

GUSTAV LINDKVIST

Rättskraft utan kompletterande regel om litispendens – dubbelbestraffningsförbudets akilleshä

För att dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen ska aktualiseras krävs att endera skattetillägget eller skattebrottmålet blivit rättskraftigt avgjort i ett "slutligt" beslut eller dom. Europadomstolen, Högsta domstolen och Regeringsrätten har åtskilliga gånger funnit att dubbelbestraffningsförbudet inte är tillämpligt om något av förfarandena inte är "slutligt". Frågan har också fått ny aktualitet genom de hovrättsdomar som under slutet av 2009 fann att dubbelbestraffning inte förelåg i förfaranden där den ena processen inte rättskraftigt avgjorts.

I denna artikel belyses hur nyss nämnda regel förhåller sig till att skyddet enligt Europakonventionen ska vara praktiskt och effektivt samt om rättskraftsregler i skatteprocessen eller rättegångsbalken är mer förmånliga för den enskilde och därför kan tillämpas istället för Europakonventionen.

1 Inledning

Av artikel 4 sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen (härefter artikel 4:7 EKMR) framgår bl.a. följande:

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit *slutligt* frikänd eller dömd.” (min kursivering)

Av rättspraxis från Europadomstolen, kommentaren till tilläggsprotokoll nr 7 och doktrin framgår att ett beslut eller dom är ”slutligt” om:

”.. according to the traditional expression, it has acquired the force of *res judicata*. This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them. It follows therefore that a judgment by default is not considered as final as long as the domestic law allows the proceedings to be taken up again.”¹

¹ Se t.ex. *Gradinger mot Österrike*, den 23 oktober 1995, p. 53, *Nikitin mot Ryssland*, den 20 juli 2004, p. 37–39, *Franz Fischer mot Österrike*, den 29 maj 2001, p. 22 och *Sergey Zolothukin mot Ryssland*, den 10 februari 2009, p. 107–109. Citatet är från Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms – Explanatory Report – (1984) p. 22 och 29 med vidarehänvisning till European Convention on the International Validity of Criminal Judgments – Explanatory Report – (1970) p. artikel 1.3. Se även van Dijk m.fl., *Theory and Practise of the European Convention on Human Rights*, fourth edition s. 979 ff. Se även NJA 2004 s. 510 och NJA 2000 s. 622.

Det råder alltså ingen tvekan om att med ett ”slutligt” beslut avses ett beslut som vunnit laga kraft och rättskraft.² Det är detta synsätt som kommit till uttryck i NJA 2004 s. 510, till vilket olika hovrätter nyligen hänvisat till ifråga om dubbelbestraffningsförbudets tillämplighet vid dubbla förfaranden med skattetillägg och skattebrott där skattetillägget inte blivit ”slutligt” avgjort.³ Domstolarna har härvid kommit fram till att artikel 4:7 EKMR inte är tillämplig i mål där skattetillägget inte blivit ”slutligt”.

Regeln om att något beslut i det dubbla förfarandet ska ha blivit slutligt för att artikel 4:7 EKMR ska bli tillämplig innebär i praktiken alltså att artikel 4:7 EKMR är en rättskraftsregel utan kompletterande regel om litispändens.⁴ I rättegångsbalken kompletteras rättskraftsregeln i 30 kap. 9 RB med regeln i 45 kap. 1 § RB om litispändens. Även i skatteprocessen gäller litispändens.⁵ En rättskraftsregel utan en kompletterande regel om litispändens avgränsar avsevärt tillämpningsområdet eller den praktiska effekten av rättskraftsregeln.

Frågan är därför om artikel 4:7 EKMR är förenlig med Europakonventionens krav på att konventionen ska ge ett effektivt och praktiskt skydd. Om skyddet enligt Europakonventionen inte är tillräckligt uppstår även frågan om rättskraftsregler i skatteprocessen eller rättegångsbalken kan åberopas istället och vilken verkan det får. I det följande belyses dessa frågor.

