



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 Stockholm

Överklagande av en hovrättsdom – skattebrott

Klagande

Riksåklagaren
Box 5553
114 85 Stockholm

Motpart

MK

Ombud och offentlig försvarare: advokaten PS

Överklagade avgörandet

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom den 24 september 2015 i mål B
1271-15

Yrkanden

Jag yrkar att MK ska dömas även för skattebrott och att påföljden därvid ska skärpas.

Jag justerar gärningsbeskrivningen under åtalpunkten 1, sista meningen före tabellen, på så sätt att det istället för ”skatt” ska stå ”avgift”.

Frågan i målet

Det är av intresse ur prejudikatsynpunkt att Högsta domstolen klargör hur gränsdragningen mellan skattebrott (2 § skattebrottslagen [1971:69]) och skatteförseelse (3 § samma lag) ska göras vid upprepad brottslighet, där gärningarna sedda var och en för sig hade varit att bedöma som skatteförseelse.

Bakgrund

Åtalet

MK åtalades, såvitt nu är ifråga, för skattebrott enligt följande gärningsbeskrivning.

MK var under tiden den 26 november 2009 till den 1 mars 2013 företrädare för bolaget RN AB, med säte i R-by. Bolaget försattes i konkurs den 18 april 2013. MK har till Skatteverket uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter avseende arbetsgivaravgifter för nedan angivna redovisningsperioder. Till följd härav har fara förelegat för att skatt skulle undandras det allmänna med tillsammans 95 469 kr.

Redovisningsperiod	Förfalldatum	Inlämningsdatum	Inte deklarererad arbetsgivaravgift
Januari 2011	110211	110212	7 071
Februari 2011	110312	110312	5 144
April 2011	110512	110512	17 708
Maj 2011	110612	110612	13 612
Juni 2011	110712	110712	13 051
Augusti 2011	110912	110912	1 856
Oktober 2011	111112	111112	7 779
November 2011	121212	111212	17 054
December 2011	120117	120117	12 194
		Totalt	95 469

Domstolarna

Såväl tingsrätten som hovrätten fann det utrett att MKi egenskap av företrädare för RN AB (bolaget) uppsåtligen till Skatteverket lämnat oriktiga uppgifter i enlighet med åtalet och att det till följd härav förelegat fara för att skatt (avgift) skulle undandras det allmänna med de i åtalet angivna beloppen.

Enligt domstolarna utgjorde vardera oriktig skattedeklaration ett brott. Eftersom den undandragna skatten (avgiften) vid varje gärningstillfälle inte ens var i närheten av det för år 2011 gällande prisbasbeloppet om 42 800 kr fann domstolarna – trots att det var utrett att gärningarna begåtts systematiskt och med ett skatteundandragande syfte – att gärningarna skulle bedömas som skatteförseelse. Då åklagaren uppgett att åtal för skatteförseelse inte var påkallat av särskilda skäl skulle åtalet ogillas. Hovrätten antecknade i sin dom att gärningarna dessutom var preskriberade.

Grunderna för min inställning

För *skattebrott* döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv (2 § skattebrottslagen). Om brottet är att anse som ringa döms i stället för *skatteförseelse* (3 § skattebrottslagen).

Skattebrottet är således konstruerat som ett farebrott, dvs. att det ska ha förelegat fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller

återbetalas. För att inte tynga framställningen talas dock i det följande om *skatteundandragande* eller *skatteeffekt* även när endast fara för undandragande av skatt etc. har förelegat.

Före den 1 juli 1996 var brott enligt 2 § skattebrottslagen konstruerat på ett annat sätt och rubricerades som skattebedrägeri. På motsvarande sätt som i dag utgjorde skatteförseelse den ringa formen av skattebedrägeri.

Vad som föreskrivs om skatt i skattebrottslagen gäller också i fråga om arbetsgivaravgifter (1 § skattebrottslagen jämförd med 4 kap. 2 § socialavgiftslagen [2000:980]).

