



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrättsdom – grovt skattebrott m.m.

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

MO

Ombud och offentlig försvarare: Advokaten LC

Saken

Grovt skattebrott m.m.

Dom

Hovrättens för Västra Sverige, avd. 1, dom den 23 juni 2010 i mål B 2432-09

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen undanröjer hovrättens dom såvitt avser MO och i den delen visar målet åter till hovrätten för erforderlig handläggning.

Bakgrund

Högsta domstolens avgöranden den 31 mars 2010

Högsta domstolen har den 31 mars i år i två avgöranden prövat frågan om det svenska systemet med dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) och två förfaranden för oriktiga uppgifter i skatteförfarandet är förenligt med det i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen upptagna förbudet mot dubbla förfaranden (mål B 2509-09 och B 5498-09).

Högsta domstolen har i båda avgörandena under rubriken *Sammanfattande slutsatser* gjort följande vägledande uttalanden (numreringen av styckena har här utelämnats).

Europadomstolens dom i fallet *Zolotukhin* och de efterföljande domar där slutsatserna i den domen bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma ”brott” enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses överspelad.

Det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma ”brott”.

Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen.

En förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis.

Det saknas sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden.

Högsta domstolen fann att det förhållandet att de tilltalade hade påförts skatte-tillägg inte hindrade lagföring för skattebrott.

Två justitieråd var skiljaktiga och ansåg att det förelåg hinder för att pröva ett åtal för skattebrott i de fall där skattetillägg påförts vid tiden för åtals väckande.

Åtalet

MO åtalades för grovt bokföringsbrott (åtalspunkt 1), två fall av grova skattebrott (åtalspunkterna 2 och 3) och ett fall av skattebrott (åtalspunkt 4).

Åtalet för grovt bokföringsbrott avsåg att MO hade upprättat ett stort antal falska kostnadsfakturer som han lagt in i sitt företags bokföring. Åtalspunkterna rörande grova skattebrott avsåg att MO i företagets skattedeklarationer och i sin inkomstdeklaration hade lämnat oriktiga uppgifter genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt respektive kostnader som tagits upp i falska fakturer. Åtalet för skattebrott avsåg att MO lämnat oriktiga uppgifter i företagets skattedeklarationer genom att underlåta att redovisa utbetalade löner.

Tingsrättens dom

Tingsrätten dömde MO för grovt bokföringsbrott, grovt skattebrott i ett fall och skattebrott i två fall. Gärningen under åtalspunkt 3 bedömdes som skattebrott av normalgraden. Påföljden bestämdes till nio månaders fängelse.

Hovrättens dom

MO överklagade tingsrättens dom och yrkade att hovrätten skulle ogilla åtalet för skattebrott enligt åtalpunkt 3 och bedöma gärningarna enligt åtalpunkterna 1 och 2 som bokföringsbrott respektive skattebrott av normalgraden. Han yrkade vidare att hovrätten, oavsett bedömningen av gärningarna, skulle bestämma påföljden till villkorlig dom.

Hovrätten undanröjde tingsrättens dom avseende grovt skattebrott och skattebrott (åtalpunkterna 2-4) och avvisade i dessa delar åtalet. Påföljden för grovt bokföringsbrott bestämdes till sex månaders fängelse. Två hovrättsråd var skiljaktiga och ville fastställa tingsrättens dom.

Hovrätten uttalar att i målet är upplyst att MO har påförts skattetillägg avseende den undanhållna skatt som omfattas av åtalet. Därmed aktualiseras frågan om MO kan dömas för skattebrott utan hinder av förbudet mot dubbel bestraffning och lagföring i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen. Frågan om den svenska ordningen med skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgiftslämnande är förenlig med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud konstateras nyligen ha prövats av Regeringsrätten och av Högsta domstolen. Hovrätten anser emellertid att Regeringsrättens och Högsta domstolens avgöranden inte ska tillämpas. Detta motiveras med att hovrätten, i likhet med minoriteten i Högsta domstolen och med vad som hävdats i den hittills tillgängliga doktrinen, anser att den lösning som följer av nämnda avgöranden inte utgör en riktig tolkning av Europakonventionen.

Efter att ha avvisat vad Högsta domstolen uttalat om att en förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis uttalar hovrätten följande.