2 Praktiskt och effektivt skydd enligt Europakonventionen

Europadomstolen har flera gånger uttalat att skyddet enligt Europakonventionen ska vara praktiskt och effektivt, inte teoretiskt eller illusoriskt.⁶ Frågan är om de svenska förfarandereglerna uppvisar sådana särdrag att de vid en

² En annan sak är att i vissa avgöranden synes denna fråga ha förbigåtts; I Rosenquist mot Sverige, den 14 september 2004, synes frågan om något beslut var ”slutligt” över huvud taget inte prövats.

³ Se även NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79. Exempel på nyligt avgjort mål från hovrätt är Göta hovrätt den 24 oktober 2009, mål nr B 952-09, där hovrätten fann att dubbelbestraffning inte förelåg därför att skattetillägget inte blivit ”slutligt” avgjort. Göteborgs tingsrätt avvisade dock den 22 december 2009, mål nr B 12713-08, ett mål med hänvisning till regeln om litispändens i 45 kap. 1 § RB och artikel 4:7 EKMR trots att skattetilläggsbeslutet inte blivit ”slutligt”.

⁴ Se NJA 2000 s. 622: ”Konventionsbestämmelsen tar, i likhet med 30 kap. 9 § RB, endast sikte på rättskraftsverkan av en lagakraftvunnen dom.. Någon motsvarighet till bestämmelsen om litispändens i 45 kap. 1 § RB finns inte i konventionen. Formellt innebär konventionen alltså inte något hinder mot parallella förfaranden.”

⁵ Almgren-Leidhammar, Skatteprocessen s. 171. Principen om litispändens är erkänd även inom EU-rätten, se Regeringsrättens dom den 21 december 2009, mål nr 332-09, med hänvisning till artikel 27–30 i den s.k. Bryssel I-förordningen.

⁶ Se t.ex. *Sergey Zolothukin mot Ryssland*, den 10 februari 2009, p. 80 och *Maresti mot Kroatien*, den 25 juni 2009, p. 62: ”The Court .. reiterates that the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights *practical and effective, not theoretical and illusory*.” (min kursivering).

tillämpning mot artikel 4:7 EKMR inte uppfyller Europakonventionens krav på praktiskt och effektivt skydd.

Till ledning för bedömning av denna fråga bör framhållas att bl.a. icke överklagade skattetilläggsbeslut blir ”slutliga” först efter fem resp. sex år enligt 4 kap. 13–22 (1990:324), TL, resp. 21 kap. 8–20 skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

Till detta kommer även den tid det tar innan ett överklagat skattebeslut blir slutligt prövat i förvaltningsdomstol. Med ett utdraget förfarande kan det ta upp till 10 år innan dubbelbestraffningsförbudet aktualiseras. Enligt min bedömning är det tveksamt om dubbelbestraffningsförbudet i ett sådant fall är praktiskt och effektivt, utan snarare teoretiskt och illusoriskt.

Man kan enligt min bedömning inte heller bortse ifrån de asymmetrier som uppkommer ifråga om överklagade resp. icke överklagade skattebeslut. Ett skattebeslut som inte överklagas vinner laga- och rättskraft efter fem/sex år efter det att beslutet fattades. Ett överklagat skattebeslut kan, om det inte överklagas efter länsrättsdom, bli rättskraftigt redan efter 1–2 år beroende på Skatteverkets och länsrättens handläggningstid. Denna asymmetri kan också ifrågasättas mot bakgrund av att Europakonventionen ska ge ett effektivt och praktiskt skydd.