I förarbetena till skattebrottslagen uttalas följande om vad som kan vara att anse som ringa brott (prop. 1971:10 s. 250 f.).

Till ringa brott hänförs främst gärningar som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp. Någon bestämd gräns mot brott av s.k. normal svårhetsgrad kan inte anges. Beloppsgränsen måste bli beroende av förhållandena i det särskilda fallet. Allmänt sett bör dock beloppsgränsen för åtal enligt denna paragraf ligga avsevärt högre än vad som gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB.

Även andra objektiva omständigheter än beloppets storlek bör beaktas vid avgörandet om brottet är ringa. I likhet med vad som gäller bedrägeribrott enligt BrB har ringa skattebedrägeri inte straffbelagts på försöksstadiet. Gärningar av typen otjänliga försök, som av en eller annan anledning ”passerat” genom beskattningskontrollen, bör därför kunna hänföras under begreppet ringa brott trots att det undanhållna skatte- eller avgiftsbeloppet inte är obetydligt.

Frågan om gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse har prövats av Högsta domstolen i bl.a. NJA 1984 s. 384. Domstolen uttalade där följande.

Vad gäller den närmare gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse kan det till en början anmärkas att samtliga objektiva omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas. Någon bestämd beloppsgräns med avseende på det skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunde ha undandragits kan med hänsyn härtill inte anges. Det ligger emellertid i sakens natur att skatte- eller avgiftsbeloppets storlek är av stor betydelse när det gäller att avgöra om ett skattebrott skall anses som ringa eller ej. Allmänt sett kan sägas att beloppsgränsen bör ligga betydligt högre än vad som för närvarande gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB (jfr prop. 1971:10 s 250).

I förarbetena till de lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 1996 uttalas följande i rubriceringsfrågan (prop. 1995/96:170 s. 162 f.).

Straffbestämmelsen om skatteförseelse omfattar liksom tidigare endast ringa fall av skattebrott. Vid avgörandet om en gärning är att anse som *ringa* skall på sedvanligt sätt hänsyn tas till samtliga objektiva omständigheter. Liksom för närvarande bör därvid särskild betydelse tillmätas skattebeloppets storlek. Gärningar som avser skattebelopp understigande 3/4 av ett basbelopp bör vad avser inkomsttaxeringen och mervärdesbeskattningen även fortsättningsvis anses som ringa. Åtal får då enligt 13 § väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Även andra omständigheter än skattebeloppets storlek bör emellertid kunna vara av betydelse för bedömningen om en gärning är att anse som ringa. Självfallet skall bestämmelserna inte träffa dem som lämnar uppgift till sin egen nackdel.

Vad som under kommentaren till 2 § har sagt om att en högre straffbarhetsgräns bör tillämpas vid felaktigheter eller underlåtenhet med anknytning till uppbördsredovisningen gäller även i detta avseende.

Av prop. 2014/15:131 s. 32 f. framgår att enligt de riktlinjer som Skatteverket tillämpar och som fastställts efter samråd med riksåklagaren går gränsen för åtalsanmälan och därmed mellan skattebrott och skatteförseelse vid ett prisbasbelopp. Anmälan kan dock i vissa fall göras även vid lägre belopp, t.ex. om det rör sig om upprepad brottslighet. Se även Rolf Holmquist och Johan Lindmark, Skatt och skattebrott, 2012, s. 77 f.

Min bedömning

Som framgått av de uttalanden i förarbeten och praxis som redogjorts för ovan, ska en helhetsbedömning göras vid prövningen av om en gärning ska rubriceras som skattebrott eller skatteförseelse. Vid denna prövning har det skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunde ha undandragits stor betydelse, men någon bestämd beloppsgräns har inte kunnat anges. En riktlinje för prövningen kan vara att skatteundandraget uppgår till ett prisbasbelopp.

Enligt praxis utgör varje deklaration avseende en redovisningsperiod ett brott, se t.ex. NJA 2003 s. 499 och NJA 1986 s. 105, jfr också Magnus Ulväng, Brottslighetskonkurrens – Om relationer mellan regler och fall, 2013, s. 234.

