

Målnummer:	B5191-13	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2014-04-25		
Rubrik:	Ne bis in idem. En person som har bedrivit näringsverksamhet under enskild firma har lämnat oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer genom att utelämna vissa inkomster. Beslut om skattetillägg beträffande inkomstskatt har ansetts inte hindra en prövning av åtal för bokföringsbrott avseende samma oriktiga uppgifter i bokföringen.		
Lagrum:	Artikel 4 i Protokoll nr 7 den 22 november 1984 till europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (1994:1219)		
Rättsfall:	NJA 2013 s. 502		

REFERAT

Göteborgs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Göteborgs tingsrätt åtal mot F.L. för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott enligt följande gärningsbeskrivning.

F.L. har under inkomståren 2004-2007 bedrivit rörelse under enskild firma. Verksamheten har bestått i att F.L. i Göteborg utfört konsultuppdrag för Stena Line via förmedling av Alistair Millar Design Engineering Ltd (AM Design), med säte i Storbritannien, F.L. har fakturerat AM Design för sina tjänster varefter AM Design betalat F.L. i enlighet med faktureringen, dels till ett konto i Sverige, dels till ett konto i Lloyds TSB Bank, Jersey.

F.L. har i inkomstdeklarationer för de aktuella åren endast deklarerat de inkomster som influtit på det svenska kontot, varvid han underlåtit att redovisa inkomster om sammanlagt 2 268 191 kr enligt följande:

- - -

Genom att utelämna betydande inkomster i inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2005-2008 har F.L. uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter vilka givit upphov till fara för att skatt om sammanlagt 1 319 824 kr skulle undandras det allmänna enligt följande:

- - -

Vidare har F.L. som företrädare för den enskilda firman varit ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgjorts i enlighet med bokföringslagen.

F.L. har för räkenskapsåren 2004-2007 uppsåtligen eller, i andra hand, av oaktsamhet åsidosatt denna skyldighet genom att helt underlåta att bokföra de affärshändelser om sammanlagt 2 268 191 kr som bestått av insättningar på F.L:s konto på Jersey.

Förfarandet har inneburit att rörelsens förlopp i huvudsak inte kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Såväl skattebrottet som bokföringsbrottet är grovt med hänsyn till beloppens storlek samt att förfarandet, vilket satts i system, varit förslaget genom användandet av ett utländskt konto och därför av särskilt farlig art.

Åklagaren yrkade även att F.L. skulle meddelas näringsförbud.

Tingsrätten (ordförande chefsrådmannen Henrik Winman) anförde i dom den 25 oktober 2012 bl.a. följande.

Domskäl

Inställning

F.L. har bestritt ansvar för brott. - - -.

Vad gäller åtalet avseende grovt skattebrott har F.L. gjort gällande att åklagarens talan i den delen ska avvisas på grund av förbudet mot dubbel straffbarhet. Han har gjort gällande att han har påförts skattetillägg och att han därför inte kan å dömas ett straffrättsligt ansvar för samma gärning.

Tingsrättens bedömning

Frågan om avvisning

HD har i rättsfallen NJA 2010 s. 168 I och II kommit fram till att det svenska systemet med dubbla sanktioner, dvs. skattetillägg och påföljd för brott, och två förfaranden för oriktiga uppgifter i skatteförfarandet är förenligt med förbudet mot dubbel bestraffning och lagföring i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Tingsrätten ansluter sig till den bedömning som HD har gjort. Det finns därför inget hinder mot att pröva åtalet mot F.L. för grovt skattebrott. Hans yrkande om avvisning ska därför lämnas utan bifall.

Skuldfrågan

- - -. F.L. har agerat på det sätt som åklagaren har påstått, och F.L. har handlat uppsåtligt. Han ska därför dömas för skattebrott och bokföringsbrott. Brotten ska bedömas som grova skattebrott och grovt bokföringsbrott av de skäl som åklagaren har angett.

Domslut

Tingsrätten dömde F.L. för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott till fängelse 1 år.

F.L. meddelades näringsförbud under en tid av 3 år.

Hovrätten för Västra Sverige

F.L. överklagade i Hovrätten för Västra Sverige. Han yrkade att hovrätten skulle avvisa åtalet i dess helhet, i andra hand ogilla åtalet och yrkandet om näringsförbud eller nedsätta straffet.

