
Högsta domstolen

NJA 2013 s. 502 (NJA 2013:48)

Målnummer: B4946-12 **Avdelning:** 1**Domsnummer:****Avgörandedatum:** 2013-06-11

Rubrik: Ne bis in idem. Det svenska systemet vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet med dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) i två olika förfaranden mot en och samma person är 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 Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. (Jfr NJA 2010 s. 168 och NJA 2011 s. 444.) (Målet avgjort av HD i dess helhet och antecknat i HD:s minnesbok.)

Lagrum:

- Artikel 4 i protokoll nr 7 (d. 22 nov. 1984) till konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
- Artikel 6 i fördraget om Europeiska unionen
- Artikel 50 och artikel 51 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
- Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
- 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)
- 30 kap. 9 § och 45 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740)
- 2 §, 4 § och 10 § skattebrottslagen (1971:69)
- 49 kap. 4 §, 5 § och 6 §, 51 kap. 1 § och 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Rättsfall:

- Europadomstolens avgöranden i målet Engel and Others v. the Netherlands, 8 June 1976, Series A no. 22
- Europadomstolens avgörande i målet R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000
- Europadomstolens avgörande i målet Manasson v. Sweden (dec.), no. 41265/98, 8 April 2003
- Europadomstolens avgörande i målet Rosenquist v. Sweden (dec.), no. 60619/00, 14 September 2004
- Europadomstolens avgörande i målet Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII
- Europadomstolens avgörande i målet Carlberg v. Sweden (dec.), no. 9631/04, 27 January 2009
- Europadomstolens avgörande i målet Zolotukhin v. Russia [GC], no.14939/03, ECHR 2009-
- Europadomstolens avgörande i målet Ruotsalainen v. Finland, no. 13079/03, 16 June 2009
- Europadomstolens avgörande i målet Tsonev v. Bulgaria, no. 2376/03, 14 January 2010
- Europadomstolens avgörande i målet Kurdov and Ivanov v. Bulgaria, no. 16137/04, 31 May 2011
- Europadomstolens avgörande i målet Tomasović v. Croatia, no. 53785/09, 18 October 2011
- Europadomstolens avgörande i målet Margus v. Croatia, no. 4455/10, 13 November 2012
- Europadomstolens avgörande i målet Asadbeyli and Others v. Azerbaijan, nos. 3653/05, 14729/05, 20908/05, 26242/05, 36083/05 and 16519/06, 11 December 2012
- EU-domstolens avgöranden den 5 juni 2012 i mål C-489/10, Bonda
- NJA 2010 s. 168 I och II
- NJA 2004 s. 510
- NJA 2011 s. 444
- NJA 2012 s. 1038 I och II
- EU-domstolens avgörande den 26 februari 2013 i mål C-617/10, Åkerberg Fransson
- EU-domstolens avgörande den 26 februari 2013 i mål C-399/11, Melloni

REFERAT

Kristianstads tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Kristianstads tingsrätt åtal mot P.-M.P. enligt följande åtalspunkter.

1. Grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott

P.-M.P. har som styrelseledamot och företrädare varit ansvarig för Fotograf P.-M.P. AB:s bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Bolaget har sitt säte och utövar sin verksamhet i Stockholm.

P.-M.P. har, uppsåtligen eller i andra hand av oaktsamhet, under 2005-2007 åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att dels felaktigt bokföra egna uttag eller lön såsom bolagets kostnader för inköp m.m., dels inte bokföra en återbetalning till bolaget.

Det felaktigt bokförda beloppet uppgår till 424 998 kr för 2005, 1 447 665 kr för 2006 och 523 749 kr för 2007.

Till följd härav har rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

P.-M.P. har vidare, uppsåtligen eller i andra hand av grov oaktsamhet, åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt ovan och härigenom givit upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt har försvårats.

Brotten är att bedöma som grova då de ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt i skatteundandragande syfte.

2. Grovt skattebrott

P.-M.P. har som styrelseledamot och företrädare varit ansvarig för Fotograf P.-M.P. AB:s skattedeclarationer. P.-M.P. har under 2005-2007 uppsåtligen lämnat oriktig uppgift i bolagets skattedeclarationer genom att dels ange den ingående mervärdesskatten till för höga belopp, dels ange löner och förmåner till för låga belopp och följaktligen därpå löpande arbetsgivaravgifter till för låga belopp. Till följd härav har fara uppkommit för att skatt eller avgift skulle undandras det allmänna med sammanlagt 942 214 kr (167 156+775 058).

Brotten är sammantaget att bedöma som grova då de rör mycket betydande belopp eller utövats systematiskt i större omfattning.

3. Grovt skattebrott

P.-M.P. har i sina inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2006-2008 (inkomståren 2005-2007) som inkom till Skatteverket i Lund och Stockholm i maj respektive år lämnat oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften har bestått i att P.-M.P. angivit sina inkomster av tjänst och kapital till för låga belopp. Till följd härav har fara förelegat att skatt skulle undandras det allmänna med sammanlagt 1 372 595 kr.

Brotten är sammantaget att bedöma som grova då de rör mycket betydande belopp eller utövats systematiskt i större omfattning.

Åklagaren yrkade att P.-M.P. skulle åläggas näringsförbud för en tid av i vart fall fem år.

Tingsrätten (ordförande f.d. rådmannen Börje Dahlberg) meddelade dom den 23 juni 2011.

Domskäl

I domen antecknades under rubriken Skuld inledningsvis att P.-M.P. hade förnekat gärningarna. Efter en redogörelse för uppgifter som hade lämnats av P.-M.P. och i målet hörda vittnen anförde tingsrätten i domskälen följande.

Tingsrättens bedömning

Tingsrätten konstaterar inledningsvis att den omständigheten att P.-M.P. har påförts skattetillägg inte utgör hinder mot prövning av åtalet, se NJA 2010 s. 168.

Samtliga tre åtalspunkter bygger på fyra olika transaktioner, nämligen dels P.-M.P:s tillgodogörande av en aktiebolaget tillkommande återbetalning från YFO om 424 998 kr, dels bolagets bekostande av renovering av bostadsrättslägenhet på Kanalgatan 28 i Kristianstad med 183 376 kr, dels bolagets bekostande av byggnadsarbeten på fastigheten Norra Mjönäs 6:19 med 458 449 kr, dels ock utbetalningar från Daylight Photo Agency till P.-M.P. (i den delen ogillades åtalet; red:s anm.).

YFO

Av utredningen i målet framgår att Fotograf P.-M.P. AB av YFO förvärvade och betalade fotoutrustning för 424 998 kr, vilken transaktion enligt kreditfaktura återgick några dagar senare för att ersättas med ett leasingförfarande. YFO:s återbetalning av köpeskillingen gjordes på P.-M.P:s instruktioner till dennes privata postgirokonto och kreditfakturan bokfördes aldrig i aktiebolaget. P.-M.P. har inte i sin självdeklaration upptagit beloppet som lön från bolaget.

P.-M.P. har vidgått de faktiska omständigheterna men bestritt ansvar under påståendet att det ägt rum av misstag, vilket innebär såvitt avser åtal för skattebrott att det inte skett uppsåtligt samt, såvitt avser åtal för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, inte heller av oaktsamhet respektive grov oaktsamhet.