Fråga uppkommer då hur ett fall som det aktuella ska bedömas, dvs. då åtalet omfattar flera deklarationer (brott) för vilka det undandragna avgiftsbeloppet för respektive deklaration väsentligt understiger det angivna riktvärdet om ett prisbasbelopp (42 800 kr för 2011 och 44 000 kr för 2012).

Det aktuella åtalet omfattar nio felaktiga deklarationer och det sammanlagda belopp för vilket fara för undandragande har förelegat uppgår till 95 469 kr, dvs. mer än två gånger det prisbasbelopp som gällde för de aktuella åren. Enligt min uppfattning bör dessa båda omständigheter föranleda att brotten bedöms som skattebrott.

Liknande frågeställningar som den som är aktuell i målet har prövats av Högsta domstolen i bl.a. följande fall.

I NJA 1974 s. 194 hade den tilltalade i sina allmänna självdeklarationer avlämnade under 1969–1973 angett sina inkomster med för låga belopp. För de första tre åren dömdes han av tingsrätt och hovrätt för falskdeklaration. Högsta domstolen hade endast att pröva åtalerna avseende de sista två deklARATIONERNA, avlämnade 1972 och 1973. Domstolen konstaterade att även om avsevärda skattebelopp (drygt 41 000 kr respektive drygt 56 000 kr) undandragits kunde inte ens det högre av beloppen anses mycket betydande i skattebrottslagens mening. Domstolen betraktade dock i viss mån som försvårande att den tilltalade haft en vilseledande bokföring. Av särskild betydelse ansågs vara att de åtalade skattebedrägerierna utgjort ett led i ett av den tilltalade sedan åtminstone taxeringsåret 1969 systematiskt utövat förfarande, syftande till att från beskattning undanhålla en väsentlig del av hans skattepliktiga inkomster. Sammantaget fann domstolen att skattebedrägerierna skulle bedömas som grova.

I NJA 1986 s. 105 hade en åkeriägare satt kilometerräknaren i en lastbil ur funktion och därefter till Trafiksäkerhetsverket gett in avstämplingskort med oriktiga körsträckor, till följd varav kilometerskatt hade påförts med för låga belopp. Förfarandet omfattade fyra skatteperioder under en tid av cirka ett och ett halvt år. Det undandragna beloppet uppgick totalt till ungefär 15 000 kr. Högsta domstolen ansåg att det undandragna beloppet per skatteperiod inte kunde antas ha uppgått till högre belopp än att varje brott, om enbart beloppets storlek beaktades, skulle vara att anses som ringa. Domstolen beaktade dock även att den tilltalade systematiskt satt kilometerräknaren ur funktion i syfte att nedbringa skatten. Vidare konstaterades att det sammanlagt undandragna beloppet inte var att anse som ringa. Brotten bedömdes därför som skattebedrägeri av normalgraden.

I NJA 2003 s. 499 hade en person under tre års tid i skattedeklarationer lämnat oriktiga uppgifter om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Det sammanlagda belopp för vilket fara för skatteundandragande förelegat uppgick till drygt 2,9 miljoner kr. Varje brott hade i genomsnitt rört belopp som avsevärt understeg vad som borde betecknas som mycket betydande belopp. Emellertid hade den tilltalade för att klara de eftersläpande betalningarna upprepat förfarandet varje månad, varför brottsligheten fick sägas ha utövats systematiskt. Högsta domstolen beaktade dock att skattemyndigheten först efter de tre åren gjort den tilltalade uppmärksam på att förfarandet kunde vara brottsligt, trots att felaktigheterna framkommit varje år vid den maskinella granskning som skedde av kontrolluppgifterna mot redovisade skatter. Högsta domstolen fann att omständigheterna sammantaget fick anses vara sådana att brotten borde bedömas som skattebrott av normalgraden.

