



## **Skattebrott, skattetillägg och förbudet mot dubbla förfaranden – effekterna av Högsta domstolens avgörande den 11 juni 2013**

### **En ändrad praxis**

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen även om han eller hon hade ålagts skattetillägg (se NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444).

Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 innebär att praxis ändras. Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Den som fått ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt HD inte därefter åtalas för skattebrott på grund av samma oriktiga uppgift. Det saknar därvid betydelse om skattetillägget har vunnit laga kraft eller inte (mål B 4946-12).

Genom Högsta domstolens beslut har rättsläget i Sverige ändrats på ett dramatiskt sätt. Lagstiftningsåtgärder krävs för att se till att det svenska systemet blir förenligt med Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. I avvaktan på att lagändringar genomförs behöver åtgärder vidtas i pågående ärenden. Jag får här redovisa min syn på effekterna av Högsta domstolens beslut och vilka konsekvenser det har för pågående och avslutade ärenden och mål.

Skatteverket kommer fortsättningsvis inte att anmäla brott mot skattebrottslagen i de fall där skattetillägg påförts och detta utgör hinder mot åtal. Vad som här sägs ska därför inte behöva aktualiseras vid handläggningen av de anmälningar som inkommer efter Högsta domstolens avgörande.

### **Effekterna av Högsta domstolens beslut**

#### **I vilka fall hindrar förbudet mot dubbla förfaranden lagföring?**

##### *Skattebrotten och skatteredovisningsbrotten (2–5 och 7–8 §§ SBL)*

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden lagföring för brott enligt skattebrottslagen i de fall då skattetillägget och det straffrättsliga ansvaret träffar samma fysiska person.

Om ett skattetillägg tagits ut av en juridisk person hindrar förbudet mot dubbla förfaranden ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot en fysisk person, för samma oriktiga uppgift, endast i de fall när staten genom ett rättsligt förfarande har krävt den fysiska personen på betalning av skattetillägget (t.ex. enligt reg-

lerna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen, eller om Skatteverket beslutat om ansvar för delägare i ett handelsbolag enligt 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen).

För att ett skattetillägg ska hindra lagföring krävs att skattetillägget beslutats i tiden före det att åtal väckts. Vid den omvända situationen är det en uppgift för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna att inom ramen för skatteprocessen verka för att dubbla förfaranden undviks.

#### *Särskilt om skatteavdragsbrott*

När det gäller skatteavdragsbrott enligt 6 § skattebrottslagen bör noteras att sedan den 1 januari 2012 ska skattetillägg tas ut av den som inte fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Ett påfört skattetillägg kan således, om alla övriga förutsättningar är uppfyllda, utgöra hinder för lagföring av skatteavdragsbrott.

#### *Bokföringsbrott*

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden normalt inte lagföring för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut. Detta motiveras med att de konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott normalt inte kan anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för ett skattetillägg. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten ligger typiskt sett i tiden innan den oriktiga uppgift lämnats som ligger till grund för skattetillägget.

#### *Försvårande av skattekontroll*

När det gäller försvårande av skattekontroll bör motsvarande bedömning kunna göras som när det gäller bokföringsbrott. Ett påfört skattetillägg hindrar alltså normalt inte heller lagföring för försvårande av skattekontroll.

### **Handläggningen av anmälningar som gjorts före Högsta domstolens beslut**

I de fall förbudet mot dubbla förfaranden hindrar lagföring för brott enligt skattebrottslagen bör följande gälla för brottsanmälningar som gjorts före Högsta domstolens beslut.

#### *Inledande åtgärder*

Åklagaren bör först reda ut frågorna om skattesubjekt, oriktig uppgift och skattetillägg. Om skattesubjektet är en juridisk person bör utredas om staten genom ett rättsligt förfarande har krävt den fysiska personen på betalning av skattetillägget. Det är först när samma oriktiga uppgift har legat till grund för såväl skattetillägg som ett straffrättsligt förfarande avseende brott enligt skattebrottslagen som förbudet mot dubbla förfaranden slår till. Följande exempel belyser detta.

A har som företrädare för ett aktiebolag lämnat oriktiga uppgifter i bolagets skattedeclarationer och för detta har bolaget påförts skattetillägg. Skatteverket har inte aktualiserat frågan om företrädaransvar avseende skattetillägget. A har åtalats för skattebrott. Frågan om dubbla förfaranden aktualiseras överhuvudtaget inte i detta fall.

A har också i sin egen självdeklaration lämnat oriktiga uppgifter om sin inkomst och för detta har han påförts skattetillägg och åtalats för skattebrott. Frågan om förbud mot dubbla förfaranden aktualiseras då, men endast såvitt avser A:s personliga inkomst och det skattetillägg som hänförs till den. För den brottslighet som A gjort sig skyldig till som företrädare för bolaget och det skattetillägg som bolaget påförts slår förbudet inte till.