Att fakturan beträffande inköpet bokförts hos aktiebolaget men inte kreditfakturan talar emot att det rör sig om ett misstag. Härtill kommer att inbetalningen skett till P.-M.P:s privata postgirokonto med mycket få transaktioner samt att beloppet stått orört på kontot i cirka fem månader varefter huvuddelen därav lämnat kontot genom utlandsbetalningar. Angivna omständigheter är sådana att det enligt rättens mening kan hållas för visst att P.-M.P. emottog och tillgodogjorde sig betalningen med insikt om att den rätteligen tillkom aktiebolaget. Utbetalningen är att betrakta som lön från bolaget till P.-M.P.

Kanalgatan 28

Det är i målet ostridigt att Fotograf P.-M.P. AB erlade 183 376 kr för renovering av den P.-M.P. tillhöriga bostadsrättslägenheten med adress Kanalgatan 28 i Kristianstad, P.-M.P:s stadigvarande bostad. Det har framkommit att P.-M.P. instruerade I.R. om fakturornas innehåll samt därvid påverkade denne att adressera dessa till aktiebolaget och ge sken av att fakturorna avsåg renovering av fotoateljé. Med hänsyn till vad som framkommit angående renoveringsarbetena är det enligt rättens mening ställt utom rimligt tvivel att fråga varit om P.-M.P:s personliga kostnader, ett förhållande som P.-M.P. försökt dölja genom att förmå fakturautfärdaren att ge dessa ett felaktigt innehåll. Betalningarna är att betrakta som lön från bolaget till P.-M.P.

Norra Mjönäs 6:19

Det är i målet ostridigt att Fotograf P.-M.P. AB erlade tillhoppa 458 449 kr för byggnadsarbeten på den P.-M.P. tillhöriga fritidsfastigheten Norra Mjönäs 6:19. Det har framkommit att P.-M.P. instruerade fakturaavsändarna samt därvid påverkade dessa att adressera fakturorna till aktiebolaget och ge sken av att fakturorna avsåg arbeten på fotoateljé. Med hänsyn till vad som framkommit angående byggnadsarbetena är det enligt rättens mening ställt utom rimligt tvivel att fråga varit om P.-M.P:s personliga kostnader, ett förhållande som P.-M.P. försökt dölja genom att förmå fakturautfärdarna att ge dessa ett felaktigt innehåll. Betalningarna är att betrakta som lön från bolaget till P.-M.P.

Daylight Photo Agency

- - -

Tingsrättens bedömning av de fyra aktuella transaktionerna leder slutligen fram till följande ställningstagande till åtalade gärningar.

Grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott

P.-M.P. har uppsåtligen underlåtit att i aktiebolaget såsom lön till honom bokföra utbetalningen till honom från YFO samt de av bolaget betalade arbetena på bostadsrättslägenheten och fritidsfastigheten. De felaktigt bokförda beloppen uppgår till 424 998 kr för 2005, 183 376 kr för 2006 och 458 449 kr för 2007. Till följd härav har rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Brotten är att bedöma som grova då de ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt i ett skatteundrandragande syfte. P.-M.P. skall sålunda dömas för grovt bokföringsbrott i enlighet härmed.

Ansvar för grovt bokföringsbrott får anses konsumera ansvar för försvårande av skattekontroll, även grovt brott, se riksdagens proposition 2004/05:69 s. 32. P.-M.P. skall därför inte dömas jämväl för försvårande av skattekontroll.

Grovt skattebrott (Fotograf P.-M.P. AB)

P.-M.P. har uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter i bolagets skattedeclarationer såvitt avser de tre under föregående rubrik angivna transaktionerna och därigenom föranlett fara för att mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter skulle undandras det allmänna. Fara har därvid förelegat för att arbetsgivaravgift skulle undandras med 345 776 kr och mervärdesskatt med 167 156 kr. Brotten är att bedöma som grova då de rör mycket betydande belopp och utövats systematiskt i större omfattning. Tingsrätten bifaller åtalet för grovt skattebrott i enlighet härmed.

Grovt skattebrott (P.-M.P.)

P.-M.P. har uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2006-2008 såvitt avser de tre ovan angivna transaktionerna och därigenom föranlett fara för att skatt, såvitt avser inkomst av tjänst, skulle undandras det allmänna. Oredovisad inkomst av tjänst uppgår till 424 998 kr för taxeringsåret 2006, 183 376 kr år 2007 och 458 449 kr taxeringsåret 2008. Det har emellertid inte framkommit att P.-M.P. redovisat inkomst av kapital med felaktiga belopp. Brotten är att bedöma som grova då de rör mycket betydande belopp och utövats systematiskt i större omfattning. Tingsrätten bifaller åtalet för grovt skattebrott i enlighet härmed.

Påföljd

- - -.

Straffvärdet för den brottslighet P.-M.P. befunnits övertygad om bedöms svara mot fängelse ett år sex månader. Med hänsyn till det höga straffvärdet kan annan påföljd än fängelse inte komma i fråga. Tingsrätten saknar vid straffmätningen anledning att avvika från angivet straffvärde. Påföljden skall sålunda bestämmas till fängelse ett år sex månader.

Näringsförbud

P.-M.P. har bestritt yrkandet om näringsförbud.

P.-M.P. har i denna dom befunnits övertygad om brottslighet i näringsverksamhet för vilka brott lägsta föreskrivna straff är fängelse sex månader. Enär särskilda skäl inte talar häremot får det, jämlikt 3 § andra stycket lagen om näringsförbud, anses påkallat från allmän synpunkt att P.-M.P. meddelas näringsförbud. Tiden för näringsförbud bör bestämmas till fem år, räknat från den dag beslutet härom vinner laga kraft.

Domslut

Tingsrätten dömde P.-M.P. för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § andra stycket BrB och för grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) till fängelse 1 år 6 månader samt meddelade honom näringsförbud enligt lagen (1986:436) om näringsförbud under en tid av 5 år räknat från det att beslutet vunnit laga kraft.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

P.-M.P. överklagade i Hovrätten över Skåne och Blekinge och yrkade i första hand att hovrätten skulle avvisa åtalet. I andra hand yrkade han att hovrätten skulle ogilla åtalet i dess helhet eller i vart fall döma till en icke frihetsberövande påföljd eller sätta ned fängelsestraffet. Han yrkade vidare att hovrätten skulle undanröja beslutet om näringsförbud eller i vart fall sätta ned tiden för näringsförbudet till tre år.

Även åklagaren överklagade och yrkade att hovrätten skulle bifalla åtalet fullt ut och under alla förhållanden skärpa påföljden.

Parterna motsatte sig varandras ändringsyrkanden.

Hovrätten (hovrättslagmannen Bengt Sagnert, referent, hovrättsrådet Margareta Hansson och tf. hovrättsassessorn Anna Skytte) avslog i beslut den 6 oktober 2011 P.-M.P:s yrkande om avvisning.

Som skäl för beslutet anförde hovrätten följande.

Som grund för yrkandet om avvisning av åklagarens talan har P.-M.P. gjort gällande att han har påförts skattetillägg för de förfaranden åtalen avser och att en lagföring för bokförings- och skattebrott därför inte är förenlig med förbudet mot dubbla lagföringar som det kommer till uttryck i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Dessutom föreligger lis pendens då beslutet om skattetillägg ännu inte har vunnit laga kraft.

HD har i beslut den 29 juni 2011 i mål B 5302-10 (NJA 2011 s. 444) avslagit en begäran om prövningstillstånd i ett motsvarande fall och därvid funnit att beslut om skattetillägg samt beslut att åtala och döma för skattebrott fattats uteslutande med stöd av nationella bestämmelser och att det därför inte uppkommer någon fråga om tillämpning av unionsrätt. Skäl att i det nu förevarande målet göra annan bedömning föreligger inte.