Det finns alltså i praxis stöd för att vid skattebrottslighet som utövats systematiskt frångå grundprincipen att rubriceringen till stor del avgörs av

skatteeffekten av det enskilda brottet. I förarbetena till 29 kap. 2 § brottsbalken uttalas följande om vad som avses med brottslighet som utövats systematiskt (prop. 2009/10:147 s. 43).

Med brottslighet som utövats systematiskt avses brottslighet där ett visst tillvägagångssätt upprepats ett flertal gånger av antingen en ensam gärningsman eller av flera personer i samförstånd. Ett exempel är att någon vid upprepade tillfällen förmått annan till utbetalning av en förmån som han eller hon inte har haft rätt till.

Det kan tilläggas att det i litteraturen uttalas att vid beräkningen av de gränsvärden som används i den praktiska tillämpningen är det vid upprepad brottslighet som regel den sammanlagda skatteeffekten som är utgångspunkten för beräkningen (Rolf Holmquist och Johan Lindmark, Skatt och skattebrott, s. 77, samt Karin Almgren och Börje Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. – En kommentar, kommentaren till 2 § skattebrottslagen).

Liknande frågeställningar har prövats av Högsta domstolen i samband med åtal för förmögenhetsbrott, se t.ex. NJA 2006 s. 524 (gränsen mellan snatteri och stöld) samt NJA 2007 s. 973 och 2012 s. 886 (gränsen mellan bedrägeri och grovt bedrägeri samt mellan bidragsbrott och grovt bidragsbrott). Högsta domstolen har i samtliga fall hänfört brottsligheten till den mildare svårhetsgraden.

I NJA 2006 s. 524 tog Högsta domstolen ställning till om den omständigheten att ett butikstillgrepp ingår i en serie tillgrepp som sammantagna avser värden till ett belopp som överstiger snatterigränsen bör anses vara tillräcklig för att tillgreppet ska rubriceras som stöld oberoende av det tillgripnas värde i det enskilda fallet. Domstolen motiverade sitt ställningstagande bl.a. med att det annars skulle uppstå gränsdragningsproblem när det gäller exempelvis vilka krav som bör ställas på antalet tillgrepp och sambandet mellan dem, som måste anses stå i strid med intresset av ett enhetligt och lättillämpat regelsystem för butikstillgrepp.

I NJA 2007 s. 973, som gällde ett åtal för 25 fall av bedrägerier avseende socialbidrag under två och ett halvt år, fann Högsta domstolen att det sammanlagda beloppet visserligen var högt, men att det inte avsåg ett så betydande värde att brottsligheten redan därigenom borde hänföras till grovt bedrägeri. Gärningarna framstod inte som särskilt förslagna, men måste ändå bedömas som allvarliga. Även om gärningarna utgjorde en serie av likartade brott fanns det enligt domstolen inte något stöd för slutsatsen att den tilltalade redan från början hade handlat enligt en brottsplan eller i övrigt någon grund för att de inledande gärningarna skulle ha kunnat ses som delar av ett systematiskt brottsligt förfarande.

I NJA 2012 s. 886 åtalades en man för att under cirka sju års tid underlåtit att meddela Försäkringskassan att han förvärvsarbetat, och därför varje månad uppburit för hög sjukersättning med totalt drygt 1 076 000 kr. Delar av

brottsligheten rubricerades enligt åtalet som grovt bedrägeri medan andra delar rubricerades som grovt bidragsbrott. Högsta domstolen konstaterade kort att varje utbetalning uppgått till högst ca 13 500 kr och att med hänsyn till det, och då några försvårande omständigheter inte förekommit, borde varje enskild gärning bedömas vara av normalgraden.