Åklagaren medgav avvisningsyrkandet såvitt avsåg grovt skattebrott, men yrkade att F.L. skulle dömas för grovt bokföringsbrott och att påföljden skulle bestämmas till fängelse.

Åklagaren yrkade även att näringsförbudet skulle fastställas.

Hovrätten (hovrättsråden Lennart Morard och Ola Zetterquist, tf. hovrättsassessorn Cima Ghaderi samt två nämndemän) anförde i dom den 20 september 2013 följande.

Hovrättens domskäl

Utredningen i hovrätten och rättsfrågan i målet

- - -.

Det är i målet utrett att F.L. har påförts skattetillägg avseende det oriktiga uppgiftslämnande och den undanhållna skatt som omfattas av åtalet för grovt skattebrott. Skattetilläggen har inte vunnit laga kraft.

Hovrätten delar tingsrättens bedömning att det i aktuellt mål är klarlagt att F.L:s agerande har syftat till att undandra skatt med de belopp som åklagaren angett och att F.L. har haft uppsåt avseende gärningarna. Frågan i målet är i stället, med hänsyn till förbudet mot dubbel bestraffning och lagföring, *ne bis in idem*, i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga, om beslutet om skattetillägget hindrar en prövning av åklagarens talan för skattebrott och bokföringsbrott. Sverige har förpliktat sig att iakttä såväl Europakonventionen som EU:s rättighetsstadga.

Rättighetens innehåll och allmänna utgångspunkter för hovrättens prövning

Ne bis in idem återfinns i flera internationella rättsinstrument och anses utgöra en grundläggande beståndsdel i rättsstaten. Av intresse för hovrättens prövning är de definitioner av *ne bis in idem* som följer av Europakonventionen och rättighetsstadgan. Av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen framgår 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. Av artikel 50 i rättighetsstadgan, som är rättsligt bindande efter ikraftträdandet av Lissabonfördraget, framgår att ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Av rättighetsstadgans artikel 52.3 framgår att i den mån stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av Europakonventionen ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen.

Rättigheten enligt Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll artikel 4 blev föremål för en omfattande genomgång av Europadomstolen i fallet *Zolotukhin* (no. 14939/03, 10 februari 2009) där rättighetens båda element "*samma sak*" (*idem*) och "*två gånger*" (*bis*) förtydligades. De principer som läggs ner i *Zolotukhin* har senare bekräftats bl.a. i fallen *Ruotsalainen* (no. 13079/03, 16 september 2009), *Maresti* (no. 55759/07, 25 juni 2009), *Tsonev* (no. 2376/03, 14 januari 2010) och *Asadbeyli* (no. 3653/05, 11 december 2012). Begreppet ska ges en enhetlig tolkning, särskilt i förhållande till konventionens begrepp om "*anklagelse för brott*" (artikel 6) och "*straff*" (artikel 7), och tillämpningen ska inte vara restriktiv.

I fallet *Zolotukhin* definierades *idem*-elementet som "*facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space*" (p. 84). Enkelt uttryckt innebär denna definition att begreppet *idem* i detta sammanhang ska förstås som en och samma gärning. Detta innebär att 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. Europadomstolen betonade i avgörandet att en distinktion som grundar sig på olika rättsliga kvalifikationer är alltför restriktiv och riskerar att urholka rättighetens praktiska betydelse (p 81). Med *bis* förstås att rättigheten skyddar mot i.) möjligheten att åtalas på nytt ii.) faktiskt åtal och iii.) förnyad bestraffning för tidigare avgjort brott. EU-domstolen har i fallet *Åkerberg Fransson* (C-617/10, 26 februari 2013) i allt väsentligt anslutit sig till

Europadomstolens tolkning av rättigheten. Även HD har instämt i denna bedömning, se avgörandet i B 4946-12 (NJA 2013 s. 502), p. 22.

