

Målnummer:	B4533-12	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2014-04-25		
Rubrik:	Ne bis in idem. En skattskyldig har i självdeklaration underlåtit att redovisa inkomster av näringsverksamhet och mervärdesskatt. Beslut om skattetillägg beträffande inkomstskatt har ansetts inte hindra en prövning av åtal för skattebrott avseende mervärdesskatt. Jfr NJA 2013 s. 1076.		
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:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 2013 s. 1076• NJA 2013 s. 502		

REFERAT

Stockholms tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Stockholms tingsrätt åtal mot I.B. för grovt skattebrott, bokföringsbrott, och försvårande av skattekontroll, alternativt grovt bokföringsbrott, enligt följande gärningsbeskrivning.

I.B. har bedrivit konsultverksamhet som enskild näringsidkare i Stockholm under 2008. Hon har därvid uppsåtligen till Skatteverket lämnat oriktiga uppgifter i inkomstdeklaration för taxeringsåret 2009 och därigenom givit upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med sammanlagt 1 337 282 kr.

De oriktiga uppgifterna har bestått i att I.B. ej deklarerat inkomst av näringsverksamhet och ej deklarerat mervärdesskatt.

Brottet är att anse som grovt eftersom det rört mycket betydande belopp.

I.B. har i bedriven konsultverksamhet som enskild näringsidkare uppsåtligen eller av oaktsamhet/grov oaktsamhet såvitt avser försvårande av skattekontroll/åsidossatt henne åvilande bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser omfattande 2 026 670 kr hänförliga till kalenderår 2008 med följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Åsidossättandet av bokföringsskyldigheten har givit upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift skulle allvarligt försvåras.

Vid uppsåt är bokföringsbrottet att anse som grovt eftersom åsidossättandet avser mycket betydande belopp.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Ann-Sofie Broqvist) anförde i dom den 3 februari 2012 följande.

Domskäl

- - -.

Tingsrättens bedömning. Det är genom I.B:s egna uppgifter som stöds av utredningen utrett att hon har haft inkomster under 2008 med 2 026 670 kr och att hon i sin deklaration för taxeringsåret 2009 inte har uppgett någon inkomst. I.B. har således uppsåtligt lämnat oriktiga uppgifter i sin deklaration och har därmed gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med 1 337 282 kr, vilket är att anse som ett mycket betydande belopp. Hon har inte heller deklarerat mervärdesskatt. Frågan är då om detta har skett i näringsverksamhet såsom åklagaren påstått. - - -. Den omständigheten att faktureringen har administrerats genom Business Result AB medför inte att I.B. inte ska anses ha drivit sin verksamhet självständigt. Hon har således bedrivit näringsverksamhet och underlåtit att deklarerat inkomst och moms har, såsom åklagaren påstått, skett i denna. Åtalet för grovt skattebrott är styrkt.

- - -.

Det är således visat att I.B. inte har bokfört affärshändelser omfattande 2 026 670 kr avseende 2008. Då bokföring helt saknas kan rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. I.B:s invändning att hon inte känt till bokföringsskyldigheten kan lämnas utan avseende. Det kan hållas för visst att I.B., som inte heller deklarerat inkomsterna, uppsåtligt har åsidosatt bokföringsskyldigheten. Gärningen bör bedömas som bokföringsbrott av normalgraden.

I.B:s uppsåtliga åsidosättande av bokföringsskyldigheten har också gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift skulle allvarligt försvåras. Hon ska således även dömas för uppsåtligt försvårande av skattekontroll.

- - -.

Skattebrott är ett artbrott. På grund härav och med hänsyn till det höga straffvärdet kan annan påföljd än fängelse inte komma ifråga. Tingsrätten bestämmer straffets längd till åtta månader.

Domslut

Tingsrätten dömde I.B. för bokföringsbrott, grovt skattebrott och försvårande av skattekontroll till fängelse 8 månader.