Slutligen bör enligt min mening beaktas att *förr eller senare* blir båda besluten i ett dubbelt förfarande alltid ”slutliga” i den mening som avses i artikel 4:7 EKMR. Den konsekvensen kan alltså uppstå att om artikel 4:7 EKMR prövas vid en viss given tidpunkt så är den inte tillämplig, men vid en senare tidpunkt är regeln tillämplig därför att ett av besluten blivit ”slutligt”.⁷

3 Rättskraft enligt skatteprocessen eller rättegångsbalken

Enligt vad som anförs i avsnitt 1 ovan är rättskraftsreglerna i skatteprocessen och enligt rättegångsbalken kompletterade med regler eller allmänna rättsgrundsatsar om litispensens. I en situation då ett beslut inte är ”slutligt” i den mening som avses i artikel 4:7 EKMR kan således konstateras att rättskraftsreglerna i skatteprocessen och rättegångsbalken entydigt är mer förmånliga för den enskilde än artikel 4:7 EKMR. Därmed uppstår frågan om reglerna i skatteprocessen och enligt rättegångsbalken kan tillämpas istället för artikel 4:7 EKMR.

Europakonventionens ställning i svensk rätt, särskilt beträffande kollisionsregler (*lex specialis m.m.*) har varit föremål för diskussion.⁸ I korthet kan hävdas att Europakonventionen utgör de minimis-regler och är tillämplig framför

⁷ Så synes varit fallet i NJA 2005 s. 856. Detta kan utläsas av: ”Tiden för att överklaga beslutet om skattetillägg har *numera* gått ut. Enligt E.R. föreligger därmed hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som numera gäller som lag här i landet.” (min kursivering).

⁸ Se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis. En kommentar, uppl. 3 s. 33 ff.

andra svenska lagar i situationer då Europakonventionen är mer förmånlig för den enskilde. I situationer då andra svenska lagar är mer förmånliga torde hinder inte föreligga att tillämpa dessa framför Europakonventionen. Stöd för en sådan bedömning finns i NJA 2000 s. 622.⁹ Enligt min bedömning kan man således på goda grunder hävda att domstol ska beakta skatteprocessens eller rättegångsbalkens regler om rättskraft om dessa åberopas och är mer förmånliga för den enskilde än Europakonventionen.

Utan att i detalj redogöra för rättskraftsreglerna i skatteprocessen eller enligt rättegångsbalken kan det inte uteslutas att rättskraft föreligger enligt endera eller båda regelverken. Rättskraft i skatteprocessen bestäms enligt RÅ 2000 ref. 54 med avseende på om samma händelseförlopp och saksammanhang föreligger. Enligt denna bestämning av rättskraften torde rättskraft föreligga om skattetillägg och skattebrott påförs/utdöms för samma oriktiga uppgiftslämnande.¹⁰ Det kan inte heller uteslutas att rättskraft föreligger enligt 30 kap. 9 § RB.¹¹

Sammanfattningsvis är det min bedömning att de svenska förfarandereglerna inte uppfyller kravet på att skyddet enligt Europakonventionen ska vara praktiskt och effektivt samt att rättskraftsregler i skatteprocessen eller enligt rättegångsbalken är mer förmånliga för den enskilde än artikel 4:7 EKMR. Dessa frågor har såvitt jag känner till emellertid inte prövats i våra högsta domstolar eller Europadomstolen och det framstår därför som angeläget att så sker.¹²

Gustav Lindkvist är biträdande jurist på Wistrand Advokatbyrå.

⁹ Se följande del av domskälen: "Ingvar N har emellertid inte åberopat 30 kap. 9 § RB och 45 kap. 1 § RB utan artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen." Det tycks alltså som om Högsta domstolen hade prövat 30 kap. 9 § RB, med den kompletterande regeln i 45 kap. 1 § RB om litispensens, om denna regel hade åberopats. Det bör även framhållas att Europakonventionen är en del av EU-rätten, se artikel 6 EU-fördraget (Lissabon).

¹⁰ Se mer härom i Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet s. 6:18 TL ff.

¹¹ Ekelöf-Bylund-Edelstam, Rättegång. Tredje häftet, uppl. 7 s. 240.

¹² Göteborgs tingsrätt avvisade den 22 december 2009, mål nr B 12713-08, ett mål med hänvisning till regeln om litispensens i 45 kap. 1 § RB och artikel 4:7 EKMR trots att skattetilläggsbeslutet inte blivit "slutligt".