Frågan huruvida ett beslut om skattetillägg utgör rättegångshinder för senare åtal för skattebrott har prövats av HD i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II. Genom dessa avgöranden får anses vara fastslaget att det förhållandet att en person påförts skattetillägg för ett visst förfarande inte hindrar att han eller hon också fälls till ansvar för bokförings- eller skattebrott.

Mot bakgrund härav ska P.-M.P:s avvisningsyrkande avslås.

Hovrätten (f.d. hovrättsrådet Staffan Anderberg, hovrättsrådet Martin Nilsson, tf. hovrättsassessorn Annelie Rosén, referent, och två nämndemän) anförde i dom den 8 oktober 2012:

Hovrättens domskäl

Hovrätten har i beslut den 6 oktober 2011 avslagit P.-M.P:s yrkande om avvisning av åtalet. Det har inte framkommit skäl att nu göra en annan bedömning.

Som tingsrätten redovisat bygger samtliga tre åtalspunkter på fyra olika transaktioner. Hovrätten gör samma bedömning som tingsrätten i frågan om vad som är utrett beträffande dessa transaktioner. Detta innebär att P.-M.P. tillgodogjort sig en återbetalning från YFO om 424 998 kr, att han låtit sitt bolag Fotograf P.-M.P. AB bekosta renovering av bostadsrättslägenheten på Kanalgatan 28 med 183 376 kr samt byggnadsarbeten på fastigheten Norra Mjönäs 6:19 med 458 449 kr. Samtliga transaktioner är att betrakta som lön från bolaget till P.-M.P. Hovrätten, liksom tingsrätten, finner dock inte styrkt att

P.-M.P. tillgodogjort sig medel från bolaget genom transaktionen rörande Daylight Photo Agency.

Vidare delar hovrätten bedömningen tingsrätten gjort av de åtalade gärningarna - - -.

Hovrätten ansluter sig även till tingsrättens bedömning av gärningarnas rubricering och av den samlade brottslighetens straffvärde. Brottslighetens art och höga straffvärde medför därför att någon annan påföljd än fängelse inte kan komma i fråga.

På de av tingsrätten anförda skälen ska P.-M.P. meddelas näringsförbud. Tiden för näringsförbudet bör dock begränsas till tre år.

Vid straffmätningen ska beaktas att P.-M.P. påförts skattetillegg. Någon anledning att vid straffmätningen beakta att lång tid förflutit sedan brottet begicks saknas.

Fängelsestraffets längd bör därför bestämmas till 1 år och 3 månader.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrar tingsrättens domslut på så sätt att hovrätten

bestämmer fängelsestraffets längd till 1 år 3 månader och

sätter ned tiden för näringsförbudet till 3 år.

I övrigt gäller tingsrättens domslut.

Högsta domstolen

P.-M.P. överklagade och yrkade att HD skulle, med undanröjande av hovrättens dom, avvisa åklagarens talan. I andra hand yrkade han att HD skulle helt frikänna honom från ansvar eller, i vart fall, utdöma en icke frihetsberövande påföljd eller nedsätta det av hovrätten utmätta fängelsestraffet. Vidare yrkade han att HD skulle undanröja beslutet om näringsförbud.

Riksåklagaren motsatte sig att målet skulle avvisas i någon del.

HD meddelade prövningstillstånd i frågan om avvisning av åklagarens talan. Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt förklarades vilande. HD beslöt att den dispenserade frågan skulle avgöras av HD i dess helhet.

P.-M.P. åberopade ett rättsutlåtande av professor Ulf Bernitz.

HD (justitieråden Marianne Lundius, Stefan Lindskog, Ann-Christine Lindeblad, Ella Nyström, Kerstin Calissendorff, Per Virdesten, Gudmund Toijer, referent, Lena Moore, Göran Lambertz, Johnny Herre, Agneta Bäcklund, Martin Borgeke, Svante O. Johansson, Dag Mattsson och Lars Edlund) meddelade den 11 juni 2013 följande beslut:

Skäl

Bakgrund och frågan i HD

1. Hovrätten har dömt P.-M.P. för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § andra stycket BrB och grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) till fängelse i ett år och tre månader. P.-M.P. har också fått näringsförbud i tre år.

2. Den fällande domen gäller tre transaktioner. Hovrätten har ansett det bevisat att P.-M.P. har tillgodogjort sig en återbetalning om 424 998 kr som rätteligen tillkom hans bolag, Fotograf P.-M.P. AB, samt att han har låtit bolaget bekosta renovering av en bostadsrättslägenhet med 183 376 kr och byggnadsarbeten på en fastighet med 458 449 kr. Enligt hovrätten var alla tre transaktionerna att betrakta som lön från bolaget till P.-M.P. Vid sin bedömning av gärningarna har hovrätten instämt i tingsrättens slutsatser att P.-M.P. för

inkomståren 2005-2007 uppsåtligen har låtit bli att ta upp transaktionerna som lön i bolagets bokföring och att rörelsens förlopp därför inte har kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen (grovt bokföringsbrott, åtalspunkt 1), att han uppsåtligen har lämnat oriktiga uppgifter i bolagets skattedeclarationer om de tre transaktionerna och på det sättet har föranlett fara för att mervärdesskatt om 167 156 kr och arbetsgivaravgifter om 345 776 kr skulle undandras det allmänna (grovt skattebrott, åtalspunkt 2) samt att han uppsåtligen har lämnat oriktiga uppgifter om transaktionerna även i sina inkomstdeklarationer och därigenom föranlett fara för att skatt som avsåg inkomst av tjänst skulle undandras det allmänna (grovt skattebrott, åtalspunkt 3).

3. P.-M.P. var åtalad också för försvårande av skattekontroll, grovt brott, enligt 10 § skattebrottslagen. Han dömdes dock inte för det brottet, eftersom det fick anses vara konsumerat av det grova bokföringsbrottet.

4. P.-M.P. - som förnekar brott - yrkade vid hovrätten att åklagarens talan skulle avvisas. Han ansåg att åtalet inte var förenligt med förbuden mot dubbel lagföring i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, eftersom det hade tagits ut skattetillägg med de påstått oriktiga uppgifter som åtalen avsåg som grund. Hovrätten avslog avvisningsyrkandet i ett beslut under rättegången och anförde sedan i domen att det inte hade kommit fram något skäl att ändra den tidigare bedömningen. Vid sin straffmätning har hovrätten dock tagit hänsyn till att P.-M.P. hade påförts skattetillägg. Hovrätten har dömt honom till ett fängelsestraff som är tre månader kortare än vad tingsrätten hade bestämt.

5. Beslut om skattetillägg hade fattats av Skatteverket i november 2009, beträffande P.-M.P. personligen för taxeringsåren 2006-2008 och i fråga om bolaget för redovisningsperioder under åren 2005-2007. Åklagarens ansökan om stämning i det här målet kom in till tingsrätten i juni 2010. Vid den tiden hade inte något av besluten om skattetillägg vunnit laga kraft. Numera är det dock bara beslutet om P.-M.P:s skattetillägg avseende taxeringsåret 2008 som inte är lagakraftvunnet. De sammanlagda skattetilläggen uppgår i aktuella delar för P.-M.P. personligen till 245 109 kr och för bolaget - efter prövning i kammarrätten - till 51 287 kr.

6. Frågan i HD är om, och i så fall i vilken utsträckning, besluten om skattetillägg hindrar en prövning av åklagarens talan i detta brottmål.

