



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

PÖ./ riksåklagaren ang. grovt bokföringsbrott m.m.

(Svea hovrätts dom den 14 september 2012 i mål B 1999-12)

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

Inställning

PÖ har personligen påförts skattetillägg avseende av henne oredovisade inkomster av enskild näringsverksamhet. Enligt min uppfattning innebär detta att det föreligger hinder mot att pröva åtalet för skattebrott såvitt avser oredovisade inkomster av näringsverksamhet (del av åtalspunkten C/ i tingsrättens domsbilaga 1). Åtalet i denna del bör därför avvisas. I denna del föreligger skäl för prövningstillstånd med stöd av 54 kap. 10 § andra stycket rättegångsbalken.

Jag motsätter mig att åtalen för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (åtalspunkterna A/ och B/ i tingsrättens domsbilaga 1) samt åtalen för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott (tingsrättens domsbilaga 2) avvisas. Vidare motsätter jag mig att åtalet såvitt avser oredovisad mervärdesskatt (del av åtalspunkten C/ i tingsrättens domsbilaga 1) avvisas. Enligt min uppfattning bör den överklagade domen i de delar som inte avvisas återförvisas till hovrätten för ny prövning av påföljdfrågan.

Enligt min mening finns i frågan om huruvida åtalet för oredovisad mervärdesskatt ska avvisas eller inte skäl att meddela prövningstillstånd enligt 54 kap. 10 § första stycket rättegångsbalken (prejudikatdispens).

Det finns enligt min uppfattning i övrigt inte skäl att meddela prövningstillstånd på grund av PÖs överklagande.

Bakgrund

Hovrättens dom

Hovrätten har med fastställande av tingsrättens dom dömt PÖ för grovt bokföringsbrott avseende tiden 1 januari-31 december 2006 och 1 april 2008 – 31 juli 2009 samt för grovt skattebrott avseende taxeringsåren 2007 och 2009 samt

för redovisningsperioderna april-december 2008 och januari-juli 2009. Påföljden har bestämts till fängelse 1 år.

Hovrättens dom avser bl.a. att PÖ för taxeringsåret 2007 underlåtit att till Skatteverket redovisa inkomst av näringsverksamhet och mervärdesskatt. Förfarandet har gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med betydande belopp.

Åtalet mot PÖ i denna del väcktes den 13 augusti 2010.

Beslutade skattetillägg

Skatteverket har i omprövningsbeslut den 24 januari 2007 påfört PÖ skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som ska betalas på 957 227 kr vid 2007 års taxering (se aktbilaga 6 s. 35f i tingsrättens mål B 13426-09).

Såvitt framgår av det nu redovisade beslutet, vilket också har bekräftats vid kontakt med handläggare på Skatteverket (se bifogad tjänsteanteckning), har det inte för det nu aktuella taxeringsåret påförts skattetillägg avseende den mervärdesskatt som PÖ enligt åtalet i denna del (se åtalspunkten C/ i tingsrättens domsbilaga 1) underlåtit att redovisa.

När det gäller åtalen för skattebrott enligt tingsrättens domsbilaga 2 är det en annan person som i denna del påförts skattetillägg (se bifogad tjänsteanteckning samt aktbilaga 9 s. 33 i tingsrättens mål B 12791-10).

Grunder

Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen även om han eller hon hade ålagts skattetillägg (se NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444).

Högsta domstolen har i ett beslut den 11 juni 2013 ändrat praxis (mål B 4946-12). Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Den som fått ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt Högsta domstolen inte därefter åtalas för brott enligt skattebrottslagen på grund av samma oriktiga uppgift. Det saknar därvid betydelse om skattetillägget har vunnit laga kraft eller inte.