Enligt min uppfattning skiljer sig den situation som nu är aktuell, i olika avseenden från de nämnda avgörandena från Högsta domstolen. Vid rubricering av skattebrottslighet görs en helhetsbedömning som gör att det av Högsta domstolen i NJA 2006 s. 524 anförda argumentet om ”intresset av ett enhetligt och lättillämpat regelsystem för butikstillgrepp” inte gör sig gällande. Vidare uppgår i det aktuella målet det sammanlagda skatteundragandet till drygt två gånger det tillämpade gränsvärdet för skattebrott, medan det sammanlagda beloppet i NJA 2007 s. 973 inte översteg det riktvärde på fem basbelopp som tillämpas för grovt bedrägeri. Det bör dock noteras att Högsta domstolens ovan refererade uttalande i domskälen öppnar för att även storleken av det sammanlagda beloppet kan motivera att brottsligheten hänförs till en allvarigare svårhetsgrad. Vad slutligen gäller NJA 2012 s. 886 så gällde den brottsligheten en fortlöpande passivitet, medan det i det aktuella målet är fråga om aktivt lämnade oriktiga uppgifter.

Det kan också vara värt att notera att medan det genomsnittliga skatteundragandet per deklARATION i det aktuella målet uppgår till ca 24 % av prisbasbeloppet (det vill säga det gränsvärde som används som riktlinje vid rubriceringen) så uppgick i NJA 2007 s. 973 och NJA 2012 s. 886 de belopp som varje brott omfattade en avsevärt mindre del av det gränsvärde om fem basbelopp som används som riktlinje för grovt bedrägeri.

Sammanfattningsvis anser jag att de omständigheterna *att* brottsligheten har varit systematisk, *att* MKmedvetet har underdeklarerat verksamheten *och att* det sammanlagda skatteundragandet uppgår till två gånger det gränsvärde som används för att rubricera en gärning som skattebrott av normalgraden, gör att brotten bör bedömas som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen.

Utöver detta vill jag peka på följande omständigheter som enligt min mening talar starkt för att frågan om hur skattebrottslighet ska rubriceras vid upprepad brottslighet inte bör kopplas så starkt till skatteeffekten av de enskilda brotten.

Av 26 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att redovisningsperioden för skattedeclarationer som huvudregel är en månad. I fråga om mervärdesskattedeclarationer (som är en typ av skattedeclarationer) kan dock andra redovisningsperioder vara tillämpliga, beroende på hur stort beskattningsunderlaget är, se 11 § samma kapitel. Om beskattningsunderlaget, bestämt på visst sätt, beräknas uppgå till högst 40 miljoner kr för ett beskattningsår ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett kalenderkvartal. Om samma underlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska redovisningsperioden vara kalenderår. Av 13 § samma kapitel framgår att en

skattskyldig som har längre redovisningsperiod än en månad kan begära att Skatteverket beslutar om kortare redovisningsperiod.

Vilken redovisningsperiod för mervärdesskatt som gäller för en skattskyldig kan således få avgörande betydelse för hur skattebrottslighet rubriceras, om stor vikt läggs vid hur stort det undandragna beloppet varit för varje enskild deklaration. Ett exempel kan vara att den som vid månatlig redovisning redovisar 8 000 kr för lite i mervärdesskatt per månad under sex av årets månader skulle göra sig skyldig till sex fall av skatteförseelse, medan den som vid årlig redovisning redovisar 48 000 kr för lite gör sig skyldig till ett fall av skattebrott. En sådan skillnad mellan olika förfaranden med samma skatteeffekt ter sig inte rimlig, särskilt med tanke på att åtal för skatteförseelse endast får väckas om det är påkallat av särskilda skäl (13 § skattebrottslagen). Därtill kommer alltså att den skattskyldige själv i viss mån kan påverka redovisningsperiodens längd. Skälet till att skattskyldiga med förhållandevis lågt beskattningsunderlag tillåts redovisa mervärdesskatt för beskattningsår är att inte lägga på mindre företag en alltför stor administrativ börda, prop. 2010/11:165 s. 364. Avsikten torde inte ha varit att företrädare för dessa företag ska riskera en strängare straffrättslig bedömning.

