

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 11 december 2013

Mål nr

B 1174-13

KLAGANDE

KK

Ombud och offentlig försvarare: Advokat GB

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Grovt skattebrott m.m.

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Göta hovrätts dom 2013-02-04 i mål B 3038-12

DOMSLUT

Högsta domstolen undanröjer hovrättens dom mot KK i den del som hovrätten har prövat åtalet för grovt skattebrott avseende inkomstskatt och avvisar åtalet i den delen.

Högsta domstolen undanröjer hovrättens dom mot KK i fråga om påföljd och näringsförbud samt visar målet i de delarna åter till hovrätten för fortsatt handläggning.

För försvaret av KK i Högsta domstolen tillerkänns GB ersättning av allmänna medel med 4 657 kr, varav 3 726 kr för arbete och 931 kr för mervärdesskatt.

Hovrätten ska i samband med att målet avgörs pröva frågan om KKs ersättningsskyldighet avseende kostnaderna för försvaret.

BAKGRUND

Hovrätten har dömt KK för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott till fängelse i tio månader. Hon har även meddelats näringsförbud i fem år. Såvitt gäller grovt skattebrott har hovrätten funnit det bevisat att KK uppsåtligen för åren 2005–2008 hade underlåtit att i deklARATIONER redovisa inkomst av näringsverksamhet och mervärdesskatt och därigenom gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna. Underlåtenheten avsåg, i fråga om både inkomst och mervärdesskatt, näringsverksamhet inom skrotbranschen.

Åtalet mot KK väcktes den 12 oktober 2011. Dessförinnan hade Skatteverket i omprövningsbeslut den 20 december 2007 och i beslut den 20 november 2008 tagit ut skattetillegg av henne på grund av att hon inte hade lämnat några inkomstuppgifter och därigenom lämnat oriktig uppgift för taxeringsåren

2006–2008. Den oriktiga uppgiften bestod i att hon inte hade redovisat inkomst av näringsverksamhet i form av skrotförsäljning. Vidare hade Skatteverket i grundläggande beslut den 15 oktober 2009 tagit ut skattetillägg av KK på grund av skönstaxering för taxeringsåret 2009. Även i det beslutet bedömde Skatteverket att hon hade haft inkomster av näringsverksamhet i form av skrotförsäljning.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

KK har yrkat att åtalet mot henne för grovt skattebrott ska avvisas i dess helhet. Hon har yrkat att påföljden ska lindras.

Riksåklagaren har anfört att hovrättens dom bör undanröjas och åtalet för grovt skattebrott avvisas i den del som gäller oriktig uppgift om inkomst av näringsverksamhet. Beträffande grovt skattebrott i övrigt har riksåklagaren motsatt sig att åtalet avvisas. Riksåklagaren har vidare anfört att målet i ej avvisade delar bör återförvisas till hovrätten för ny prövning i fråga om påföljd.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i fråga om avvisning av åtalet för grovt skattebrott samt om påföljd och näringsförbud.

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*). Högsta domstolen 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 Högsta domstolens 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 (jfr även p. 20 i det avgörandet). 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.

Grovt skattebrott avseende inkomstskatt

3. Åtalet och den fällande domen för skattebrott avseende inkomstskatt bygger på att KK har underlåtit att redovisa inkomster av näringsverksamhet och därmed har lämnat oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstbeskattningen taxeringsåren 2006–2009. Dessa oriktiga uppgifter har lagts till grund också för Skatteverkets beslut om att ta ut skattetillägg av henne. Eftersom besluten om skattetillägg fattades innan åtalet väcktes, föreligger det hinder mot att pröva åklagarens talan om skattebrott i denna del.

Grovt skattebrott avseende mervärdesskatt

4. Skatteverkets beslut om skattetillägg avser enbart inkomstskatt. Frågan är då om dessa beslut utgör hinder för en prövning av åtalet för grovt skattebrott i den del det avser mervärdesskatt. Det avgörande vid den prövningen är om skattetillägget och ansvaret för skattebrott grundar sig på samma faktiska omständigheter (se p. 2). När både skattetillägget och ansvaret för skattebrott grundar sig på underlåtenhet att lämna uppgifter får det betydelse vad uppgiftsskyldigheten avser.

5. Deklarationen av inkomster ger ett beräkningsunderlag för beslut om inkomstbeskattning. Redovisningen av mervärdesskatt bestämmer i princip automatiskt mervärdesskatten, grundat på den skattskyldiges uppgifter om utgående och ingående skatt. Under de aktuella åren skulle uppgifter för inkomstbeskattningen lämnas i en självdeklaration, medan redovisning av mervärdesskatt skulle ske antingen i självdeklarationen eller i skattedeklarationer. Vid ett beskattningsunderlag överstigande 1 miljon kr per år skulle skattedeklarationer alltid lämnas, i regel varje månad.

6. Redovisning av mervärdesskatt är alltså av annan karaktär än deklARATION för inkomstskatt. De föreskrivna uppgifterna avser andra förhållanden än uppgifterna till ledning för inkomstbeskattningen och följderna av att de inte lämnas skiljer sig åt. Skattetilläggen kan därför inte anses ha avsett samma underlåtna uppgiftslämnande som det som åtalet för skattebrott avseende mervärdesskatt har baserats på. Det gäller oavsett om uppgifterna om mervärdesskatt rätteligen skulle ha lämnats i självdeklarationer eller i skattedeklarationer.

7. Det sagda innebär att åtalet för skattebrott avseende mervärdesskatt grundar sig på andra faktiska omständigheter än skattetilläggen. Besluten om

skattetillägg för KK utgör därför inte hinder för en prövning av åtalet mot henne för grovt skattebrott i den del det avser mervärdesskatt. Åtalet ska alltså inte avvisas i den delen.

Övriga frågor

8. Frågan om påföljd för KKs kvarstående brottslighet ska prövas av hovrätten. Det finns också skäl att möjliggöra en prövning av beslutet om näringsförbud.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Ella Nyström, Kerstin Calissendorff, Göran Lambertz (referent), Dag Mattsson och Anders Eka
Föredragande justitiesekreterare: Claes Söderqvist