Min bedömning

PÖ har personligen påförts skattetillägg på grund av att hon underlåtit att till Skatteverket redovisa inkomst av näringsverksamhet avseende taxeringsåret 2007. Beslutet om skattetillägg fattades den 24 januari 2007. Åtalet mot PÖ, som när det gäller inkomst av näringsverksamhet avser samma underlåtenhet som legat till grund för det tidigare påförda skattetillägget, väcktes den 13 augusti 2010. Eftersom beslutet om skattetillägg fattades innan åtalet väcktes föreligger det, enligt min mening, hinder mot att pröva åtalet för skattebrott avseende oredovisad inkomst av näringsverksamhet. Åtalet mot PÖ bör i denna del därför avvisas.

Det påförda skattetillägget utgör enligt min uppfattning dock inte hinder för åtalen för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (se Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål B 4946-12 p. 40-43). Inte heller föreligger hinder för åtalen enligt tingsrättens domsbilaga 2, eftersom de skattetillägg som beslutats med anledning av de oriktiga uppgifter som lämnas där har påförts annan person än PÖ.

I frågan om det skattetillägg som påförts PÖ hindrar åtal för skattebrott såvitt avser oredovisad mervärdesskatt (del av åtalspunkten C/ i tingsrättens domsbilaga 1) vill jag anföra följande.

I Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 (mål B 4946-12) uttalas under rubriken ”*Avser skattetillägg och skattebrott samma brott (gärning)?*” följande.

38. En ytterligare fråga är om ”samma brott” ligger till grund för såväl skattetillägget som den straffrättsliga påföljden för skattebrott. I enlighet med vad som sagts i det föregående (p. 19-21) blir det närmast fråga om att bedöma vilken eller vilka ”gärningar” som ska prövas i de olika förfarandena, en prövning som ska utgå från de faktiska omständigheter som åberopas mot den skattskyldige. I 2010 års rättsfall fann Högsta domstolen att det grundläggande kriteriet för både skattetillägg och skattebrott i allmänhet är ”oriktig uppgift”. Den övergripande och utlösande omständigheten för båda dessa sanktioner kan alltså sägas bestå i att den skattskyldige – i ett sammanhang som har betydelse för beskattningen – har lämnat en felaktig uppgift eller har utelämnat en uppgift (se bl.a. 2 § skattebrottslagen och 49 kap. 4-6 §§ skatteförfarandelagen, jfr 5 kap. 1 § i den tidigare gällande taxeringslagen från år 1990 som har varit tillämplig i det här målet).

39. Fastän förhållandena kan växla något mellan enskilda fall, måste därför skattetillägg och ansvar för skattebrott som baserar sig på en och samma deklara-tionsuppgift anses grundade på samma faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas i skattebrottslagens respektive skatteförfarandelagens mening. Därmed avser förfarandena ”samma brott” enligt Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4, och ”samma lagöverträdelse” enligt EU:s rättighetsstadga, artikel 50.

Högsta domstolen har i tidigare praxis (NJA 1981 s. 277) ansett att flera oriktiga uppgifter i en allmän självdeklaration ska bedömas som ett brott oavsett om samtliga oriktiga uppgifter lämnats uppsåtligen eller det beträffande vissa av dem endast kunnat styrkas grov oaktsamhet.

Enligt uttalanden i doktrinen behandlas vid tillämpningen av skattebrottslagen i princip varje skatteslag ("tjänst", "näringsverksamhet" och "kapital") som en brottslighet. Inom skatteslaget är varje redovisningstillfälle ett brottstillfälle (en deklaration – ett brott). Med hänvisning till prop. 1995/96:170 s. 162 sägs vidare att olika skatteslag som redovisas i samma deklaration och som omfattas av samma myndighetsbeslut, ska behandlas som brott med en effekt (se Rolf Holmquist och Johan Lindmark, Skatt och skattebrott 2012 s. 67).

Mot bakgrund bl.a. av vad som nu redogjorts för skulle det kunna hävdas att Högsta domstolens avgörande den 11 juni 2013 bör tolkas så att skattetillägg som påförts på grund av en oriktig uppgift eller på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift hindrar åtal för skattebrott avseende alla andra oriktiga uppgifter som har lämnats och/eller för uppgifter som skulle ha lämnats i samma deklaration, oavsett att de oriktiga eller underlåtna uppgifterna avser helt andra skatteslag och oavsett att skattetillägg inte påförts med anledning av sistnämnda oriktiga eller underlåtna uppgifter.