#### *Omprövning av beslut*

Den nya praxis som Högsta domstolen lagt fast är en sådan ny omständighet som gör att handläggande åklagare kan ompröva sitt tidigare beslut och ändra detta utan att överprövningsinstitutet behöver användas. Handläggande åklagare eller annan åklagare på en kammare kan således fatta de beslut som det förändrade rättsläget medför.

#### *Förundersökning inte inledd*

Åklagaren beslutar att förundersökning inte ska inledas.

#### *Förundersökning pågår*

Åklagaren lägger ned förundersökningen.

#### *Förundersökningen har slutdelgivits*

Åklagaren beslutar att inte väcka åtal.

#### *Beslutsmotivering*

Följande beslutsmotivering bör användas.

Skattetillägg har beslutats. Hinder mot lagföring föreligger enligt Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden i straffrättsliga saker.

Beslutsmotiveringen finns inte tillgänglig i CÅBRA. IT-administratörerna kommer att informeras om hur detta ska göras.

#### *Åtal har väckts*

Åklagaren yrkar att tingsrätten ska avvisa åtalet i den del som berörs av förbudet. Därvid bör anges att skattetillägg har beslutats i tiden före det att åtal väckts (med angivande av datum för beslutet om skattetillägg).

*En tingsrättsdom föreligger men överklagandetiden har inte löpt ut*

Om den tilltalade inte överklagar en fällande tingsrättsdom bör åklagaren överklaga till förmån för den tilltalade och yrka att tingsrättens dom undanröjs och åtalet avvisas. Om den tilltalade överklagar och yrkar att åtalet ska avvisas är det tillräckligt att åklagaren senare medger dennes avvisningsyrkande. Det förändrade rättsläget kan kräva en dialog mellan åklagaren och den tilltalades försvarare inom överklagandetiden.

Även i dessa fall bör anges att skattetillägg har beslutats i tiden före det att åtal väckts (med angivande av datum för beslutet om skattetillägg).

Vid frikännande dom torde åklagaren normalt inte behöva agera.

*Mål i hovrätten*

I hovrätten yrkar åklagaren att tingsrättens dom ska undanröjas och att åtalet avvisas eller medger den tilltalades avvisningsyrkande. Vilket alternativ åklagaren väljer beror på det processuella läget.

Även här bör anges att skattetillägg har beslutats i tiden före det att åtal väckts (med angivande av datum för beslutet om skattetillägg).

*En hovrättsdom föreligger men överklagandetiden har inte löpt ut*

Samma förutsättningar gäller som när överklagandetiden löper beträffande en tingsrättsdom (se ovan) men med den skillnaden att riksåklagaren är allmän åklagare i Högsta domstolen. Den åklagare som haft målet i hovrätten ska därför snarast överlämna målet till riksåklagaren.

**Särskilt om lagakraftvunna domar**

Det förändrade rättsläget kan komma att generera ett antal framställningar om resning från personer som fällts till ansvar genom domar som vunnit laga kraft före Högsta domstolens avgörande den 11 juni 2013.

Ansökan om resning görs skriftligen hos hovrätten när domen meddelats i tingsrätten och hos Högsta domstolen i övriga fall. Om resning begärs hos hovrätten är det handläggande åklagare som är den dömdes motpart och om framställningen görs hos Högsta domstolen är det riksåklagaren som är den sökandes motpart.

Det bör observeras att den dömde, i stället för att själv hos hovrätten eller Högsta domstolen ansöka om resning, kan vända sig till åklagaren och begära att denne ska ansöka om resning till den dömdes förmån. Om en sådan begäran avser en hovrättsdom ska åklagaren överlämna ärendet till riksåklagaren.

Högsta domstolen har den 11 juni 2013 förelagt riksåklagaren att skyndsamt ge in skriftlig förklaring i ett resningsärende av nu aktuellt slag. Högsta domsto-

lens avgörande av detta resningsärende kommer att bli vägledande för rättstillämpningen. Avgörandet bör därför avvaktas innan ställning tas till resningsfrågan.

### **Strafförelägganden**

Ett utfärdat strafföreläggande som ännu inte godkänts kan återkallas. Nästan alla strafförelägganden som utfärdas på ekobrottsområdet innehåller påföljden villkorlig dom i förening med dagsböter. Ett strafföreläggande med villkorlig dom ska delges den misstänkte vid ett personligt sammanträffande med åklagaren. Det torde därför vara ovanligt att ett strafföreläggande skickats ut för godkännande när det gäller brott mot skattebrottslagen. Om så trots allt skett bör åklagaren försöka återkalla föreläggandet.

Ett godkänt strafföreläggande gäller som en lagakraftvunnen dom. Den som godkänt ett strafföreläggande kan ansöka om resning hos hovrätten eller klaga på strafföreläggandet hos tingsrätten enligt 59 kap. 6 § rättegångsbalken. När det gäller dessa situationer får hänvisas till vad som anförts ovan om lagakraftvunna domar.

### **Andra rättsområden**

Det förändrade rättsläget kan få betydelse också inom andra rättsområden. Utvecklingscentrum Malmö arbetar för närvarande med att analysera denna fråga.

Anders Perklev