Hovrätten har ställts inför två olika tolkningar av *ne bis in idem* förbudets innehåll enligt Europakonventionen. Å ena sidan de svenska överinstansernas uppfattning att det inte föreligger hinder för dubbel lagföring och bestraffning för ett brott och, å andra sidan, Europadomstolens vid det här laget upprepade praxis med motsatt innehåll. Även om en hovrätt i normala fall bör betrakta Högsta domstolens avgöranden som en rättskälla av stor vikt står det klart att det, vid konflikt mellan dessa instanser, är Europadomstolens tolkning som är den tyngst vägande när det gäller frågan om konventionsrättigheternas riktiga innebörd. Åtalen mot MO skall därför avvisas i de delar gärningarna redan har bestraffats med skattetillägg. Avseende det icke överklagade skattebrottet (åtalpunkten 4) finner hovrätten att detta omfattas av det i målet aktualiserade skattetillägget, vilket också berördes under huvudförhandlingen. Grund finns därför att med stöd av 51 kap. 23 a § rättegångsbalken undanröja tingsrättens dom även i denna del.

Hovrättens minoritet anslöt sig till Högsta domstolens uppfattning när det gäller frågan om det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg är förenligt med förbudet mot dubbel bestraffning och lagföring i artikel 4 i protokoll nr 7

till Europakonventionen. Det ansågs därför inte finnas skäl att avvisa åtalet i de delar det avsåg grovt skattebrott och skattebrott. Vid prövningen av MOs överklagande avseende åtalpunkterna 2-4 anslöt sig minoriteten till de bedömningar som tingsrätten gjort. Även när det gäller påföljdsval och straffmätning hade minoriteten samma uppfattning som tingsrätten.

Grunder

Högsta domstolen har i två nyligen meddelade avgöranden funnit att bestämmelsen i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen inte medför att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla ett åtal för skattebrott när skattetillägg påförts den tilltalade.

Högsta domstolens funktion som prejudikatinstans avser även hur svenska domstolar ska tolka internationella rättskällor såsom Europadomstolens praxis. Genom de ovan nämnda avgörandena har Högsta domstolen auktoritativt avgjort hur Europakonventionen i nu aktuellt avseende ska tolkas och tillämpas av svenska domstolar. Det har inte tillkommit några avgöranden från Europadomstolen som skulle kunna förändra rättsläget och därmed minska auktoriteten hos Högsta domstolens beslut. Med hänsyn härtill saknas det utrymme för en lägre domstol att i fall med identiska omständigheter komma till ett annat slut än Högsta domstolen vid bedömningen av en rättsfråga (jfr 11 kap. 1 § regeringsformen).

Mot bakgrund av det anförda anser jag att hovrättens avvisningsbeslut är felaktigt. Hovrättens dom bör därför undanröjas såvitt avser MO och i den delen återförvisas till hovrätten för erforderlig handläggning.

Processfrågor

Frågan om prövningstillstånd

Extraordinär dispens

Högsta domstolen är sedan år 1971 en mer eller mindre renodlad prejudikatinstans. Utrymmet för prövningstillstånd vid sidan av prejudikatdispensen bör enligt förarbetsuttalanden vara ytterst begränsat. De fall som kan komma i fråga är resningsfallen och därmed jämförbara mycket sällsynta situationer. Vidare angavs att prövningstillstånd borde kunna medges i den utsträckning som de extraordinära rättsmedlen kunde tillämpas (se prop. 1971:45, s. 90 f). Eftersom uppenbart lagstridig rättstillämpning inte utgör resningsgrund i brottmål till men för den tilltalade, är det i det nu aktuella målet inte möjligt att meddela extraordinär dispens för att korrigera hovrättens rättstillämpning. För att Högsta domstolen ska kunna pröva målet krävs alltså att det finns skäl att meddela prejudikatdispens.

Prejudikatdispens

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen.

I förarbetena till 1971 års reform uttalades att prejudikatdispens bör kunna meddelas först och främst då tidigare prejudikat saknas i en viss fråga. Vidare uttalades att ett annat fall då prejudikatdispens bör kunna meddelas är då hovrättens utslag avviker från lagtolkning eller rättstillämpning, som kommit till uttryck i avgörande av HD. I sådana fall bör emellertid prejudikatdispens få förekomma endast om det är motiverat av ett allmänt intresse att leda rättsutvecklingen och dispens bör sålunda få medges endast om det behövs för att förstärka tidigare praxis eller eljest klarlägga rättsläget. Frågan om det föreligger anledning till ändring av hovrättens dom angavs sålunda inte i och för sig vara avgörande för dispensfrågan (se NJA II 1971 s. 527).