Ytterligare en omständighet som talar mot att alltför starkt koppla rubriceringen till skatteeffekten av den enskilda deklarationen är att förändringar i skatteförfarandet då lätt kan komma påverka den straffrättsliga bedömningen på ett sätt som inte har varit avsett. Ett exempel är den ändring i fråga om skattedeklarationer som genomfördes i och med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen den 1 januari 2012. Tidigare redovisades mervärdesskatt, avdragen A-skatt och arbetsgivaravgifter i en gemensam deklaration som benämndes skattedeklaration. Vid bedömningen av en gärning bestående i att oriktiga uppgifter lämnats i en skattedeklaration, bestämdes svårhetsgraden av den sammanlagda skatteeffekten (Rolf Holmquist och Johan Lindmark, a.a. s. 78). Genom skatteförfarandelagen har begreppet skattedeklaration fått en ny betydelse och är numera ett samlingsbegrepp för ett flertal olika deklarationer, däribland mervärdesskattedeklarationer och arbetsgivardeklarationer, 26 kap. 2–9 §§ skatteförfarandelagen (se också prop. 2010/11:165 s. 287). Skattebrottslighet bestående i att oriktiga uppgifter lämnas avseende såväl arbetsgivaravgifter som mervärdesskatt, skulle alltså kunna hamna i en mildare svårhetsgrad än enligt tidigare lagstiftning, om bedömningen gjordes med utgångspunkt i skatteeffekten av en enskild deklaration.

Prövningstillstånd

Enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken får prövningstillstånd meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen (prejudikatdispens). För att bevilja prövning enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar.

Vice överåklagaren Katarina Ringertz, Ekobrottsmyndigheten, har i en framställning till riksåklagaren om att målet bör överklagas till Högsta domstolen anfört bl.a. följande.

Det saknas vägledande avgöranden i frågan om hur skattebrottslighet ska bedömas i ett fall av upprepad brottslighet, när vart och ett av brotten har en skatteeffekt som med marginal ligger under ett av de gränsvärden som används i rättstillämpningen, medan den sammanlagda skatteeffekten gott och väl överstiger ett sådant gränsvärde, och det därutöver inte föreligger några tydliga försvårande omständigheter. Underrättsavgöranden avseende liknande eller närliggande situationer visar inte på någon tydlig praxis.

Ett vägledande avgörande från Högsta domstolen skulle möjligen också kunna ge ledning för gränsdragningen mellan skattebrott och grovt skattebrott, vilket skulle kunna ha betydelse för en föreslagen lagändring avseende åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen.

Jag utvecklar detta nedan under skilda rubriker.

Underrättsavgöranden

Såvitt jag har kunnat inhämta är frågan om gränsdragningen mellan skatteförseelse och skattebrott vid upprepade brottslighet, när vart och ett av brotten har en skatteeffekt som ligger väsentligt under ett prisbasbelopp, inte särskilt ofta förekommande såvitt gäller väckta åtal. En vanligare, och angränsande, situation är att skatteeffekten av något enstaka brott överstiger gränsvärdet, medan resterande brott understiger detsamma. I vissa fall har samtliga brott då hänförts till den allvarigare svårhetsgraden. Frågan kan uppkomma också i anledning av att ett åtal för skattebrott delvis ogillats, t.ex. genom att domstolen endast funnit skatteeffekten styrkt till belopp understigande gränsvärdena. En liknande situation har i vissa fall uppstått sedan delar av ett åtal har avvisats på grund av att det varit i strid mot förbudet mot dubbla förfaranden.

Nedan ges exempel på underrättsdomar avseende sådana situationer som nyss nämnts.

Göta hovrätts dom den 3 juni 2010 i mål B 214-10

En man åtalades för skattebrott för att vid fyra tillfällen lämnat oriktiga uppgifter i ett bolags skattedeklarationer för redovisning av mervärdesskatt. Den sammanlagda skatteeffekten uppgick till 49 500 kr. Skatteeffekten per deklARATION uppgick till mellan 2 000 kr och 22 500 kr. Tingsrätten dömde mannen för skattebrott, medan hovrätten fann att var och en av gärningarna utifrån storleken på det undanhållna beloppet i respektive deklARATION skulle bedömas som skatteförseelse.