Sanktioner vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet

7. Frågan i punkt 6 utgår från det förhållandet att en oriktig uppgift i skatteförfarandet kan ge upphov till flera olika sanktioner, ofta för en och samma person. Sedan år 1972 gäller sålunda att en oriktig uppgift kan leda till såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott.

8. De båda sanktionerna följer dock olika regelverk och handläggs i skilda förfaranden. Skattetillägget infördes som en enkel och schabloniserad sanktion av administrativ natur och behandlas i skatteförfarandet. Det främsta principiella särdraget är att skattetillägget inte kopplas till något subjektivt rekvisit och således - till skillnad från det straffrättsliga ansvaret - inte förutsätter uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige; ett skattetillägg kan dock efterges vid ett ursäktligt fel. En grundtanke har också varit att det straffrättsliga förfarandet med åtal och prövning i allmän domstol ska begränsas till de allvarigare fallen. Detta ska dock inte hindra att skattetillägg tas ut även i sådana situationer och att svårare försummelser därför leder till såväl skattetillägg som brottspåföljd. Syftet har angetts vara att reglerna om skattetillägg ska komplettera de straffrättsliga påföljderna och att de båda sanktionerna sammantaget ska innebära en väl avvägd reaktion på oriktiga uppgifter i skatteförfarandet. (Se prop. 1971:10 s. 196 f., 201, 209 f., 236 och 240.)

9. Fastän skattetillägg och åtal för skattebrott prövas i olika förfaranden, ger lagstiftningen uttryck för en viss samordning av handläggningen. Bland annat gäller att brottmålet i vissa fall får vila i avvaktan på utgången i skatte- och avgiftsfrågan och att domstolen i brottmålet ska samråda om handläggningen

med den myndighet eller förvaltningsdomstol där skatte- och avgiftsfrågan är under prövning. Handläggningen vid myndigheten eller förvaltningsdomstolen ska dessutom ha förtur om resultatet har väsentlig betydelse för en förundersökning eller ett åtal om skattebrott. (Se 15 och 16 §§ skattebrottslagen.) Vidare ska det vid beslut om skattetillägg tas hänsyn till att den aktuella felaktigheten eller passiviteten har fört med sig att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för skattebrott (51 kap. 1 § andra stycket 4 skatteförordningen, 2011:1244). Därigenom ska det kunna undvikas att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung om en dom enligt skattebrottslagen har meddelats före beslutet om skattetillägg. I det omvända fallet är tanken att domstolen i brottmålet ska beakta ett påfört skattetillägg inom ramen för sin påföljdsbestämning (se prop. 2010/11:165 s. 445, jfr s. 965).

10. Reglerna innebär inte att domstolen i brottmålet alltid måste invänta ett lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen. Som HD anförde i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II är dock utgångspunkten att vad som är en oriktig uppgift ska ses som en skatterättslig fråga, och lagstiftningen vilar på tanken att en allmän domstol inte ska göra egna bedömningar av komplicerade skatterättsliga frågor när de frågorna samtidigt är under prövning vid en förvaltningsdomstol. I praktiken leder detta ofta till att ansvaret enligt skattebrottslagen prövas först sedan Skatteverket har fattat ett beslut i frågan om skattetillägg ska tas ut.

11. Förhållandet mellan sanktionssystemen kan till sina grunddrag sägas bestå, trots att såväl reglerna om skattetillägg som bestämmelserna i skattebrottslagen har ändrats flera gånger. Frågan är då om detta system kan förenas med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott ("ne bis in idem").

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott

12. De nu aktuella rättsliga hindren mot dubbla lagföringar och straff finns dels i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, dels i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

13. Sverige har anslutit sig till det sjunde tilläggsprotokollet, och det gäller som lag här i landet enligt lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Av artikel 4.1 i protokollet framgår det att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

14. En motsvarande bestämmelse finns i EU:s rättighetsstadga, som blev rättsligt bindande genom att Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009. Enligt artikel 50 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. Bestämmelsen har alltså genom sin koppling till unionen ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än artikel 4 i tilläggsprotokollet, där det talas om ett andra förfarande i samma stat. Stadgan utökar inte unionens befogenheter så som de definieras i fördragen, och den riktar sig till medlemsstaterna endast när de tillämpar unionsrätten. Inom detta tillämpningsområde ska stadgan ha samma rättsliga värde som fördragen och sålunda ingå i EU:s primära regelverk. (Se artikel 6.1 i fördraget om Europeiska unionen och artikel 51 i stadgan.)

15. Förhållandet mellan det svenska sanktionssystemet och artikel 4 i tilläggsprotokollet har flera gånger uppmärksamats och analyserats av lagstiftaren i skatterättsliga sammanhang. I en proposition som överlämnades till riksdagen i mars 2003 bedömde regeringen att tilläggsprotokollet inte hindrade ordningen med ett administrativt förfarande för skattetillägg och ett straffrättsligt förfarande, när någon har lämnat en oriktig uppgift. Det centrala var enligt regeringen att de båda sanktionerna byggde på olika subjektiva förutsättningar och att skattebrotten förutsatte uppsåt eller grov oaktsamhet medan skattetillägg skulle tas ut om felaktigheten inte var ursäktlig.

Sanktionerna ansågs också ha olika syften. (Se prop. 2002/03:106 s. 102 ff.) Riksdagen instämde i regeringens bedömning. (Se bet. 2002/03:SkU16 s. 11 f.)

16. Lagstiftarens bedömning fick stöd i Europadomstolens efterföljande beslut i målet mellan Rosenquist och Sverige (no. 60619/00, den 14 september 2004), där domstolen fäste avgörande vikt just vid skillnaderna i subjektivt hänseende och de olika syften som bär upp reglerna om skattetillägg respektive bestämmelserna i skattebrottslagen.

17. Frågan om rättighetsstadgans tillämplighet i ett mål om skattebrott har tidigare prövats av HD i rättsfallet NJA 2011 s. 444. HD kom sammanfattningsvis fram till att skattebrottslagen och lagstiftningen om skattetillägg inte utgör unionsrätt och att bestämmelserna inte heller är utformade i enlighet med någon lösning som har valts inom unionsrätten.

18. Den slutsatsen måste emellertid nu dras att rättsläget, åtminstone på vissa punkter, är ett annat än vad HD tidigare har utgått från.

Detta följer främst av de ställningstaganden som EU-domstolen har gjort i sin dom den 26 februari 2013 i målet C-617/10, Åkerberg Fransson, en dom som behandlar flera frågor av betydelse för rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott.

De senare årens rättstillämpning i Europadomstolen och EU-domstolen

19. Det finns anledning att först beröra Europadomstolens avgörande i målet mellan Zolotuchin och Ryssland (Grand Chamber, no. 14939/03, den 10 februari 2009), ett avgörande som ingående har behandlats av HD i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II. I domen konstaterade Europadomstolen att det tidigare hade förts olika resonemang när det gäller frågan om vad som avses med "samma brott" i artikel 4 i tilläggsprotokollet, vilket skapade en rättslig osäkerhet. Europadomstolen bedömde det därför som påkallat att ge uttrycket en enhetlig uttolkning, även om det innebar en ändring av domstolens tidigare praxis. (Se § 78 i domen.)

20. Med Europadomstolens synsätt ska tolkningen och tillämpningen inte vara restriktiv; konventionens rättigheter ska vara effektiva och möjliga att utöva i praktiken. Artikel 4 måste så förstås att den förhindrar lagföring och dom för ett andra brott i den mån som detta 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. (Se §§ 80-84 i domen.)