I sammanhanget bör också nämnas att departementschefen i propositionen till 1971 års reform uttalade att vad han föreslagit i fråga om fullföljd till Högsta domstolen borde ses mot bakgrund av den stora betydelse som han tillmätte Högsta domstolens rättsbildande verksamhet. Reformen angavs kunna ge anledning att överväga en ändring av principerna i fråga om prejudikats bindande verkan. Enligt departementschefen torde frågan emellertid inte vara av någon större praktisk betydelse med hänvisning till att det uppenbarligen inte fanns någon anledning att anta annat än att domstolarna i sin rättstillämpning också i fortsättningen skulle komma att följa de i Högsta domstolens praxis anvisade lösningarna (se NJA II 1971 s. 531).

I kommentaren till rättegångsbalken redovisas förarbetsuttalandena rörande ändringsdispenser varefter uttalas att till dessa bör läggas att det förhållandet att praxis i lägre domstolar är oenhetlig när det gäller en viss fråga kan vara ett starkt skäl för tillstånd (Fitger, Rättegångsbalken – En kommentar på Internet, 54 kap. 10 §).

Lars Welamson uttalar att det inte är en förutsättning för dispens att praxis i lägre instanser visats vara oenhetlig, men det understryker naturligtvis behovet av ett prejudicerande avgörande. Vidare konstateras att det faktum att en hovrättsdom är felaktig inte i och för sig utgör dispensanledning och att det var just detta som var det centrala i 1971 års reform. Enligt Welamson kan det emellertid ligga närmare till hands att finna ett för domstolarna vägledande avgörande av Högsta domstolen påkallat, om den överklagade hovrättsdomen ger uttryck åt en rättstillämpning, som enligt Högsta domstolens mening är felaktig eller olämplig, än om hovrättsdomen befinnes invändningsfri. Vidare kan en hovrättsdom, grundad på en rättstillämpning i strid mot ett avgörande av Högsta domstolen, också indicera ett behov av att förstärka tidigare praxis eller eljest klarlägga rättsläget, och då är prejudikatdispens motiverad. Welamson anser att

dispens torde kunna meddelas i åtminstone de allra flesta fall, i vilka hovrättsdomen anses ge uttryck åt en felaktig eller olämplig rättstillämpning (Welamson, Rättegång VI, uppl. 3:2, 1994, s. 165 f).

Bertil Bengtsson har i en artikel tagit upp frågan hur Högsta domstolens speciella uppgifter, när det gäller att välja ut vilka mål som ska prövas, ska kunna förenas med den naturliga strävan att rätta till oriktiga avgöranden som brukar utmärka överinstansers arbete. Enligt Bengtsson kan reglerna om prejudikatdispens, fast det inte direkt framgår av lagtexten, i själva verket sägas till väsentlig del hänvisa till en sorts intresseavvägning. De grunder som lagstiftaren angett för dispens – främst det allmänna intresset av prejudikatbildning – får i de mest praktiska fallen vägas mot skäl som pekar i motsatt riktning: Högsta domstolens möjlighet att i övrigt fullgöra sina uppgifter, tanken att två instanser i princip måste vara nog för prövningen, ofta också hänsyn till parterna. Enligt Bengtsson kan talrika invändningar tänkas mot att ett till synes feldömt mål tas upp i Högsta domstolen. I vissa fall kan dock själva felbedömningen vara ett stöd för att bättre vägledning behövs för praxis. Det gäller främst när felet avser rättstillämpningen. Även om den materiella oriktigheten, utifrån lagtext och förarbeten, väger lätt finns det något utrymme för att ta hänsyn till att hovrätten kommit till ett felaktigt resultat (Bengtsson i SvJT 1989, Högsta domstolens dispensprövning och den materiella rättvisan, s. 206 ff. och s. 220).

Per Olof Ekelöf och Henrik Edelstam konstaterar att den vanligaste anledningen till prejudikatdispens naturligtvis är att det inte finns något klart prejudikat, som ger vägledning för hur den i målet relevanta rättsfrågan ska bedömas. Vidare konstateras att Högsta domstolen genom sina prejudikat har att sörja för att domstolarnas praxis blir enhetlig. Enligt Ekelöf/Edelstam kan det även då det finns ett tillämpligt prejudikat bli aktuellt att meddela dispens. Som exempel nämns att hovrätten misstolkat prejudikatet eller avvikit från detta, t.ex. därför att man funnit det otillfredsställande (Ekelöf/Edelstam, Rättsmedlen, 12 uppl., s. 158).

