



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

SB ./ riksåklagaren angående grovt bokföringsbrott m.m.

(Hovrätten för Västra Sveriges dom 2016-06-08 i mål B 4730-15)

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska komma in med svarsskrivelse i målet. Jag vill anföra följande.

Jag har inhämtat yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Yttrandet bifogas.

Inställning

Jag bestrider SBs avvisningsyrkande och anser att det inte finns skäl att meddela prövningstillstånd i målet.

Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten har i sitt yttrande redogjort för åtalet, underrättsdomarna och SBs överklagande. Jag får i dessa delar hänvisa till yttrandet.

Grunder

Ekobrottsmyndighetens yttrande

Även när det gäller grunderna för min inställning i målet kan jag till stor del ansluta mig till vad Ekobrottsmyndigheten anfört. Jag vill dock göra några tillägg och sammanfatta min inställning enligt följande.

Skatteförfarandet i Finland

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande beslutade den finländska skatteförvaltningen den 19 augusti 2013 att SB för år 2013 skulle betala mervärdesskatt till ett belopp om 5 000 euro och skatteförhöjning med 1 250 euro. Till detta bör läggas att det av uppgifter från finländska skatteförvaltningen framgår att det var fråga om skönstaxering. Enligt beslutet hade SBs mervärdesskattepliktiga försäljning uppgått till 20 833 euro, på vilket belopp mervärdesskatten uppgick till 5 000 euro. Av uppgifterna framgår vidare att skattebeslutet avsåg fyra månader, vilket för övrigt överensstämmer med att SB avför-

des från registret över mervärdesskatteskyldiga fr.o.m. den 1 maj 2013. (se uppgifter från skatteförvaltningen i Finland, förundersökningsprotokollet, bilaga B, s. 188 f.).

EU:s rättighetsstadga och Europakonventionen

Vad gäller EU-rättighetsstadgans förhållande till bestämmelserna i Europakonventionen kan konstateras att unionen enligt artikel 6.2 i EU-fördraget ska ansluta sig till Europakonventionen. Vidare framgår av artikel 6.3 att de grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i Europakonventionen, och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, ska ingå i unionsrätten som allmänna principer.

I ingressen till EU:s rättighetsstadga uttalas att med beaktande av unionens behörighet och uppgifter samt subsidiaritetsprincipen bekräftas i stadgan de rättigheter som har sin grund särskilt i medlemsstaternas gemensamma författningstraditioner och internationella förpliktelser, Europakonventionen, unionens och Europarådets sociala stadgor samt rättspraxis vid EU-domstolen och Europadomstolen. Vidare framgår av artikel 52.3 i rättighetsstadgan att i den mån som stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av Europakonventionen ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Bestämmelsen hindrar emellertid inte unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd.

I boken *Europarättens grunder*, 5 uppl., 2014, uttalar Ulf Bernitz och Anders Kjellgren att Europakonventionen i dagens läge indirekt gäller inom EU såsom uttryck för de allmänna rättsprinciper som ska iakttas i unionsrätten. EU-domstolen har i många avgöranden haft att överväga om bestämmelser i en rättsakt stått i överensstämmelse med konventionsrätten. I praktiken synes EU-domstolen och Europadomstolen hålla sig väl underrättade om varandras praxis och söka undvika konflikter. Författarna uttalar vidare följande (a.a. s. 150 ff.).

Arbetet med att ansluta EU direkt till Europakonventionen är ännu inte slutfört. Avsikten är att EU ska ha en egen domare i Europadomstolen och att det ska vara möjligt att anhängiggöra klagomål vid Europadomstolen mot EU-institutionernas tillämpning av unionsrätten. Ordningen torde komma att innebära att det tydligare än nu i sista hand blir Europadomstolen som får att avgöra om unionsrätten är utformad och tillämpas på ett sätt som är förenligt med konventionsrätten.