Av HD:s rättspraxis framgår vikten av att rättigheter som följer av Europakonventionen ges full verkan av de svenska domstolarna och att dessa domstolar, om det behövs, låter bli att tillämpa nationella bestämmelser som strider mot Europakonventionen. Denna plikt gäller även i de fall då sådana uttalanden om en svensk lagregels innebörd som har gjorts i lagförarbeten eller rättspraxis står i strid med den konventionstolkning som kommer till uttryck i Europadomstolens avgöranden (jfr rättsfallen NJA 2005 s. 805 och NJA 2005 s. 462). Samma plikt måste även gälla i förhållande till EU:s rättighetsstadga.

HD rättspraxis avspeglar en plikt för de nationella domstolarna att tolka Europakonventionens rättigheter lojalt mot dess bakgrund och syfte och ändamål om ett effektivt rättighetsskydd (se exempelvis rättsfallet Mamatkulov & Askarov, nos. 46827/99 & 46951/99, 4 februari 2005, p. 123).

Konventionens rättigheter ska enligt Europadomstolens rättspraxis inte utgå från formella eller tekniska resonemang utan vara praktiska och effektiva för den enskilde (se Airey, no. 6289/73, 9 oktober 1979, p. 24). Det är viktigt att rättighetens kärna inte urholkas så att den blir teoretisk och illusorisk. Det är denna utgångspunkt som hovrätten har för avgörande av frågan om avvísning av åtalet i aktuellt mål.

Frågan om avvísning av åtalet för skattebrott

HD har i ett avgörande från den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 behandlat frågan om rättighetens räckvidd i det fall skattetillägg har påförts en enskild och åklagare därefter väckt åtal för skattebrott avseende samma oriktiga uppgiftslämnande. HD:s ställningstaganden är i sin tur föranledda av Europadomstolens avgörande i fallet Zolotukhin och EU-domstolens avgörande i fallet Åkerberg Fransson.

Hovrätten konstaterar inledningsvis att skattetillägg har straffrättslig karaktär vilket framgår av flera rättsfall från såväl Europadomstolen som från Högsta förvaltningsdomstolen (förutvarande Regeringsrätten) och HD (se rättsfallen Janosevic, no. 34619/97, den 23 juli 2002, p. 67-70, och Västberga taxi och Vulic, no. 36985/97, den 23 juli 2002, p. 78-82, RÅ 2002 ref. 79 och HD:s avgörande i B 4946-12). Ett beslutat skattetillägg omfattas således av artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i rättighetsstadgan.

Frågan därefter blir vad som avses med "samma brott/gärning". Även denna fråga har behandlats i en del av de nämnda avgörandena från Europadomstolen och även av HD i det tidigare nämnda beslutet. Ne bis in idem ska förstås på så sätt att rättigheten 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. Det är således fråga om vilken eller vilka gärningar som prövas i de olika förfarandena utifrån de faktiska omständigheter som åberopas mot den enskilde. Prövningen ska utgå från vad som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum (rättsfallen Zolotukhin p. 84 och B 4946-12 p. 19-20).

Det grundläggande kriteriet för både skattetillägg och skattebrott är "oriktig uppgift". Den övergripande och utlösande omständigheten för båda dessa sanktioner består i att den skattskyldige har lämnat en felaktig uppgift eller har utelämnat en uppgift vilket innebär att det är fråga om samma faktiska omständighet. Om skattetillägg har påförts hindrar förbudet mot dubbel lagföring således ett åtal för skattebrott för samma oriktiga uppgift. Detta gäller även när oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter har lämnats. Detta skydd ska även gälla när en fysisk person har påförts skattetillägg, dvs. om oriktiga uppgifter om inkomstskatt, mervärdesskatt eller avgifter har lämnats i en enskild verksamhet.

Det är numera även klarlagt att skyddet mot dubbel lagföring eller straff gäller även om det inte finns ett lagakraftvunnet avgörande, t.ex. om beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft (lis pendens), se HD:s resonemang i B 4946-12 p. 70-71. Det förhållandet att de F.L. ålagda skattetilläggen inte vunnit laga kraft påverkar således inte bedömningen.

Med hänsyn till vad som anförts ovan ska åtalet mot F.L. för skattebrott avvisas.

Frågan om avvisning av åtalet för bokföringsbrott

Frågan hovrätten har att ta ställning till i denna del är om bokföringsbrottet avser samma gärning som det oriktiga uppgiftslämnandet i deklARATIONEN, dvs. om det grundar sig på samma eller väsentligen samma faktiska omständigheter så att de båda gärningarna anses oupplösligt förbundna till tid och rum. Om så är fallet ska åtalet avvisas.