Svea hovrätt

I.B. överklagade i Svea hovrätt och yrkade att hovrätten skulle ogilla åtalet eller i vart fall döma henne till en lindrigare påföljd.

Åklagaren motsatte sig ändring av tingsrättens dom.

Hovrätten (hovrättsråden Kerstin Elserth, referent, och Gösta Ihrfelt, tf. hovrättsassessorn Hanna Granberger samt två nämndemän) anförde i dom den 14 september 2012 följande.

Hovrättens domskäl

Hovrätten instämmer med tingsrätten i samtliga delar, varför tingsrättens dom ska fastställas.

Hovrättens domslut

Hovrätten fastställer tingsrättens dom.

Högsta domstolen

I.B. överklagade och yrkade att åtalet mot henne skulle avvisas helt.

Riksåklagaren anförde att hovrättens dom borde undanröjas och åtalet för grovt skattebrott avvisas i den del som gällde oriktig uppgift om inkomst av näringsverksamhet. Riksåklagaren motsatte sig att åtalet avvisades i övriga delar. Riksåklagaren anförde vidare att målet i ej avvisade delar borde återförvisas till hovrätten för ny prövning i fråga om påföljd.

HD meddelade prövningstillstånd dels i fråga om avvisning av åtalet för grovt skattebrott och rubriceringen av det brottet, dels i fråga om påföljd. Hovrättens dom i övrigt stod därmed fast.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Claes Söderqvist, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom.

Bakgrund

Se HD:s beslut.

Domskäl

Punkterna 1-3 överensstämmer i huvudsak med punkterna 1-3 i HD:s beslut.

Även åtalet för grovt skattebrott avseende mervärdesskatt och skattetillägget grundar sig på samma faktiska omständigheter

4. Skatteverkets beslut om skattetillägg grundar sig däremot inte på oriktig uppgift i vad gäller mervärdesskatt. Frågan är då om beslutet ändå utgör hinder för en prövning av åtalet för grovt skattebrott i den delen. Det avgörande vid den prövningen är om skattetillägget och ansvaret för skattebrott grundar sig på samma faktiska omständigheter (se p. 2).

5. I NJA 2013 s. 502 konstateras att Europadomstolens synsätt är att tolkningen och tillämpningen av rätten att inte bli straffad eller lagförd två gånger för samma brott (gärning) inte ska vara restriktiv; konventionens rättigheter ska vara effektiva och möjliga att utöva i praktiken. Mot bakgrund av Europadomstolens avgörande i målet mellan Zolotuchin och Ryssland (Grand Chamber, no. 14939/03, den 10 februari 2009) fann HD att artikel 4.1 i tilläggsprotokollet 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 i Zolotuchin-målet.)

6. Domstolarna har funnit det bevisat att I.B. i en och samma deklARATION lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket i fråga om inkomst av näringsverksamhet och om mervärdesskatt. De oriktiga uppgifterna riktar sig i förlängningen båda mot det allmännas fiskala intresse. Det råder sålunda överensstämmelse såväl i handling som i angreppsobjekt. Även i övrigt har de oriktiga uppgifterna ett nära samband med varandra i det att uppgiften om mervärdesskatt bygger på uppgiften om inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär att åtalet för skattebrott grundar sig på samma omständigheter (väsentligen samma fakta) som beslutet om skattetillägg, även i den del som åtalet gäller oriktig uppgift om mervärdesskatt. Det har därmed förelegat hinder mot att pröva åtalet mot I.B. för grovt skattebrott, även i den del som det avser mervärdesskatt (jfr HD:s dom den 11 december 2013 i mål nr B 1174-13 som gällde den situationen att skattetillägget och åtalet grundade sig på underlåtenhet att lämna uppgifter till Skatteverket, varvid det fick betydelse vad uppgiftsskyldigheten avsåg).