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom den 8 mars 2011 i mål B 2407-09

En kvinna åtalades för grovt skattebrott bestående i att hon i 18 skattedeclarationer lämnat oriktiga uppgifter om ingående mervärdesskatt. För de 17 första deklARATIONERNA varierade skatteeffekten mellan ungefär 6 300 kr och 32 300 kr. För den sista deklARATIONEN uppgick skatteeffekten till ca 54 000 kr. (Skillnaden synes bero på att redovisningsperioden ändrats från månad till kvartal). Den totala skatteeffekten uppgick till drygt 459 000 kr. Hovrätten fann att ett skattebrott som avser ett så högt belopp ofta redan på grund av beloppet blir bedömt som grovt, men att utgångspunkten var att brottens svårhet skulle bedömas var för sig. Domstolen konstaterade att de 17 första brotten vart och ett hade avsett belopp som skulle ha medfört att brottet, sett isolerat, hade bedömts som skatteförseelse. Även om det oriktiga uppgiftslämnandet genom upprepningen kommit att anta vad som kunde kallas systematisk form, ansåg domstolen att det inte hade präglats av någon förslagenhet. Brotten bedömdes som skattebrott av normalgraden.

Hovrätten för Västra Sveriges dom den 10 oktober 2011 i mål B 1848-11

En man hade åtalats för att ha lämnat oriktiga uppgifter i två inkomstdeklARATIONER. Skatteeffekten var enligt åtalet ungefär 56 000 kr respektive 30 000 kr. Skattebeloppen var schablonmässigt beräknade och enligt hovrätten var det inte utrett att skatteeffekten hade överskridit det gränsvärde som gällde för skattebrott, och brotten bedömdes som skatteförseelse.

Malmö tingsrätts dom den 13 maj 2009 i mål B 4145-08

En person hade åtalats för att avseende tolv redovisningsperioder antingen ha lämnat oriktig uppgift i skattedeklARATION eller underlåtit att lämna skattedeklARATION och därigenom gett upphov till fara för att mervärdesskatt skulle undandras det allmänna med sammanlagt drygt 167 000 kr. För elva av redovisningsperioderna varierade skatteeffekten mellan 1 650 kr och drygt 20 000 kr. För den tolfte redovisningsperioden uppgick skatteeffekten till cirka 42 000 kr. Tingsrätten fann, utan närmare resonemang, att åtalet för skattebrott var styrkt.

Gävle tingsrätts dom den 12 oktober 2011 i mål B 1780-10

En person hade åtalats för tre fall av skattebrott. Skatteundandragandet för varje brott uppgick, enligt åklagarens förstahandsyrkande, till mellan ca 74 000 kr och ca 207 000 kr. Tingsrätten fann det endast visat att skatteeffekten åtminstone uppgick till 30 000 kr per deklARATION och bedömde gärningarna som skatteförseelse.

Varbergs tingsrätts dom den 24 november 2011 i mål B 827-09

En man åtalades för grovt skattebrott. Enligt åtalet hade han vid fem tillfällen i skattedeklARATIONER lämnat oriktiga uppgifter om mervärdesskatt och därigenom gett upphov till fara för skatteundandragande mer drygt 128 000 kr. Fördelat på de olika deklARATIONERNA uppgick skatteeffekten till mellan ungefär 11 300 kr och 35 372 kr. Åtalet omfattade dessutom att mannen i sin självdeklARATION lämnat oriktiga uppgifter som gett upphov till

fara för skatteundandragande om drygt 330 000 kr. Domstolen fann att den sammanlagda undandragna skatten uppgick till mycket betydande belopp och att skatteundandragandet skett systematiskt, samt att brotten därför skulle bedömas som grova.