F.L. har som grund för avvisningsyrkande av åtalet för bokföringsbrottet anför att det i hans fall, då det rör sig om en enskild verksamhet utan några anställda, omkostnader eller andra intäkter än det som inte bokförts eller bokförts felaktigt, är exakt samma uppgifter i bokföringen som förts över till deklARATIONEN. Åtalet för bokföringsbrott grundar sig därför enligt hans förmenande på samma eller väsentligen samma omständigheter som skattebrottet.

Åklagaren har å andra sidan gjort gällande att det påstådda bokföringsbrottet är skilt från det oriktiga uppgiftslämnandet både i tiden och beträffande syftet med kriminaliseringen.

Hovrätten tar först ställning till frågan om de olika syftena bakom kriminaliseringen av bokföringsbrottet och skattebrottet innebär att det föreligger två olika brott. En uppfattning som framförts i såväl lagförarbeten som i doktrinen har nämligen varit att om de båda brotten, dvs. bokföringsbrottet och skattebrottet, i det enskilda fallet avser olika skyddsintressen bör domstolen döma för båda brotten (se bl.a. prop. 1995/96:170 s. 163 f och Jareborg, Brotten mot person och förmögenhetsbrotten, 2010, s. 300).

Hovrätten konstaterar emellertid att denna uppfattning förefaller stå i strid med Europadomstolens nya definition av "idem" elementet som baserat på faktiska omständigheter i tid och rum och inte på olika rättsliga kvalifikationer. I fallet Gradinger (no. 15963/90, 23 oktober 1995 p. 55) konstaterade Europadomstolen dessutom brott mot ne bis in idem trots att de två straffen (för samma gärning) skilde sig åt inte bara i formell bemärkelse utan även ifråga om syfte och karaktär och att de bara var partiellt överlappande. En bedömning som inte grundar sig på de faktiska omständigheter som åberopats mot den enskilde utan på bestämmelsernas olika syften eller rättsliga kvalifikationer kan därför enligt hovrättens mening inte längre tillmätas någon självständig betydelse för frågan om det föreligger gärningsidentitet (se HD:s ståndpunkt i B 4946-12, p. 22).

Hovrätten övergår härefter till frågan om åtalet för bokföringsbrott i detta fall grundar sig på väsentligen samma omständigheter som de för vilka F.L. påförts skattetillägg. HD har i fallet B 4946-12 p. 41-43 gjort följande generella bedömning av frågan om skattetillägg utgör hinder för åtal för bokföringsbrott.

"Ett bokföringsbrott kan på olika sätt ha samband med ett oriktigt uppgiftslämnande av betydelse för beskattningen. Att en affärshändelse i rörelsen inte bokförts 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.

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."

HD drar mot denna bakgrund den generella slutsatsen att uttag av ett skattetillägg normalt inte hindrar åtal och dom för bokföringsbrott. En väsentlig anledning till denna slutsats synes vara att bokföringsbrottet och skattebrottet är (eller kan vara) skilda i tiden. HD:s formulering kan emellertid uppfattas på ett sådant sätt att det trots huvudregeln kan finnas enskilda fall där uttag av skattetillägg även hindrar åtal och dom för bokföringsbrott. Frågan är om ett sådant särskilt fall är för handen i förevarande mål, på sätt som F.L. hävdar.

När det är fråga om två olika gärningar i formell mening, föreligger gärningskonkurrens. Enligt huvudregeln ska gärningsmannen då dömas för de olika brott som handlandet innefattar. Vid konkurrens mellan grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott ska således enligt huvudregeln den tilltalade dömas för båda brotten i konkurrens. Det finns dock åtskilliga exempel på undantag från denna huvudregel. Undantag från huvudregeln har ansetts särskilt motiverat när båda brotten är ett uttryck för samma brottsliga aktivitet eller när det ena brottet utgör en försvårande omständighet för det andra. Det framstår närmast som en dubbelbestraffning att i sådana situationer döma för båda brotten (se härom rättsfallen NJA 1967 s. 93 och 2008 s. 1010 samt Asp, Ulväng och Jareborg, Kriminalrättens grunder, 2010, s. 515 ff., Jareborg, Allmän kriminalrätt, 2001, s. 431 och s. 447 ff. och Strahl, Allmän straffrätt i vad angår brotten, 1976, s. 429 f.). Undantagsregeln står på detta sätt i nära förbindelse med idem-elementet i principen om ne bis in idem.