Två tingsrättsavgöranden

Sedan några år tillbaka ska alla domar som meddelas i mål angående ekonomisk brottslighet överlämnas till Ekobrottsmyndigheten där de fortlöpande går igenom och analyseras. Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten har det efter Högsta domstolens avgöranden den 31 mars 2010 meddelats i vart fall två tingsrättsavgöranden vilka på liknande sätt som den nu aktuella hovrättsdomen går emot Högsta domstolens vägledande uttalanden (Solna tingsrätts slutliga beslut den 14 april 2010 i mål B 8288-09 och Södertörns tingsrätts dom den 24 juni 2010 i mål B 15249-09). Båda avgörandena har enligt Ekobrottsmyndigheten överklagats till hovrätten.

Min bedömning

Som framgått i det föregående har Högsta domstolen nyligen i två vägledande avgöranden uttalat att bestämmelsen i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen inte medför att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla ett åtal för skattebrott när skattetillägg påförts den tilltalade. I den nu aktuella domen har hovrätten uttryckligen och medvetet avvikit från vad Högsta domstolen uttalat och i stället gjort en egen tolkning av Europakonventionen och Europadomstolens praxis. Hovrätten har inte heller tillämpat vad Högsta domstolen vid flera tillfällen uttalat om att en förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk lagstiftning bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis (se t.ex. NJA NJA 2000 s. 622, NJA 2004 s. 840 I och II, NJA 2006 s. 467 med vidare hänvisningar samt NJA 2008 s. 946).

När det gäller den i målet aktuella rättsfrågan finns det således prejudikat. Enligt uttalanden i förarbeten och i doktrinen bör emellertid prejudikatdispens kunna meddelas även då ett hovrättsavgörande avviker från lagtolkning som kommit till uttryck i avgörande från Högsta domstolen. För meddelande av dispens i en sådan situation krävs att det är motiverat av ett allmänt intresse att leda rättsutvecklingen och dispens bör sålunda få medges endast om det behövs för att förstärka tidigare praxis eller eljest klarlägga rättsläget. I doktrinen har hävdats att dispens torde kunna meddelas i åtminstone de allra flesta fall, i vilka hovrättsdomen anses ge uttryck åt en felaktig eller olämplig rättstillämpning. Vidare har hävdats att dispens bör kunna meddelas när hovrätten avvikit från ett prejudikat därför att man funnit det otillfredsställande.

Syftet med Högsta domstolens funktion som prejudikatinstans kan sägas vara att se till att rättstillämpningen vid de lägre domstolarna blir såväl riktig som enhetlig. Hovrättens rättstillämpning innebär att det står varje domstol fritt att göra egna tolkningar av om bestämmelsen i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen ska anses medföra att det föreligger hinder mot att pröva eller bifalla ett åtal för skattebrott när skattetillägg påförts den tilltalade. Lika fall skulle då inte behandlas lika och för dem som misstänks för skattebrottslighet skulle det framstå som slumpmässigt huruvida de kommer att åtalas och dömas. Detta är särskilt allvarligt eftersom skattebrott är ett frekvent förekommande brott som endast har fängelse i straffskalan. En sådan tillämpning skulle medföra en helt ohållbar situation fram till det att Europadomstolen prövar frågan om det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen. Det får vidare anses som högst osäkert om och när en sådan prövning kommer att ske.

Eftersom hovrättens dom för närvarande framstår som ett enstaka undantag från en i övrigt enhetlig hovrättspraxis skulle det kunna hävdas att det av den anledningen saknas skäl för Högsta domstolen att meddela prejudikatdispens. Som framgått i det föregående finns det emellertid ett par tingsrättsavgöranden som på liknande sätt som hovrätten avviker från Högsta domstolens vägledan-

de uttalanden. Vidare bör beaktas att Högsta domstolens avgöranden har varit omdiskuterade både i den allmänna debatten och bland domare och åklagare. Den kritik som på sina håll har riktats mot Högsta domstolens vägledande uttalanden har även gällt vad som sedan lång tid tillbaka i en rad avgöranden fastslagits om att en förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk lagstiftning bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Högsta domstolens uttalanden kan särskilt i den delen konstateras ha bäring även på andra rättsområden.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att det finns ett så starkt allmänt intresse av att Högsta domstolen förstärker sin tidigare praxis att prejudikatdispens bör meddelas.

Bevisning m.m.

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd.

Anders Perklev

Lars Persson

Kopia till:

Utvecklingscentrum Stockholm
Ekobrottsmyndigheten, Generaldirektörens kansli, Rätts- och utvecklingsenheten (EBM B-2010/0073)
Ekobrottsmyndigheten, Andra ekobrottskammaren i Göteborg (EB-470-07)