

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 25 april 2014

Mål nr

B 5191-13

## **KLAGANDE**

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## **MOTPART**

FL

Ombud och offentlig försvarare: Advokat PG

## **SAKEN**

Grovt bokföringsbrott m.m.

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Hovrätten för Västra Sveriges dom 2013-09-20 i mål B 4949-12

---

## DOMSLUT

Högsta domstolen 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.

För försvaret av FL i Högsta domstolen tillerkänns PG ersättning av allmänna medel med 19 080 kr avseende arbete. Denna kostnad ska stanna på staten. I ersättningen ingår mervärdesskatt med 3 816 kr.

Hovrätten ska pröva frågan om FLs ersättningsskyldighet avseende kostnaderna för försvaret.

## BAKGRUND

FL 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 FL, 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.

FL 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.

#### YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

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

FL har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

#### 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*). 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 (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 oupplösligt 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 deklarerera. Även i den situationen förutsätter skattetillägget "ett tillkommande moment i skatteförfarandet", nämligen underlåtenheten att deklarerera, som ligger i tiden efter det att bokföringsbrottet fullbordats.

6. Åtalet mot FL 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 FL varit skyldig att bokföra dessa affärshändelser senast vid utgången av påföljande månad.

7. Innan åtal väcktes hade Skatteverket beslutat att påföra FL 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 deklarerera inkomster av näringsverksamhet som influtit på det utländska bankkontot.

8. De oriktiga uppgifter som har förekommit i FLs 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, d.v.s. att FL 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 FL 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.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Stefan Lindskog, Ella Nyström (referent), Lena Moore, Lars Edlund och Anders Eka  
Föredragande justitiesekreterare: Susanne Österlund