Vad är skälet till att denna förändring ansetts önskvärd? Mot bakgrund av att nuvarande ordning i huvudsak visat sig fungera ter sig frågan relevant. Det främsta skälet torde vara att man befäster unionens fasta demokratiska och rättsstatliga förankring genom att låta unionsrätten och dess tillämpning i sista hand vara underkastad kontroll av den från EU helt fristående Europadomstolen. Arrangemanget torde också främja den vidare utvecklingen av en gemensam europeisk rättskultur på de grundläggande rättigheternas område. Principiellt rör det sig således om en viktig förändring även om den praktiska betydelsen torde bli begränsad.

Dominique Ritleng är professor i Europarätt vid universitetet i Strasbourg. Under perioden 2006-2013 var han rättssekreterare vid EU-domstolen hos den domare som var föredragande i målen Åkerberg Fransson (C617/10) och Melloni (C-399/11). Dominique Ritleng har i en artikel kommenterat avgörandena i de båda målen (SvJT 2014 s. 36, Lärdomar av EU-domstolens parallella domar i målen Åkerberg Fransson och Melloni).

Beträffande målet Åkerberg Fransson konstaterar Dominique Ritleng att artikel 50 i rättighetsstadgan (som avser *ne bis in idem*) har sin motsvarighet i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen. Vidare uttalas att om ett skattetillägg anses ha straffrättslig karaktär, ska förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 50 i stadgan anses hindra lagföring ”för samma gärning”. I detta avseende har analogin med artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen iakttagits, eftersom Europadomstolen slagit fast att denna bestämmelse förbjuder en kombination av sanktioner av straffrättslig karaktär för identiska gärningar, oavsett den rättsliga kvalificeringen av dessa i de lagtexter som ligger till grund för de påförda sanktionerna. EU-domstolen slår därefter fast att om den hänskjutande domstolen anser att det skattetillägg som påförts är av straffrättslig karaktär kan det utmynna i att kombinationen av sanktioner strider mot normerna för skydd av de grundläggande rättigheterna, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande (jfr artikel 325 i fördraget om EU:s funktionssätt). Enligt Dominique Ritleng visar detta att EU:s rättighetsstadga erbjuder en lägre skyddsnivå än den som garanteras i Europakonventionen på grund av att stadgan mildras genom kravet på unionsrättens verkan. Han anser emellertid att den lösning som EU-domstolen valde i Åkerberg Fransson-målet får ses som en isolerad företeelse, bl.a. beroende på att principen *ne bis in idem*, till skillnad från andra rättigheter i Europakonventionen, inte har godtagits enhälligt av samtliga konventionsstater. Många medlemsstater vill kunna behålla möjligheten att påföra både administrativa och straffrättsliga sanktioner.

I propositionen till den nya lagstiftning om skattebrott och skattetillägg som trädde i kraft den 1 januari 2016 uttalades att EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson-målet tyder på att dubbelprövningsförbudet inte är absolut inom EU-rätten. Kravet på att återstående sanktioner ska vara effektiva, proportionella och avskräckande kan till och med i vissa fall kräva att båda sanktionerna påförs (prop. 2014/15:131, s. 45).

Sammanfattande inställning

Den centrala frågan i målet är om den finländska skatteförvaltningens beslut om skatteförhöjning utgör hinder för att i Sverige lagföra och döma SB för grova skattebrott. Inledningsvis kan konstateras att det finländska skatteförhöjningsinstitutet utgör en motsvarighet till det svenska skattetillägget och därför får anses vara av straffrättslig karaktär och utgöra ett straff i Europakonvent-

ionens och EU-rättighetsstadgans mening. Vidare kan konstateras att tillämpningen av Europakonventionens förbud mot dubbelprövning avser lagföring och straff i en och samma stat. Det EU-rättsliga förbudet avser däremot ny lagföring eller nytt straff för en lagöverträdelse för vilken en person redan har blivit frikänd eller dömd i unionen. Enligt artikel 51.1 i EU:s rättighetsstadga riktar sig bestämmelserna i stadgan till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten. I målet avser de grova skattebrotten underlåtenhet att deklarerera mervärdesskatt. I Åkerberg Fransson-målet kom EU-domstolen fram till att skattetillägg och åtal för skattebrott som grundas på att oriktiga uppgifter lämnats avseende mervärdesskatt utgör tillämpning av EU-rätten i den mening som avses i stadgan. Rättighetsstadgan är således tillämplig i målet.

Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. I rättighetsstadgan förbjuds således ny lagföring avseende en "lagöverträdelse". I artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen anges förbudet i stället avse ett "brott".

Europadomstolen har i Grand Chamber-avgörandet i målet Zolotukhin mot Ryssland gett uttrycket "samma brott" i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen en enhetlig uttolkning. Som anges i Ekobrottsmyndighetens yttrande krävs för att det ska vara fråga om samma brott att det andra brottet härrör från identiska fakta eller från fakta som i allt väsentligt är desamma som beträffande det första brottet. Prövningen ska utgå från vad som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är ouplösligt förbundna med varandra till tid och rum. Jämförelsen ska avse de faktiska omständigheterna med bortseende från den rättsliga beteckning som brotten har i nationell rätt. Bedömningen tar således sikte på gärningen snarare än på brottet.

Det finns enligt min mening inte något som talar för att uttrycket "samma lagöverträdelse" i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga skulle avvika från uttrycket "samma brott" såsom detta har uttolkats av Europadomstolen. I sammanhanget bör nämnas att Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 uttalade att skattetillägg och ansvar för skattebrott som baserar sig på en och samma deklara-tionsuppgift normalt får anses grundade på samma faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas i skattebrottslagens respektive skatteförfarandelagens mening. Enligt Högsta domstolen avser förfarandena därmed inte bara "samma brott" enligt artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen utan också "samma lagöverträdelse" enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga.

I NJA 2013 s. 1076 hade den tilltalade uppsåtligt underlåtit att lämna deklara-tioner och därmed inte redovisat inkomster av näringsverksamhet och mervärdesskatt. Skatteverket hade beslutat om skattetillägg avseende inkomstskat-

ten. Frågan i målet var om detta utgjorde hinder för en prövning av åtalet för grovt skattebrott i den del det avsåg mervärdesskatt. Högsta domstolen uttalade att när både skattetillägget och ansvaret för skattebrott grundar sig på underlåtenhet att lämna uppgifter får det betydelse vad uppgiftsskyldigheten avser. Enligt Högsta domstolen avsåg de föreskrivna uppgifterna gällande mervärdesskatt andra förhållanden än uppgifterna till ledning för inkomstbeskattningen. Skattetilläggen ansågs därför inte ha avsett samma underlåtna uppgiftslämnande som det som åtalet för skattebrott avseende mervärdesskatt hade baserats på. Högsta domstolen fann att åtalet för skattebrott avseende mervärdesskatt grundade sig på andra faktiska omständigheter än skattetilläggen.

SB har i det svenska brottmålet dömts för grova skattebrott. De faktiska omständigheter som brotten baseras på är att SB underlåtit att till Skatteverket lämna in deklARATIONER avseende mervärdesskatt. Under den tidsperiod som domen avser skulle han rätteligen ha redovisat utgående mervärdesskatt avseende försäljning av elektronikprodukter med närmare 6 miljoner kronor.

Den finländska skatteförvaltningens beslut om skatteförhöjning avser samma tidsperiod som det svenska åtalet. Beslutet avser mervärdesskatt som skönmässigt bestämts till 5 000 euro och skatteförhöjning med 1 250 euro. SB hade inte gett in några deklARATIONER under år 2013. Beslutet baseras således på att SB, under den tid han varit registrerad för mervärdesskatt, underlåtit att till den finländska skatteförvaltningen lämna in mervärdesskattedeklarationer.

Både det finländska beslutet om skattetillägg och det svenska åtalet för skattebrott grundar sig således på underlåtenhet att till myndighet lämna uppgifter till ledning för bestämmande av mervärdesskatt. En förutsättning för att det beslutade skattetillägget ska hindra att SB åläggs straffrättsligt ansvar är att båda sanktionerna avser samma lagöverträdelse, dvs. samma underlåtna uppgiftslämnande.