Bedömning av de dispenserade frågorna i målet

7. Mot bakgrund av det anförda ska åtalet mot I.B. för grovt skattebrott avvisas i sin helhet.

8. Frågan om påföljd för den kvarstående brottsligheten ska prövas av hovrätten.

Domslut

HD undanröjer hovrättens dom mot I.B. i den del som hovrätten har prövat åtalet för grovt skattebrott och avvisar åtalet i den delen.

HD undanröjer hovrättens dom mot I.B. i fråga om påföljd samt visar målet i den delen åter till hovrätten för fortsatt handläggning.

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

Bakgrund

Hovrätten har dömt I.B. för bokföringsbrott, försvårande av skattekontroll och grovt skattebrott till fängelse i åtta månader. Såvitt gäller grovt skattebrott fann hovrätten det bevisat att I.B. uppsåtligt till Skatteverket hade lämnat oriktiga uppgifter i inkomstdeklaration för taxeringsåret 2009 genom att inte deklarerat inkomst av näringsverksamhet och inte deklarerat mervärdesskatt och därigenom hade gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna.

Åtalet mot I.B. väcktes den 9 februari 2011. Dessförinnan hade Skatteverket i omprövningsbeslut den 7 september 2010 tagit ut skattetillägg av henne på grund av oriktig uppgift i hennes inkomstdeklaration för taxeringsåret 2009. Den oriktiga uppgiften bestod i att I.B. inte hade redovisat inkomst av näringsverksamhet.

Domskäl

Ne bis in idem

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 innebär 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. Däremot ska rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott normalt inte hindra åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.

Skattebrott avseende inkomstskatt

3. Åtalet och den fällande domen för skattebrott avseende inkomstskatt bygger på att I.B. har lämnat oriktig uppgift av betydelse för inkomstbeskattningen. Den oriktiga uppgiften bestod i att hon inte hade deklarerat någon inkomst av näringsverksamhet. Samma oriktiga uppgift har lagts till grund också för Skatteverkets beslut om att ta ut skattetillägg av henne. Det föreligger hinder mot att pröva åklagarens talan om skattebrott i denna del, eftersom beslutet om skattetillägg fattades innan åtalet väcktes. Åtalet ska alltså avvisas i den delen.

Skattebrott avseende mervärdesskatt

4. Ansvaret för skattebrott i övrigt bestod i att I.B. lämnat oriktig uppgift genom att inte deklarerat någon mervärdesskatt. Skatteverkets beslut om skattetillägg grundar sig inte på oriktig uppgift i fråga om mervärdesskatt. Den fråga som nu ska prövas är om skattetillägget utgör hinder för en prövning av åtalet i den delen.

5. I rättsfallet NJA 2013 s. 1076 utgick HD från att ett åtal för skattebrott avseende mervärdesskatt grundar sig på andra faktiska omständigheter än ett beslut om skattetillägg avseende inkomstskatt (jfr p. 2). Målet gällde underlåtenhet att lämna deklaration, men principen måste vara densamma när som i detta fall åtalet avser oriktiga uppgifter om inkomst och mervärdesskatt i en och samma deklarationshandling.

6. Av det anförda följer att beslutet om skattetillägg inte hindrar en prövning av åtalet mot I.B. för skattebrott i den del det avser mervärdesskatt. Åtalet ska alltså inte avvisas i den delen.

Övriga frågor

7. Frågan hur skattebrottet avseende mervärdesskatt ska bedömas och frågan om påföljd ska prövas av hovrätten.

Domslut

HD undanröjer hovrättens dom i den del som hovrätten har prövat åtalet för grovt skattebrott och i fråga om påföljd, avvisar åtalet för grovt skattebrott i den del det avser inkomst av näringsverksamhet samt visar målet åter till hovrätten för prövning dels av hur skattebrottet avseende mervärdesskatt ska bedömas, dels i fråga om påföljd.

HD:s dom meddelad: den 25 april 2014.

Mål nr: B 4533-12.

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, NJA 2013 s. 1076.

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