Ett skattebrott kan ha begåtts med hjälp av vilseledande bokföring och i sådana fall anses det grova skattebrottet i allmänhet konsumera ansvar för bokföringsbrottet. Syftet med bokföringsbrottet har nämligen varit att undkomma skatt. Ett bokföringsbrott som utgör medel för att begå ett annat brott, konsumeras således vanligen av det andra brottet, som eventuellt bedöms som grovt. Bokföringsbrottet är således att se som ett förstadium till det fullbordade skattebrottet som ska beaktas vid bedömningen av skattebrottet (se härom i Jareborg, Brottsbalken kap. 23-24 med mera, 1985, s. 116 ff.). Det är sambandet i brottsplanen och utförandet av det första brottet som syftar till att fullborda det senare brottet som ska beaktas och som kan medföra att det första brottet konsumeras av det senare (se även rättsfallet NJA 1967 s. 93).

Det fullbordade bokföringsbrottet har i nu aktuellt mål inget annat syfte, av vad som framkommit i målet, än att dölja det efterföljande skattebrottet. Det är fråga om en enskild näringsidkare, där inga anställda, borgenärer eller kreditgivare har funnits. Ändamålet med bokföringen, såvitt är känt i målet, har endast varit beskattningen, dvs. det allmännas intresse att beskattning sker av de faktiska inkomsterna. Det är ägaren F.L. som personligen ansvarar för underskott i bolaget och som erhåller överskott i bolaget. Det är hans deklaration som utgör grunden för beskattningen och den enskilda verksamheten beskattas på samma sätt som den fysiska personen. Det finns således ett oupplösligt samband mellan F.L. personligen och den enskilda

verksamhet han bedrivit. Det är också samma konkreta fakta som ligger till grund för både skattetillägget och bokföringsbrottet i detta fall. Det är nämligen samma uppgifter som lämnats eller utelämnats i bokföringen som förts över direkt till F.L:s deklARATION. Det som lagts F.L. till last som bokföringsbrott är ingenting annat än underlåtenhet att bokföra exakt de intäkter som han i skattebrottsdelen är åtalad för att inte ha redovisat i sin deklARATION. Bokföringsbrottet och skattebrottet är i detta fall påtagliga uttryck för samma brottsliga aktivitet. Det finns ett tydligt samband i brottsplanen och utförandet av bokföringsbrottet syftar till att fullborda det senare skattebrottet. Det är sammanfattningsvis enligt hovrättens uppfattning fråga om väsentligen samma omständigheter som ligger till grund för de båda gärningarna även om deras respektive utförande skulle kunna vara skilda i tiden.

För att skyddet mot dubbelbestraffning och lagföring ska kunna vara effektivt och möjligt att utöva i praktiken och inte endast illusoriskt och teoretiskt, och då det rör sig om två brott som härrör från identiska fakta eller väsentligen identiska fakta som är ouplösligt förbundna med varandra till tid och rum och som åberopas mot F.L. personligen, är det enligt hovrättens mening klarlagt att det är fråga om samma gärning i båda fallen. Eftersom F.L. redan påförts skattetillägg ska åtalet mot honom för bokföringsbrottet avvisas.

Vid denna utgång ska åklagarens yrkande om näringsförbud ogillas.

Hovrättens domslut

Med undanröjande av tingsrättens dom, utom såvitt avser därigenom tillerkänd ersättning till försvararen, avvisar hovrätten åtalet i dess helhet.

Högsta domstolen

Riksåklagaren överklagade och yrkade att hovrättens dom skulle undanröjas i de delar som åtalet för grovt bokföringsbrott hade avvisats och yrkandet om näringsförbud ogillats samt att målet i dessa delar skulle återförvisas till hovrätten för ny prövning.

F.L. motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Susanne Österlund, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom.

Skäl

De första sju styckena motsvarar i huvudsak vad som anförs under BAKGRUND och punkterna 1-3 i HD:s dom. Härfter anför föredraganden följande.