21. Domen i målet mellan Zolotuchin och Ryssland har blivit vägledande för andra avgöranden i Europadomstolen, exempelvis för domen i målet mellan Ruotsalainen och Finland (no. 13079/03, den 16 juni 2009, §§ 48-57). Rättsläget har i ett senare avgörande sammanfattats på så sätt att en jämförelse ska göras med utgångspunkt enbart i de faktiska omständigheter som åberopas och med bortseende från den rättsliga beteckning som brotten har i nationell rätt (Tsonev mot Bulgarien, no. 2376/03, den 14 januari 2010, § 51, se också Margus mot Kroatien, no. 4455/10, den 13 november 2012 och Asadbeyli m.fl. mot Azerbajdzjan, nos. 3653/05, 14729/05, 20908/05, 26242/05, 36083/05, 16519/06, den 11 december 2012). Som HD konstaterade i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II har bedömningen enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet kommit att ta sikte på gärningen snarare än på brottet.

22. Mot den nu angivna bakgrunden kan den tolkning som kom till uttryck i 2002/03 års proposition (p. 15 i det föregående) och som ligger till grund för den rådande lagstiftningen inte längre upprätthållas. Bedömningen ska riktas in på de faktiska omständigheter som åberopas mot den enskilde och inte på frågan om förfarandena har olika syften eller om två olika nationella regler bygger på olika subjektiva rekvisit.

23. När det gäller unionsrätten slog EU-domstolen i Åkerberg Fransson-domen fast att uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott vid oriktiga uppgifter om mervärdesskatt utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i rättighetsstadgan. Motivet för detta ställningstagande är att unionen har ett gemensamt system för mervärdesskatt enligt rådets direktiv 2006/112/EG. Av direktivet och artikel 4.3 i fördraget om Europeiska unionen följer att varje medlemsstat är skyldig att ha den lagstiftning och att vidta de administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom statens territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är också skyldiga att bekämpa skatteundandragande. Domstolen hänför sig vidare till artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och vad som där sägs om att medlemsstaterna ska bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen.

24. En konsekvens av EU-domstolens ställningstagande är att de grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan är tillämpliga när oriktiga uppgifter om mervärdesskatt leder till uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott. Rätten enligt artikel 50 att inte bli lagförd eller straffad två gånger gäller alltså i dessa fall.

25. Det finns följaktligen skäl att gå ifrån den bedömning som gjordes i rättsfallet NJA 2011 s. 444.

26. Det ska betonas, i enlighet med vad som sägs i Åkerberg Fransson-domen, att nationella domstolar ska säkerställa att rättigheterna i stadgan ges full verkan och, om det behövs, låta bli att tillämpa nationella bestämmelser som strider mot stadgan. Det får då inte uppställas något krav på klart stöd i stadgan eller i EU-domstolens praxis rörande denna.

27. EU-domstolen uttalar vidare i Åkerberg Fransson-domen att artikel 50 är tillämplig bara om båda de aktuella sanktionerna har straffrättslig karaktär, medan det i övrigt står medlemsstaterna fritt att själva välja de sanktioner som ska vara tillämpliga. Bedömningen av sanktionens karaktär ska göras enligt tre kriterier, nämligen den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, överträdelsens art samt arten av och strängheten i den sanktion som den enskilde kan åläggas.

28. Bedömningskriterierna är utformade i anslutning till Europadomstolens avgörande i målet mellan Engel m.fl. och Nederländerna (den 8 juni 1976, § 82, Series A no. 22), fastän EU-domstolen inte gör någon direkt hänvisning till det avgörandet. Frågan var där om ett militärt disciplinförfarande innefattade en sådan anklagelse för brott att artikel 6 i Europakonventionen om rätten till en rättvis rättegång skulle tillämpas. Europadomstolen ansåg att det först skulle fastställas om överträdelsen enligt nationell rätt räknades som ett brott eller som en disciplinförseelse. Vidare bedömdes överträdelsens art vara en faktor av stor betydelse. Slutligen anförde Europadomstolen att den enskildes skydd kunde bli illusoriskt om man inte vägde in hur allvarlig sanktionen var.

29. Kriterierna var uppe till bedömning också i det tidigare nämnda målet mellan Zolotuchin och Ryssland (§§ 52 och 53 i den domen). Europadomstolen betonade då att den rättsliga kvalificeringen i nationell rätt inte kunde vara ensam utslagsgivande, eftersom en sådan ordning skulle göra det möjligt för staterna att utforma sin lagstiftning på ett sätt som är oförenligt med Europakonventionens syften. Beträffande de andra och tredje kriterierna uttalade Europadomstolen att de inte nödvändigtvis är kumulativa utan kan vara alternativa. Detta förhållande ska emellertid inte utesluta en samlad bedömning av kriterierna när en separat analys av dem inte leder till någon klar slutsats i frågan om det finns en "anklagelse för brott". (Jfr också Europadomstolens domar i målet mellan Ruotsalainen och Finland och i målet Kurdov och Ivanov mot Bulgarien, no. 16137/04, den 31 maj 2011.)

30. Kriterierna kan hänföras också till EU-domstolens eget avgörande i målet Bonda (dom den 5 juni 2012 i mål C-489/10, punkterna 37 och 39). I det avgörandet förklarade EU-domstolen att det också har betydelse om den ålagda sanktionen har ett repressivt syfte.

31. Bedömningen av frågan huruvida unionsrätten - och då närmast artikel 50 i rättighetsstadgan - innebär några begränsningar för det svenska systemet med skattetillägg och påföljd för skattebrott är en uppgift för de svenska domstolarna och den frågan avgörs inte genom EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson-målet (jfr punkt 36 i den domen). En svensk domstol ska då givetvis tillämpa de angivna kriterierna.

32. I det sammanhanget uttalade EU-domstolen i sin dom att det ankommer på Haparanda tingsrätt, som hade begärt förhandsavgörande i Åkerberg Fransson-målet, att utifrån kriterierna "pröva den kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner som är föreskriven i den nationella lagstiftningen mot de nationella normerna". En sådan prövning kan enligt EU-domstolen "utmynna i [ç] att kombinationen [skattetillägg och brottspåföljd] strider mot dessa normer, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande" (punkt 36 i Åkerberg Fransson-domen).

33. De frågor som uppkommer vid en kombination av skattetillägg och påföljd för brott - i det här målet skattebrott och bokföringsbrott - ska bedömas mot bakgrund av den nu redovisade rättsutvecklingen vid Europadomstolen och EU-domstolen.

Har skattetillägg straffrättslig karaktär?

34. Frågan om skattetillägg har straffrättslig karaktär har tidigare varit föremål för delade meningar. När bedömningen görs enligt de kriterier som Europadomstolen och EU-domstolen har formulerat är det emellertid tydligt att det rör sig om ett straff i Europakonventionens och rättighetsstadgans mening. Förfarandet för uttag av skattetillägg har av Europadomstolen ansetts vara straffrättsligt vid en tillämpning av såväl Europakonventionens artikel 6 om rätten till en rättvis rättegång som artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet (se beslut i målet mellan Manasson och Sverige, no. 41265/98, den 8 april 2003, beslut i målet mellan Rosenquist och Sverige samt beslut i målet mellan Carlberg och Sverige, no. 9631/04, den 27 januari 2009).

