättsstatlig princip och därmed mycket viktig. Dels kan verkningarna av en fällande brottmålsdom sträcka sig bortanför verkställigheten av påföljd och det kan vara svårt att avgöra när konsekvenserna av dessa upphört. Slutligen konstateras att HD i juni 2013 ”underkänt själva systemet med dubbla förfaranden och dubbla straff vid oriktig skatteuppgift […]”.

Den tidpunkt från vilken ”det svenska systemet” med skattetillägg och skattebrott ska anses vara oförenlig med bestämmelsen om ne bis in idem i tilläggsprotokollet finner HD vara när Europadomstolen meddelade domen i Zolotukhin-målet (punkterna 26–29), dvs. den 10 februari 2009. Enligt HD var det genom denna dom som bestämmelsen i tilläggsprotokollet kom att få ändrat innehåll (punkt 30). Samtidigt konstaterar HD att det var domen i Åkerberg Fransson, dvs. den 26 februari 2013, som föranledde en förändrad syn på konventionsrättens innehåll, låt vara att den inte förändrade konventionsrätten. Detta går givetvis bara ihop genom det av HD uppställda kravet på klart eller tillräckligt stöd. Konventionsrätten var alltså densamma i februari 2009 som i februari 2013, men vid den senare tidpunkten kunde ”synen på konventionsrättens innehåll” trilla över ribban för klart eller tillräckligt stöd och därmed blev det möjligt att tillämpa artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet på det sätt som den borde ha tillämpats redan 2009.

Detta visar återigen hur ohållbart det blir att röra sig med alltför långtgående kvalificeringskrav för tolkningen av konventionsrätten när den senare är så intimt sammanlänkad med unionsrätten. Vad som tolkas är en bestämmelse i en viss kontext, som bestäms av nationell rätt, konventionsrätten, unionsrätten och omständigheterna i målet. Att laborera med begrepp som ”underkännande av system” istället för att låta rättstillämpningen lösa problemen i de enskilda fallen är att inbjuda till större problem. Tolkningen riskerar att stelna i en rädsla för att ifrågasätta och *utveckla* Systemet.[158] Det föreligger inte nödvändigtvis någon konflikt mellan att en domstol åsidosätter en bestämmelse om detta baseras på en öppen men noggrann lagtolkning, även om det får konsekvenser för andra liknande fall, och att lagstiftaren tvingas reagera på ett sålunda förändrat rättsligt läge. Självfallet kan det ibland finnas anledning för domstolarna till återhållsamhet, men en slentrianmässig respekt till i *förarbetena* gjorda uttalanden med innebörden att lagstiftaren alltid ska ha *första* ordet vid ett förändrat rättsläge kanske inte alltid är ändamålsenligt. Detta gäller särskilt om

[158] Men här beror det väl på om exempelvis den ”dynamiska tolkningen” och ”living instrument”-doktrinen inom konventionsrätten anses utgöra ett ”problem” eller ska ses som en nödvändig förutsättning för att konventionen och dess tilläggsprotokoll ska kunna fortsätta att vara rättsligt relevanta.

förarbetena är ålderstigna eller håller tveksam kvalitet. Att avgöra när återhållsamhet är påkallad i tolkningen är något som måste bero på situationen och det innebär ett ansvar som i alla konstarter.[159] Kanske, men bara kanske, hade en mer vågad (numera rätt) tolkning givit Regeringskansliet det incitament som behövdes för snabba lagstiftningsåtgärder. Då hade i vart fall något av den oreda som nu uppstått kanske kunnat undvikas.

En sista fråga som kort bör beröras är räckvidden av det nu uppställda retroaktiva effekten av den förändrade synen på konventionsrättens innehåll för bedömningen i framtida fall. HD går långt, kanske väl långt för att ge konventionen genomslag retroaktivt. I just denna situation kan det ha varit befogat att i någon mening kompensera för en tidigare njugg hållning. Kanske bör dock avgörandet ses i denna kontext, som ett sätt att rätta till ett misstag. I så fall ska inte alltför stora växlar dras av hur just retroaktivitetsfrågan utföll i detta enskilda fall. Det kommer att bli intressant att se om omständigheterna i målet särskiljs när framtida mål om andra rättighetskränkningar än åsidosättande av ne bis in idem-principen ska bedömas ur retroaktivitetssynpunkt.

[159] Ja, konstart. Tolkning är en konst eller vart fall en estetisk verksamhet, se Samuelsson, Tolkningslärans gåta. En avtalsrättslig studie s. 120 f. Tolkning är också något som måste tillåtas inträffa, jfr Tontti, Right and Prejudice. Prolegomena to a Hermeneutical Philosophy of Law, s. 32 f, och borde ha mycket lite med bevisvärdering att göra.