Av rättsfallet NJA 2013 s. 746 framgår att bokföringsbrott och skattetillägg som huvudregel inte utgör samma gärning.

I föreliggande fall väcktes åtal i november 2011. I december 2010 påfördes F.L. skattetillägg avseende oriktiga uppgifter beträffande inkomst av näringsverksamhet taxeringsåret 2005 och i mars 2011 påfördes han skattetillägg avseende oriktiga uppgifter beträffande inkomst av näringsverksamhet taxeringsåren 2006-2008. Skattetillägg har alltså påförts innan åtal väckts. Frågan är då om de påförda skattetilläggen avsett samma brott (gärning) som de grova bokföringsbrotten.

De grova bokföringsbrott F.L. åtalats för har bestått i att han för räkenskapsåren 2004-2007 underlåtit att bokföra affärshändelser som bestått av insättningar på hans konto på Jersey. Insättningarna har under denna period skett ungefär en gång per månad. I enlighet med 5 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) samt Bokföringsnämndens allmänna råd om

löpande bokföring (BFNAR 2001:2) punkt 22 så har F.L. varit skyldig att bokföra dessa affärshändelser senast vid utgången av påföljande månad. Vid dessa tidpunkter har bokföringen således avslutats.

De skattetillägg F.L. påförts har avsett oriktiga uppgifter som han lämnat i sina inkomstdeklarationer taxeringsåren 2005-2008. De oriktiga uppgifterna har bestått i att han dessa år underlåtit att deklarerat samtliga inkomster av sin näringsverksamhet. De oriktiga uppgifter som förekommit i F.L:s bokföring är samma oriktiga uppgifter som han lämnat i deklarationerna och som föranlett att skattetillägg påförts. Respektive skattetillägg har emellertid förutsatt ett tillkommande faktiskt moment, dvs. att F.L. lämnat oriktiga uppgifter i deklarationerna. Dessa moment har haft en avgörande betydelse för att skattetillägg skulle påföras och har även ägt rum långt efter det att bokföringen avslutats. De konkreta fakta som ligger till grund för de grova bokföringsbrotten kan därför inte anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för skattetilläggen. Vilket syfte F.L. haft med de grova bokföringsbrotten samt att han bedrivit enskild näringsverksamhet utan anställda saknar betydelse vid denna bedömning. Mot bakgrund av det ovan anförda ska överklagandet bifallas. HD ska således undanröja hovrättens dom såvitt avser avvisning av åtalet för grovt bokföringsbrott och såvitt avser frågan om näringsförbud samt visa målet åter till hovrätten i dessa delar för ny prövning.

HD:s avgörande

HD undanröjer hovrättens dom såvitt avser avvisning av åtalet för grovt bokföringsbrott och såvitt avser frågan om näringsförbud samt visar målet åter till hovrätten i dessa delar för ny prövning.

HD (justitieråden Stefan Lindskog, Ella Nyström, referent, Lena Moore, Lars Edlund och Anders Eka) meddelade den 25 april 2014 följande dom.

Bakgrund

F.L. dömdes av tingsrätten för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott till fängelse i ett år. Han meddelades även näringsförbud för en tid av tre år. Gärningarna bestod i att F.L., som bedrivit näringsverksamhet under enskild firma, hade utelämnat vissa inkomster i inkomstdeklarationerna för taxeringsåren 2005-2008 och underlåtit att bokföra affärshändelser för räkenskapsåren 2004-2007.

F.L. överklagade tingsrättens dom och gjorde bl.a. gällande att åtalet skulle avvisas på grund av att han hade påförts skattetillägg för de gärningar som han sedan åtalades för.

Hovrätten har funnit att de påförda skattetilläggen hindrar en prövning av åklagarens talan i fråga om såväl grovt bokföringsbrott som grovt skattebrott på grund av att en och samma person inte får lagföras eller straffas två gånger för samma brott (ne bis in idem). Hovrätten har undanröjt tingsrättens dom och avvisat åtalet helt. Av domskälen framgår att yrkandet om näringsförbud har ogillats.