35. Också HD har i rättsfallen NJA 2004 s. 510 I och II konstaterat att artikel 4 i tilläggsprotokollet är tillämplig på beslut om skattetillägg. Och att så är fallet utgör utgångspunkten för HD:s avgöranden i NJA 2010 s. 168 I och II.

36. Skattetillägget har alltså sådan straffrättslig karaktär att det omfattas av artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 till Europakonventionen.

37. Bedömningen måste bli densamma när det gäller artikel 50 i rättighetsstadgan, i den mån det blir fråga om att tillämpa unionsrätt.

Avser skattetillägg och skattebrott samma brott (gärning)?

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 har 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 HD 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 deklaraionsuppgift 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.

Avser skattetillägg och bokföringsbrott samma brott (gärning)?

40. För bokföringsbrott döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation, eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på något annat sätt. Brottet förutsätter att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. (Se 11 kap. 5 § BrB.)

41. Ett 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. Sambandet med skatteförfarandet framstår naturligtvis som mera tydligt om ett grovt bokföringsbrott, på det sätt som har skett i detta fall, har konsumerat ett försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (jfr prop. 2004/05:69 s. 31 f.).

42. Den faktiska handling (eller underlåtenhet) som ger upphov till ett skattetillägg är emellertid att den skattskyldige annat än muntligen "under förfarandet" har lämnat en oriktig uppgift "till ledning för egen beskattning" eller har lämnat en oriktig uppgift "i ett mål om egen beskattning". Skattetillägget förutsätter sålunda ett tillkommande faktiskt moment i skatteförfarandet som åtminstone typiskt sett ligger något senare i tiden, efter det att bokföringen för perioden har avslutats. Den faktiska handlingen (eller underlåtenheten) att inte korrekt bokföra affärshändelsen sker i allmänhet ytterligare en tid dessförinnan. De konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott kan därför normalt inte med tillämpning av Europadomstolens hittillsvarande praxis anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg. (Jfr Europadomstolens beslut i målet mellan Carlberg och Sverige, § 69, om att bokföringsskyldigheten för en näringsidkare är en skyldighet i sig. Det bör dock noteras att beslutet meddelades innan Europadomstolen avgjorde målet mellan Zolotuchin och Ryssland.)

43. Förbuden mot dubbla förfaranden och straff enligt tilläggsprotokollet och enligt rättighetsstadgan hindrar därför normalt inte åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger vid överträdelse av regler om mervärdesskatt

44. Med de bedömningar som HD har gjort beträffande skattetilläggets straffrättsliga karaktär och kravet att det ska röra sig om samma brott (gärning), är det genom EU-domstolens dom i målet Åkerberg Fransson så långt klart att rättighetsstadgans förbud mot dubbla förfaranden och dubbla straff är tillämpligt vid överträdelser av reglerna om mervärdesskatt. Som har redogjorts för i det föregående (p. 32) ställs det emellertid i domen ett krav på att "återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande" (punkt 36 i domen). Dessa uttalanden kan enligt riksåklagaren uppfattas på så sätt att en tillämpning av rättighetsstadgan skulle i det enskilda fallet påverkas av effektivitetshänsyn. Ett skattetillägg skulle med en sådan tolkning - trots rättighetsstadgans förbud mot dubbel lagföring - inte hindra ett åtal för skattebrott, om skattetillägget i just det aktuella fallet framstod som otillräckligt i betraktande av det unionsrättsliga effektivitetskravet.

45. Innebörden av uttalandena måste dock antas vara en annan. EU-domstolen gör i den här delen en hänvisning till en tidigare bedömning i domen (punkt 29). Bedömningen tar sikte på den nationella domstolens prövning i situationer då medlemsstaterna vidtar åtgärder som inte är fullständigt bestämda av unionsrätten. När den nationella domstolen då prövar om en bestämmelse med unionsrättslig anknytning är förenlig med de grundläggande rättigheterna, förblir den nationella domstolen behörig att tillämpa nationella regler för skydd av sådana rättigheter. Tillämpningen av de nationella normerna får dock inte

undergräva den skyddsnivå som finns i stadgan eller unionsrättens företrädare, enhetlighet och verkan.

46. Uttalandena i Åkerberg Fransson-målet ska ses i samband också med vad som sades i den samma dag meddelade domen i målet C-399/11, Melloni (punkt 60). EU-domstolen kom där in på betydelsen av artikel 53 i stadgan. Enligt den artikeln får ingen bestämmelse i stadgan tolkas så att den inskränker eller inkräktar på de mänskliga rättigheter eller grundläggande friheter som inom respektive tillämpningsområde erkänns bl.a. i unionsrätten och i Europakonventionen. Detta bekräftar enligt EU-domstolen att nationella domstolar - i fall då unionens rättsakter kräver ett genomförande på nationell nivå - är behöriga att tillämpa nationella skyddsnormer med de inskränkningar som följer av stadgans skyddsnivå och unionsrättens företrädare, enhetlighet och verkan.

47. Åkerberg Fransson-domen måste därmed så förstås att en nationell skyddsregel som ger ett vidare skydd än vad som följer av rättighetsstadgan inte får tillämpas på ett sådant sätt att den kommer i konflikt med unionsrätten. Det är alltså vid den bedömningen som kravet på unionsrättens effektiva genomslag ska beaktas. På motsvarande sätt får en nationell domstol inte tillämpa stadgan vidare än vad som följer av dess rätta innebörd - vilken det i sista hand ankommer på EU-domstolen att bestämma - utan att ta hänsyn till att unionsrätten ska ges ett effektivt genomslag.

48. De ställningstaganden som HD har gjort i det föregående gäller endast en tillämpning av förbudet mot dubbla förfaranden och dubbla straff, sådant det har klarlagts av EU-domstolen. Den som har fått ett skattetillägg avseende mervärdesskatt kan därmed inte åtalas för ett motsvarande skattebrott, oavsett vilken bedömning som kan göras av de olika sanktionernas effektivitet.

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger gäller också vid överträdelse av regler om inkomstskatt och om arbetsgivaravgifter och liknande avgifter

49. HD har i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II utgått från att skattetillägg har en straffrättslig karaktär. Däremot ansåg HD att det enligt Europadomstolens praxis fanns ett visst utrymme för flera sanktioner beslutade av olika myndigheter för samma brott (gärning). Ett krav var att det dubbla förfarandet hade varit förutsebart för den enskilde samt att det fanns ett tillräckligt nära tidsmässigt och sakligt samband mellan förfarandena (p. 24). Mot den bakgrunden kom HD fram till att det inte fanns något klart stöd för att det svenska systemet skulle strida mot artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

50. Frågan är om det nu finns anledning att gå ifrån detta ställningstagande när det gäller skatter och avgifter som inte omfattas av unionsrätten, dvs. när inte redan vad som följer av unionsrätten innebär att ställningstagandet i 2010 års avgöranden måste sättas åt sidan. Någon rättspraxis från Europadomstolen som ger anledning till en omprövning har inte tillkommit under mellantiden. Flera anknyttande ärenden pågår dock där.

51. En första fråga är om det finns skäl att upprätthålla synsättet att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott ska underkännas bara om det finns ett klart stöd för detta i tilläggsprotokollet. Det bör då uppmärksammas att Europakonventionen i svensk rätt får betydelse i två rättsligt sett skilda hänseenden. Förutom att Sverige är folkrättsligt bundet av konventionen gäller den som lag här i landet. Konventionen kan därigenom i rättstillämpningen få betydelse på två olika sätt (jfr NJA 2012 s. 1038 I, p. 13-16).

