



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

ÖI m.fl., ./ riksåklagaren ang. skattebrott m.m.

(Svea hovrätts dom den 27 mars 2013 i mål B 8718-10)

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska inkomma med svarsskrivelse i målet. Svaret ska avse frågan om det har tagits ut skattetillägg och – om så är fallet – vilken betydelse detta har i målet.

Inställning

I målet har tagits ut skattetillägg av KÅI. Betydelsen av detta är att det föreligger hinder mot att pröva åtalet för skattebrott mot KÅI såvitt avser underlåten att redovisa inkomster från enskild näringsverksamhet (del av åtalpunkten 1 i hovrättens domsbilaga B). 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 dock att åtalet mot KÅI för bokföringsbrott (åtalpunkten 2 i tingsrättens domsbilaga 1) avvisas. Vidare motsätter jag mig att åtalet såvitt avser oredovisad mervärdesskatt (del av åtalpunkten 1 i hovrättens domsbilaga B) ska avvisas. Enligt min uppfattning bör den överklagade domen mot KÅI i de delar som inte avvisas återförvisas till hovrätten för ny prövning av påföljdfrågan.

Något skattetillägg har inte påförts ÖI. Hinder för aktuellt åtal mot honom föreligger därför inte. Jag bestrider därför att åtalet mot honom avvisas och jag anser heller inte att det finns skäl för prövningstillstånd avseende hans överklagande.

Svarsskrivelsen kommer i fortsättningen endast att beröra åtalen mot KÅI.

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).

Bakgrund

Hovrättens dom

Hovrätten har dömt KÅI för grovt bokföringsbrott avseende tiden den 1 januari 2004 – den 31 december 2006 samt för skattebrott avseende taxeringsåren 2005, 2006 och 2007. Påföljden för den samlade brottsligheten har bestämts till villkorlig dom i förening med böter.

Hovrättens dom avser bl.a. att KÅI för taxeringsåren 2005, 2006 och 2007 underlåtit att till Skatteverket redovisa inkomst av näringsverksamhet och mervärdesskatt. Förfarandet har gett upphov till fara för att inkomstskatt om sammanlagt ca 166 000 samt mervärdesskatt om sammanlagt ca 184 000 kr ska undandras det allmänna.

Åtalet mot KÅI väcktes den 19 december 2007.

Beslutade skattetillägg

Av handlingarna i tingsrättens akt framgår bl.a. följande. Skatteverket har i revisionspromemoria daterad den 25 september 2007 övervägt att påföra KÅI skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på av honom oredovisade inkomster av näringsverksamhet avseende taxeringsåren 2005-2007 (se tingsrättens aktbilaga 5 s. 13). Länsrätten i Stockholms län har i dom den 17 december 2009 (se tingsrättens aktbilaga 187 s. 2) redogjort för att Skatteverket i omprövningsbeslut den 21 november påfört KÅI skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på oredovisade inkomster av näringsverksamhet avseende taxeringsåren 2005, 2006 och 2007. Se även bifogade handlingar från Skatteverket.

Såvitt framkommit har det inte för de nu aktuella taxeringsåren påförts skattetillägg avseende den mervärdesskatt som KÅI enligt åtalet underlåtit att redovisa.

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

KÅI har personligen påförts skattetillägg på grund av att han underlåtit att till Skatteverket redovisa inkomst av näringsverksamhet avseende taxeringsåren 2005, 2006 och 2007. Såvitt framgår av handlingarna har besluten om skattetillägg fattats i tiden före det att nu aktuellt åtal väcktes. Åtalet mot KÅI avser, när det gäller oredovisade inkomster av näringsverksamhet, samma underlåtenhet som legat till grund för de tidigare påförda skattetilläggen. Eftersom besluten om skattetillägg fattades innan åtalet väcktes föreligger det, enligt min mening, hinder mot att pröva åtalet för skattebrott avseende oredovisade inkomster av näringsverksamhet. Åtalet mot KÅI bör i dessa delar därför avvisas.

De påförda skattetilläggen utgör enligt min uppfattning dock inte hinder för åtalet för bokföringsbrott (se Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål B 4946-12 p. 40-43).

I frågan om de nu påförda skattetilläggen hindrar åtal för skattebrott såvitt avser oredovisad mervärdesskatt 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 inkomst av näringsverksamhet de aktuella åren, 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 oredovisade inkomsterna

(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) ska 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 tidigare nämnda bokföringsbrottslighet.

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 1215-13), 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 skäl för prövningstillstånd med stöd av andra stycket i nämnda lagrum.

Anders Perklev

My Hedström

Bilagor

Handlingar från Skatteverket

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten
Ekobrottsmyndigheten (EB 1412-07 och EB-1138-08)
Skatteverket