Göteborgs tingsrätts dom den 14 april 2015 i mål B 5878-11

Sedan delar av åtalet avvisats på grund av förbudet mot dubbla förfaranden och därefter justerats ytterligare av åklagaren, omfattade det underlåtenhet att lämna fyra skattedeklarationer. Genom förfarandet hade fara för skatteundandragande uppkommit med sammanlagt ungefär 100 000 kr. Skatteeffekten per deklaration uppgick till mellan 973 kr och 56 335 kr. Tingsrätten fann att brottsligheten skulle bedömas som skattebrott på grund av att underlåtelserna skett systematiskt. Domen har överklagats till Hovrätten för Västra Sverige, mål B 2670-15. Enligt uppgift från hovrätten är huvudförhandling planerad till slutet av oktober 2015.

Enligt min uppfattning visar de refererade domarna att det inte finns någon enhetlig praxis på området och att det finns ett tydligt behov av ett vägledande avgörande från Högsta domstolen i dessa avseenden. Här kan en jämförelse göras med vad som sägs i förteckningen över prioriterade prejudikatfrågor för 2015, i fråga om behovet av att bevaka praxisutvecklingen beträffande systematiskt utövad brottslighet i form av bedrägerier och bidragsbrott.

Rättsfrågan i målet är renodlad och de faktiska omständigheterna är vitsordade. Målet är därför, enligt min uppfattning, väl lämpat för en prövning i Högsta domstolen.

Betydelse för föreslagen utvidgning av åtalsprövningsregeln

Ett avgörande från Högsta domstolen skulle möjligen också kunna ge ledning för rättstillämpningen i fråga om motsvarande frågor beträffande gränsdragningen mellan skattebrott och grovt skattebrott. Jag vill i detta avseende tillägga följande.

I prop. 2014/15:131 föreslås en utvidgad åtalsprövningsregel i 13 § skattebrottslagen. Riksdagen har ännu inte beslutat om förslagen i propositionen. Förslaget i fråga om åtalsprövningsregeln innebär att åtal för skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott ska få väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl, om det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan läggas till grund för beslut om skattetillägg för samma person (a. prop. s. 109 ff.).

Till skillnad från dagens åtalsprövningsregel, som gäller väckande av åtal för ett visst brott – skatteförseelse – innebär alltså den föreslagna regeln att ett uttryckligt gränsvärde om två prisbasbelopp är avgörande för om regeln är tillämplig eller inte. Några andra omständigheter än det undandragna skattebeloppets storlek och möjligheten att påföra skattetillägg kan inte

beaktas vid bedömningen, vilket kan jämföras med att det undandragna beloppet endast är *en* faktor som ska beaktas vid bedömningen av om ett brott ska bedömas som skatteförseelse. Det kan här tilläggas att utgångspunkten vid beräkningen av det undandragna beloppet avses vara det enskilda brottet.

En tänkbar följd av den föreslagna åtalsprövningsregeln kan illustreras med följande exempel. En skattskyldig lämnar varje månad oriktiga uppgifter i sina skattedeklarationer som medför en fara för skatteundandragande med ett belopp motsvarande ett och ett halvt prisbasbelopp. Efter sju månader uppgår det sammanlagda undandragandet till 10,5 prisbasbelopp. Om hela skatteeffekten beaktas kan åtal väckas för grovt skattebrott. Om i stället varje brott ses för sig ska de sju brotten rubriceras som skattebrott av ”normalgraden” och omfattas av den föreslagna åtalsprövningsregeln. Beroende på hur denna åtalsprövningsregel kommer att tillämpas kan det alltså hända att åklagaren väljer att inte väcka åtal på grund av att det inte är påkallat av särskilda skäl.

Den fråga som aktualiseras i detta mål kan således få stor betydelse för en kommande tillämpning av den föreslagna lagändringen.

För egen del instämmer jag i Ekobrottsmyndighetens uppfattning och anser lika med dem att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar mitt överklagande.

Bevisning m.m.

Preliminärt åberopar jag samma bevisning som i hovrätten. Jag ber dock att få återkomma med slutlig bevisuppgift samt mina synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen meddelar prövningstillstånd.

Anders Perklev

My Hedström

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, rättsenheten (EBM B 2015/0147)

Ekobrottsmyndigheten, Första Ekobrottskammaren i Malmö (EB-4085-13)

Vice chefsåklagaren Lars Olsson