52. När konventionen tillämpas som svensk lag gäller inget krav på ett "klart stöd" för den tolkning som i det enskilda fallet ska göras av konventionens rättighetsbestämmelser. Konventionen som svensk lag ska i det avseendet tolkas och tillämpas som andra lagar.

53. När det ska bedömas om svensk lagstiftning är förenlig med Europakonventionen som svensk lag, kan det emellertid uppstå en lagkonflikt som inte alltid går att lösa genom en konventionskonform tolkning eller genom

att konventionen som svensk lag ges företräde (jfr p. 32 i 2010 års avgöranden). Har t.ex. lagstiftaren i ett visst lagstiftningsärende gett uttryck för bedömningen att lagen är förenlig med Europakonventionen, måste en utgångspunkt vara att en domstol inte ska kunna underkänna lagen med stöd av konventionen som svensk lag (jfr prop. 1993/94:117 s. 37 f. och bet. 1993/94:KU24 s. 18 ff.).

54. I målet får därför frågan om den aktuella lagstiftningen är förenlig med Europakonventionen i första hand prövas från det perspektivet att konventionen är folkrättsligt bindande. Utgångspunkten är då att en svensk domstol måste kunna underkänna en lag som är oförenlig med Europakonventionen också när frågan ännu inte har prövats av Europadomstolen. Det finns emellertid här anledning att visa återhållsamhet. Att HD i 2010 års avgöranden tillämpade ett krav på klart stöd får ses som ett uttryck för den grad av försiktighet som då ansågs vara befogad.

55. Vid bedömningen av vilket krav på klarhet som är motiverat får det betydelse hur viktig den berörda rättigheten är, liksom vilket slags lagstiftning det rör sig om. Även de rättsliga och praktiska konsekvenserna måste vägas in. Om en lag underkänns kan följdändringar behövas, något som talar för att frågan i mindre klara fall ska hanteras av lagstiftaren snarare än av svenska domstolar. En ytterligare omständighet som bör beaktas är vilka möjligheter som lagstiftaren har haft att anpassa det svenska rättsläget till de krav som konventionsrätten kan ställa.

56. I 2010 års avgöranden prövade HD det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott mot Europakonventionen som folkrättsligt instrument. Utgångspunkten var då att Europadomstolens avgörande i målet mellan Zolotuchin och Ryssland år 2009 innebar en förändring av konventionsrätten.

57. HD meddelade sina avgöranden ganska kort tid efter Europadomstolens dom. Om systemet med skattetillägg och ansvar för skattebrott underkändes, skulle det få långtgående verkningar. Domstolens ställningstagande får anses ge uttryck för ståndpunkten att det i den situationen låg närmast till hands att låta den förändrade konventionsrätten bedömas och hanteras av lagstiftaren.

58. Läget är nu ett annat. Genom att rättighetsstadgans förbud mot dubbla förfaranden och straff omfattar mervärdesskatten, har det samlade svenska systemet med skattetillägg och skattebrott i väsentliga delar redan urholkats. Effekterna av att det underkänns också i fråga om andra skatter och avgifter blir därmed mindre ingripande. Att i rättspraxis upprätthålla bara vissa delar av ett system som är tänkt att vara sammanhängande skulle vidare leda till en svårförklarlig ordning och en i vissa fall svårtillämpad skillnad i reaktion på likartade regelöverträdelser. Det måste då också vägas in att rättsutvecklingen i Europadomstolen sedan år 2009 inte har föranlett de lagstiftningsåtgärder som hade kunnat förväntas.

59. Till detta kommer att artikel 50 i rättighetsstadgan och artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll ska tillgodose samma grundläggande rättssäkerhetsintresse. Stadgan har ett tydligt och avsiktligt samband med konventionen, vilket inte bara har markerats i stadgan (artikel 52) utan följer av fördraget om Europeiska unionen (artikel 6.3). Artikel 4 i tilläggsprotokollet bör inte tolkas så att den enskilde ges ett mindre långtgående skydd än det som artikel 50 i stadgan ger i de aktuella avseendena. Grundläggande principer om förutsebarhet och likabehandling talar också för ett sådant ställningstagande.

60. Med hänvisning till det nu anförda finns det skäl att gå ifrån det ställningstagande som gjordes i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II. 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.

61. Skyddet mot dubbel lagföring och dubbla straff ska alltså tillämpas också vid oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter.

Gäller rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger också när skattetillägget riktar sig mot en juridisk person?

62. Skyddet mot dubbla lagföringar och straff ska gälla när en fysisk person har påförts skattetillägget. Så blir fallet vid oriktiga uppgifter om inkomstskatt men också vid mervärdesskatt och avgifter som debiteras i en enskild näringsverksamhet. Frågan är dock hur man ska bedöma den situationen att skattetillägget riktar sig mot en juridisk person medan ett ansvar enligt skattebrottslagen skulle avse den fysiska person som straffrättsligt ansvarar för den lämnade uppgiften.

63. Reglerna i tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan omfattar alltså situationen där en och samma fysiska person blir föremål för både skattetillägg och påföljd enligt skattebrottslagen för samma brott (gärning). Om ett skattetillägg har tagits ut av en juridisk person på grund av en oriktig uppgift i skatteförfarandet, innebär det därför inte i sig något hinder mot att uppgiftslämnaren åtalas för brott enligt skattebrottslagen. Förfarandet mot den juridiska personen är inte riktat mot den som har lämnat uppgiften på det sätt som krävs för att förbudet mot dubbla lagföringar ska vara tillämpligt, och sanktionerna avser olika rättssubjekt. Att den som åtalet riktar sig mot äger den juridiska personen förändrar inte den bedömningen. Att det förhåller sig på det angivna sättet enligt unionsrätten framgår så klart av förbudets ordalydelse, att frågan är acte clair, dvs. det är inte nödvändigt att begära förhandsavgörande av EU-domstolen.

64. En fysisk person kan emellertid ha krävts på betalning för skattetillägget trots att det riktar sig mot den juridiska personen. Vanligast är kanske att kravet grundas på bestämmelserna om företräदारansvar i (numera) 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen. Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelserna omfattar också skattetillägg.

65. Även enligt annan lagstiftning kan en fysisk person bli ansvarig för ett skattetillägg som har påförts en juridisk person. Exempelvis gäller detta enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och 11 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag är bolagsmännen i ett handelsbolag ansvariga för bolagets förpliktelser. I alla dessa fall omfattar ansvaret skatteskulder och s.k. delikts- och legalförpliktelser.

66. När staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg, får förbudet mot dubbel lagföring anses hindra ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot henne eller honom för samma oriktiga uppgift, även om en juridisk person är primärt ansvarig. Detta gäller också om förfarandet har varit civilrättsligt till sin natur (såsom vid en talan om ansvar på grund av de aktiebolagsrättsliga kapitalbristreglerna) och oavsett om det har rört sig om en rättegång eller ett rättsligt förfarande av något annat slag (jfr 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag); bestämmande är skattetilläggets straffrättsliga karaktär. Att skyddet omfattar dubbla förfaranden och inte bara dubbla straff innebär också att det saknar betydelse om staten har fått framgång med sitt krav eller inte.

Bör rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger gälla även när det pågår ett förfarande om skattetillägg eller enbart när det förfarandet är avslutat?