Som framhålls i Ekobrottsmyndighetens yttrande avser överträdelserna underlåtenhet att redovisa mervärdesskatt och inte näringsverksamheten som sådan. När det gäller skattetillägget har det ålegat SB att lämna uppgifter om mervärdesskatt till den finländska skatteförvaltningen. Uppgiftsskyldigheten följer av finländska bestämmelser om skatt och skatteförfarande. Ansvaret för skattebrott baseras däremot på att SB varit skyldig att deklarerat utgående mervärdesskatt till det svenska Skatteverket. Denna uppgiftsskyldighet följer av svenska skatterättsliga bestämmelser. Med hänsyn härtill anser jag att de båda sanktionerna inte kan anses baseras på samma faktiska omständigheter (avse samma underlåtna uppgiftslämnande). Det förhållandet att såväl de svenska som finländska reglerna om mervärdesskatt beslutats med beaktande av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt saknar enligt min mening betydelse för frågan om beslutet om skattetillägg och ansvaret för skattebrott avser samma lagöverträdelse.

Sammanfattningsvis anser jag att det inte är fråga om samma lagöverträdelse. Det i Finland beslutade skattetillägget hindrar därför inte att SB i Sverige lagförs och döms till straffrättsligt ansvar för grovt skattebrott.

Frågan om prövningstillstånd

Prejudikatdispens

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen (prejudikatdispens). För att bevilja prövning enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken [version 30 juni 2016, Zeteo], kommentaren till 54 kap 10 §).

Som framgått i det föregående anser jag att det finländska beslutet om skattetillägg inte avser samma lagöverträdelse som det svenska åtalet om grovt skattebrott. Det strider därför inte mot artikel 50 i EU:s rättighetsstadga att ålägga SB straffrättsligt ansvar för grovt skattebrott. För denna bedömning finns det enligt min mening ett klart stöd i Europadomstolens och Högsta domstolens praxis. Någon ytterligare vägledning behövs inte. Jag anser således att en prövning av SBs överklagande inte skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Jag avstyrker prövningstillstånd.

Förhandsavgörande från EU-domstolen?

Enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är EU-domstolen behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen och giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av unionens institutioner, organ eller byråer. Av artikeln framgår vidare att när en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till EU-domstolen.

SB har visserligen inte framställt något yrkande om att Högsta domstolen ska hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen. Men eftersom det finns en skyldighet för domstolar som dömer som sista instans att vända sig till EU-domstolen när deras avgöranden är beroende av tolkningen av en EU-rättslig fråga vill jag ändå redovisa min inställning beträffande frågan om förhandsavgörande.

En domstol som är sista instans kan i vissa lägen på egen hand tolka en gemenskapsrättslig regel och underlåta att begära förhandsbesked. En nationell domstol behöver t.ex. inte förelägga EU-domstolen en gemenskapsrättslig fråga om

den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för en tolkning från EU-domstolens sida eller om den korrekta tolkningen av gemenskapsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel. Huruvida den korrekta tolkningen är uppenbar ska bedömas med beaktande av gemenskapsrättens särdrag, de särskilda svårigheter som dess tolkning medför samt risken för skiljaktigheter i rättspraxis inom gemenskapen (se prop. 2005/06:157 s. 12 och Bernitz/Kjellgren, Europarättens grunder, 5 uppl., 2014, s. 232 f.).

Som framgått i det föregående anser jag att det finländska beslutet om skatte-tillägg inte avser samma lagöverträdelse som det svenska åtalet om grovt skattebrott och att det inte finns någon sådan tveksamhet vad gäller denna bedömning att det finns anledning för Högsta domstolen att meddela prövningstillstånd. Enligt min mening kan saken, i det nu aktuella sammanhanget, också beskrivas som att bedömningen är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel i detta avseende. Jag anser således att det inte finns skäl för Högsta domstolen att begära att EU-domstolen ska meddela förhandsavgörande när det gäller den nu aktuella frågan.

Bevisning m.m.

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd

Kerstin Skarp

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM B-2016/0128)
Ekobrottsmyndigheten, Andra ekobrottskammaren i Göteborg (EB-1959-13)