Domskäl

1. Enligt artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna gäller att en och samma person har rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (ne bis in idem). HD har i rättsfallet NJA 2013 s. 502 kommit fram till att det svenska systemet med två förfaranden och dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet inte är förenligt med den rätten. Beslutet innebar en förändring av HD:s tidigare praxis.

2. Rättsfallet innebär i korthet bl.a. följande. Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Det är fråga om samma brott (gärning) när skattetillägget och ansvaret för skattebrott grundar sig på samma faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas (p. 39; jfr även p. 20). Rätten gäller med avseende på såväl mervärdesskatt som andra skatter och avgifter. Rätten ska iakttas 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 mot åtal för skattebrott så snart Skatteverket har fattat ett beslut om att ta ut skattetillägg, oavsett om beslutet har vunnit laga kraft eller inte.

3. När det gäller frågan om det förhållandet att skattetillägg har tagits ut hindrar åtal och dom för bokföringsbrott uttalas i rättsfallet bl.a. följande (p. 42-43, jfr även p. 20). Den faktiska handling (eller underlåtenhet) som ger upphov till ett skattetillägg är 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 praxis anses vara ouplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg. 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.

4. Det är svårt att förutse en situation där de fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott kan anses på erforderligt sätt förbundna med fakta som läggs till grund för ett skattetillägg. Även om utrymmet för en sådan bedömning framstår som mycket litet, kan det inte helt uteslutas att något sådant fall kan finnas.

5. När det särskilt gäller skönsbeskattning finns det anledning att tillägga att slutsatsen i rättsfallet tar sikte på inte bara skattetillägg som utgår på grund av att den skattskyldige lämnat en oriktig (felaktig eller utelämnad) uppgift utan också på skattetillägg vid underlåtenhet att deklarerat. Även i den situationen förutsätter skattetillägget "ett tillkommande moment i skatteförfarandet", nämligen underlåtenheten att deklarerat, som ligger i tiden efter det att bokföringsbrottet fullbordats.

6. Åtalet mot F.L. för grovt bokföringsbrott avser att han för räkenskapsåren 2004-2007 har underlåtit att bokföra affärshändelser som består av insättningar på hans bankkonto utomlands. Insättningarna har i regel skett en gång per månad. Enligt 5 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) och Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring (BFNAR 2001:2) punkt 22 har F.L. varit skyldig att bokföra dessa affärshändelser senast vid utgången av påföljande månad.

7. Innan åtal väcktes hade Skatteverket beslutat att påföra F.L. skattetillägg, grundat på att han hade lämnat oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2005-2008. De oriktiga uppgifterna bestod i att han dessa år hade underlåtit att deklarerat inkomster av näringsverksamhet som influtit på det utländska bankkontot.

8. De oriktiga uppgifter som har förekommit i F.L:s bokföring överensstämmer med de uppgifter som han har lämnat i deklarationerna och som har föranlett att skattetillägg har påförts. Såvitt framgår har syftet med att underlåta att bokföra insättningarna varit att dölja det efterföljande skattebrottet.

Skattetilläggen har emellertid förutsatt ett tillkommande faktiskt moment, dvs. att F.L. har lämnat oriktiga uppgifter i deklARATIONERNA. Dessa moment har haft en avgörande betydelse för att skattetillägg skulle påföras och har ägt rum en tid efter det att bokföringen har avslutats. De konkreta fakta som ligger till grund för de grova bokföringsbrotten kan därför inte anses vara oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för skattetilläggen.

9. Av det anförda följer att besluten om skattetillägg inte hindrar en prövning av åtalet mot F.L. för grovt bokföringsbrott. Hovrättens dom ska därför undanröjas i de delar som avser åtalet för grovt bokföringsbrott och yrkandet om näringsförbud samt målet i dessa delar återförvisas till hovrätten för ny prövning.

Domslut

HD undanröjer hovrättens dom i de delar som avser åtalet för grovt bokföringsbrott och yrkandet om näringsförbud samt visar målet i dessa delar åter till hovrätten för ny prövning.

HD:s dom meddelad: den 25 april 2014.

Mål nr: B 5191-13.

Lagrum: Artikel 4 i protokoll nr 7 den 22 november 1984 till konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Rättsfall: NJA 2013 s. 502.

Sökord: Ne bis in idem; Europakonventionen; Skattebrott; Bokföringsbrott; Skattetillägg