En sådan tolkning kan dock få väldigt långtgående konsekvenser. Man kan t.ex. tänka sig den situationen att en skattskyldig lämnar oriktiga uppgifter i sin inkomstdeklaration för ett visst år avseende en fastighetsförsäljning (inkomst av kapital) och påförs skattetillägg på grund av detta. Vid en senare revision upptäcks att den skattskyldige i samma deklaration skulle ha redovisat inkomst av näringsverksamhet och mervärdesskatt. Frågan är då om det tidigare påförda skattetillägget (som i förhållande till senare oriktiga uppgifter kan vara väldigt lågt) i så fall inte bara hindrar åtal utan kanske också påförande av skattetillägg avseende de oriktiga uppgifter som upptäckts senare?

En mer rimlig tolkning torde istället vara att ett påfört skattetillägg hindrar åtal för skattebrott avseende samma oriktiga uppgift, men inte andra (oriktiga) uppgifter som lämnats eller skulle ha lämnats i samma deklaration, förutsatt att skattetillägg inte har beslutats avseende sistnämnda (oriktiga) uppgifter. En sådan tolkning kan enligt min mening inte anses stå i strid med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning).

I detta fall kan i och för sig hävdas att såväl oredovisade inkomster som oredovisad mervärdesskatt bygger på samma underlag, dvs. underlåtenheten att redovisa inkomster av näringsverksamhet det aktuella året, varav mervärdesskatten utgör viss procent. Detta kan då tala för att den underlåtenhet som är hänförlig till mervärdesskatten får anses härröra från de identiska fakta eller från fakta som i allt väsentligt är desamma som beträffande de oredovisad inkomst-

terna (jfr Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 p. 20). Enligt min uppfattning är svaret på denna fråga dock inte helt given. Jag vill i detta sammanhang framhålla att mervärdesskatt utgör ett helt annat skatteslag som, oavsett om denna deklarerar i självdeklaration eller i skattedeklaration, ska redovisas för sig. Därvid kan också anmärkas att skattedeklarationer (numera mervärdesskattedeklarationer) inges flera gånger per år och vid helt andra tidpunkter än en självdeklaration (numera inkomstdeklaration). Därtill kommer att det finns näringsverksamhet som inte är mervärdesskattepliktig.

Sammanfattningsvis är det alltså min uppfattning att det nu påförda skattetillägget inte bör anses utgöra hinder för åtalet för skattebrott såvitt avser underlåtenheten att redovisa mervärdesskatt. Enligt bl.a. instansordningens princip bör det ankomma på hovrätten att bestämma ny påföljd avseende denna och övriga åtal som inte ska avvisas.

Prövningstillstånd

Frågan om vad som ska anses utgöra ”samma oriktiga uppgift” och ”samma brott” när det gäller uppgifter som lämnats eller skulle ha lämnats i en och samma deklaration är av stor betydelse, inte bara för detta och andra mål där Högsta domstolen med anledning av beslutet av den 11 juni 2013 begärt in svarsskrivelser från riksåklagaren (se Högsta domstolens mål B 4533-12, B 1174-13, och B 2278-13), utan också för i underinstanserna och hos åklagarna nu pågående mål och ärenden samt, inte minst, för den framtida hanteringen av åtalsanmälningar enligt skattebrottslagen. Jag hemställer därför att Högsta domstolen avseende denna fråga meddelar prövningstillstånd med stöd av 54 kap. 10 § första stycket rättegångsbalken. I övrigt finns i avvisningsfrågan skäl för prövningstillstånd med stöd av andra stycket i nämnda lagrum.

Anders Perklev

My Hedström

Bilaga

Tjänsteanteckning

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg (EB-2821-08 och EB-882-10)
Skatteverket