67. Det finns slutligen anledning att ta ställning till frågan om det föreligger något hinder mot ett åtal för brott enligt skattebrottslagen när ett tidigare beslut om skattetillägg inte har vunnit laga kraft. Rätten enligt tilläggsprotokollet aktualiseras först då någon har blivit "slutligt" frikänd eller dömd, och enligt rättighetsstadgan inträder skyddet när det finns en "lagakraftvunnen brottmålsdom" i det första förfarandet. HD har i ett tidigare rättsfall intagit den ståndpunkten vid sin tolkning av tilläggsprotokollet, att åtalshinder föreligger först när tiden för att överklaga beslut om skattetillägg har gått ut (NJA 2004 s. 510 I).

68. Europadomstolens praxis kan dock inte anses vara entydig på den här punkten. Det finns visserligen exempel på fall där Europadomstolen har godtagit parallellt pågående förfaranden (se beslut i målet mellan R.T. och Schweiz, no. 31982/96, den 30 maj 2000 och beslut i målet mellan Nilsson och Sverige, no. 73661/01, ECHR 2005-XIII, jfr EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson-målet, punkt 33, där uttrycket "lagakraftvunnet avgörande" används). Emellertid finns det också mål där Europadomstolen har tillämpat artikel 4 i tilläggsprotokollet trots att inget av de aktuella förfarandena hade avslutats (se dom i målet mellan Tomasovicz och Kroatien, no. 53785/09, den 18 oktober 2011).

69. Enligt svensk rätt råder ett starkt systematiskt samband mellan reglerna om rättskraft och bestämmelserna om lis pendens som rättegångshinder. Lika väl som domens rättskraft hindrar ett nytt åtal för samma gärning (res judicata; 30 kap. 9 § RB) innebär en pågående rättegång att ett nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för en gärning som han eller hon redan står under åtal för (45 kap. 1 § tredje stycket). Saken brukar beskrivas så, att när ett rättsligt förfarande - om det fullföljs - resulterar i ett avgörande som medför res judicata för en viss talan, innebär förfarandet att lis pendens föreligger med avseende på denna talan (jfr Lars Welamson, Om brottmålsdomens rättskraft, 1949, s. 110, och Per Olof Ekelöf m.fl., Rättegång III, 7 uppl. 2006, s. 270 och 275). I båda situationerna ska det ske en prövning av om det första och det andra förfarandet avser samma gärning, ett begrepp som har samma innebörd i de två bestämmelserna. Det skydd mot nytt åtal som följer av domens rättskraft skulle försvagas allvarligt om ett pågående förfarande inte gavs samma rättegångshindrande verkan som ett lagakraftvunnet avgörande.

70. Förbudet i tilläggsprotokollet bör som svensk lag tillämpas på ett sätt som är förenligt med grundläggande svenska processuella principer, inte bara om res judicata utan också om lis pendens. Ett pågående förfarande om skattetillägg bör därför enligt grunderna för 45 kap. 1 § tredje stycket RB innebära ett hinder mot ett åtal som avser samma oriktiga uppgift. En sådan tillämpning går möjligen längre än vad som följer av rättighetsstadgan. Enligt HD:s bedömning innebär en samordning av principerna om res judicata och lis pendens på det angivna sättet emellertid inte att sanktionssystemet inte svarar mot det unionsrättsliga effektivitetskravet.

71. För att rättegångshinder på grund av lis pendens ska föreligga i brottmålet måste det dock krävas att frågan om ett uttag av skattetillägg dessförinnan har konkretiserats i det enskilda fallet. Det avgörande bör vara när Skatteverket har fattat sitt beslut om att påföra skattetillägg. Från den tidpunkten föreligger alltså hinder mot åtal.

Sammanfattning

72. Sammanfattningsvis innebär det sagda i huvuddrag följande. Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Rätten omfattar såväl mervärdesskatt som andra skatter och avgifter. Den gäller när skattetillägg och påföljd för skattebrott aktualiseras för en och samma fysiska person, också när en juridisk person är primärt ansvarig för skattetillägget. Det föreligger hinder (lis pendens) mot åtal för skattebrott även om beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft.

Bedömningen av den dispenserade frågan i detta fall

73. Det anförda innebär beträffande P.-M.P. att åtalet mot honom ska avvisas i fråga om det grova skattebrott som avser hans inkomstskatt (åtalspunkt 3), eftersom han i den delen har personligen påförts skattetillägg för samma påstått oriktiga uppgifter som åtalet avser. Åtalet för grovt bokföringsbrott (åtalspunkt 1) kan däremot prövas utan hinder av de påförda skattetilläggen. Det finns inte heller något hinder mot att pröva åtalet för grovt skattebrott avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, eftersom skattetilläggen har tagits ut av P.-M.P:s aktiebolag och inte av honom personligen (åtalspunkt 2).

74. Vid den angivna bedömningen finns det inte något hinder mot att pröva åklagarens talan om näringsförbud, som grundas på ett påstående om att

P.-M.P. har satt sina skyldigheter i den i bolaget bedrivna näringsverksamheten åt sidan.

Den fortsatta handläggningen av målet

75. HD i en annan sammansättning kommer att ta ställning till frågan om det ska meddelas tillstånd till målets prövning i övriga delar.

Beslut

HD undanröjer hovrättens dom i den del som hovrätten har prövat åtalet för grovt skattebrott under åtalspunkten 3 samt avvisar åtalet i den delen.

HD avslår P.-M.P:s yrkande om avvisning i övriga delar.

HD i en annan sammansättning kommer att ta ställning till frågan om det ska beviljas prövningstillstånd i de delar där frågan om detta har förklarats vilande (NJA 2013 N 18).

HD:s beslut meddelat: den 11 juni 2013.

Mål nr: B 4946-12.

Lagrum: artikel 4 i protokoll nr 7 (d. 22 nov. 1984) till konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, artikel 6 i fördraget om Europeiska unionen, artikel 50 och artikel 51 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, 11 kap. 5 § BrB, 30 kap. 9 § och 45 kap. 1 § RB, 2, 4 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69), 49 kap. 4-6 §§, 51 kap. 1 § och 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Rättsfall: NJA 2004 s. 510, NJA 2010 s. 168 I och II, NJA 2011 s. 444 och NJA 2012 s. 1038 I och II, Europadomstolens avgöranden i målen Engel and Others v. the Netherlands, 8 June 1976, Series A no. 22, R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000, Manasson v. Sweden (dec.), no. 41265/98, 8 April 2003, Rosenquist v. Sweden (dec.), no. 60619/00, 14 September 2004, Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII, Carlberg v. Sweden (dec.), no. 9631/04, 27 January 2009, Zolotukhin v. Russia [GC], no. 14939/03, ECHR 2009-, Ruotsalainen v. Finland, no. 13079/03, 16 June 2009, Tsonev v. Bulgaria, no. 2376/03, 14 January 2010, Kurdov and Ivanov v. Bulgaria, no. 16137/04, 31 May 2011, Tomasović v. Croatia, no. 53785/09, 18 October 2011, Margus v. Croatia, no 4455/10, 13 November 2012 och Asadbeyli and Others v. Azerbaijan, nos. 3653/05, 14729/05, 20908/05, 26242/05, 36083/05 and 16519/06, 11 December 2012 samt EU-domstolens avgöranden den 5 juni 2012 i mål C-489/10, Bonda, den 26 februari 2013 i mål C-617/10, Åkerberg Fransson, och den 26 februari 2013 i mål C-399/11, Melloni.

Sökord: Ne bis in idem; Bokföringsbrott; Europakonventionen; EU:s rättighetsstadga; Lis pendens; Res judicata; Rättegångshinder; Rättskraft; Skattebrott; Skattetillegg
