



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

FA ./ riksåklagaren angående grovt skattebrott m.m.

(Hovrätten för Västra Sveriges dom 2019-03-25 i mål B 5574-18)

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd och därefter förelagt riksåklagaren att lämna in svarsskrivelse i målet. Jag vill anföra följande.

Jag har inhämtat yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Yttrandet bifogas.

Inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom.

Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten har i sitt yttrande redogjort för åtalet, underrättsdomarna och FAs överklagande. Jag får i dessa delar hänvisa till yttrandet med följande mindre tillägg.

I tingsrättens dom har noterats att FA konstruerat de felaktiga fakturorna och presenterat dem vid skatterevisjonen. Som anges i Ekobrottsmyndighetens yttrande avser de oriktiga fakturorna inkomståret 2014. Av förundersökningsprotokollet framgår att Skatteverket beslutade om revision den 7 april 2017. FA gav emellertid in fakturorna redan i november 2015 efter en förfrågan från Skatteverket (se förundersökningsprotokollet s. 47, 93 ff. och 298).

Grunder

Den rättsliga regleringen

Utöver det som tas upp i Ekobrottsmyndighetens yttrande vill jag redovisa följande.

Möjligheten att påföra de skattskyldiga administrativa sanktioner, skattetillägg, infördes den 1 januari 1972. Tanken bakom införandet av skattetillägget var att man ville åstadkomma en jämnare, mer frekvent och mer rättvis reaktion mot skattskyldiga som inte iakttar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Samtidigt med skattetilläggets tillkomst trädde skattebrottslagen (1971:69) i kraft. Genom skattebrottslagen skärptes påföljderna för brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Meningen var att det straffrättsliga systemet skulle reserveras för allvarliga överträdelser av de aktuella författningarna. Vid mindre allvarliga överträdelser skulle påförande av skattetillägg utgöra en tillräcklig reaktion. Skattetillägg skulle dock kunna påföras även i de fall där en straffrättslig reaktion kom till användning.

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande uttalas i förarbetena till lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall att när domstolen samtidigt ska bestämma straff för brott och skattetillägg är huvudregeln att det är straffet som ska sättas ned. Om det i ett enskilt fall skulle visa sig att det inte är möjligt att uppnå ett rimligt resultat genom att sätta ned påföljden med stöd av 29 kap. 5 § brottsbalken finns det en möjlighet att i stället jämka skattetillägget genom att använda den generella jämningsregeln i 51 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). Här kan noteras att regeringen nästan ordagrant använde sig av vad som i propositionen till 2006 års lagändringar om företagsbot uttalades om förhållandet mellan den straffrättsliga påföljden och företagsboten (se prop. 2005/06:59 s. 38 f.). I NJA 2012 s. 826 använde Högsta domstolen jämningsmöjligheten och gav den straffrättsliga påföljden företräde framför företagsboten. I målet var det fråga om en alltigenom oseriös verksamhet som bedrevs i form av en enskild firma och näringsidkaren själv dömdes till fängelse för allvarlig brottslighet med anknytning till verksamheten. Tilläggas kan att regleringen av sanktionskumulation mellan brottspåföljd och företagsbot kommer att ändras den 1 januari 2020 på ett sådant sätt att huvudregeln blir att det är företagsboten som ska sättas ned (se prop. 2018/19:164 s. 45 ff.).

Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall tillkom efter att Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 slagit fast att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott i olika förfaranden inte var förenligt med europarätten. Av domen framgår att skattetillägget har straffrättslig karaktär och att skattetillägg och skattebrott, när det gäller samma deklarationsuppgift, får anses avse ”samma brott” eller ”samma lagöverträdelse” (se p. 34–39). Enligt Högsta domstolen stred det mot europarätten att ha dubbla sanktioner i två olika förfaranden mot en och samma person.

När det gäller frågan om sanktionskumulation avseende den straffrättsliga påföljden och skattetillägget uttalades i ett tidigare lagstiftningsärende följande (se prop. 2002/03:106 s. 152 f.).

Det har förutsatts att den omständigheten att den tilltalade har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott (prop. 1971:10 s. 351 och 364). Av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken följer att de allmänna domstolarna vid straffmätningen i skäligen omfattning skall beakta om någon annan omständighet föreligger som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än vad brottets straffvärde motiverar. Häri ligger att domstolarna skall beakta om skattetillägg har tagits ut. 1993 års skattebrottsutredning (SOU 1995:10 s. 293) anförde att det likväl knappast förekommer att en allmän domstol som dömer till ansvar för skattebrott i domskälen åberopar den omständigheten att skattetillägg har tagits ut. Som skattebrottsutredningen uttalade är detta i och för sig naturligt. Eftersom skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana fall då brottet går till åtal - undantag gäller bl.a. för medverkande - har domstolen anledning att utgå från att denna omständighet är beaktad inom ramen för rådande straffmättingspraxis. Ett förhållande som alltid föreligger behöver ju knappast nämnas särskilt.

Martin Borgeke och Mari Heidenborg konstaterar att det under senare år blivit tämligen vanligt att det för överträdelser, som utgör brott och som alltså kan medföra straff, även tas ut en sanktionsavgift. Exempel på sådana avgifter är skattetillägg, miljösktionsavgift och särskild avgift enligt 20 kap. 12 § utlänningslagen. Dessa avgifter bör av billighetsskäl i vissa fall beaktas vid påföljdsbestämningen. Så sker också i allmänhet, även om domstolarna inte alltid redovisar beaktandet i sina domskäl. Författarna fortsätter enligt följande (se Att bestämma påföljd för brott, 3 uppl., 2016, s. 222).

Ett beaktande bör dock i princip inte ske om det vid bestämmandet av sanktionsavgiften har tagits hänsyn till det straffrättsliga ingripandet. I sammanhanget kan pekas på den relativt stora skillnad som råder vid straffmätningen mellan bedrägeribrott enligt 9 kap. BrB å ena sidan och skattebrott enligt skattebrottslagen å andra sidan. En viktig anledning till denna skillnad, som innebär att skattebrotten straffvärdebedöms lindrigare, har varit att den som döms för skattebrott många gånger hade påförts eller skulle komma att påföras skattetillägg. Här kan nämnas att HD i NJA 2004 s. 840 I vid påföljdsbestämningen, som för övrigt ledde till påföljdseftergift, beaktade att den tilltalade hade fått en miljösktionsavgift.

När det gäller skattetilläggen har situationen alldeles förändrats i och med HD:s nya praxis i fråga om förbudet mot dubbelbestraffning (*ne bis in idem*). Genom ”Juniavgörandet” NJA 2013 s. 502, har HD kommit fram till att det svenska systemet med dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) i två olika förfaranden mot en och samma person är oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Detta innebär att den sanktionskumulation som tidigare påverkade straffvärdebedömningen av skattebrotten har upphört efter ”Juniavgörandet” NJA 2013 s. 502. I framtiden kommer åtal och talan om skattetillägg att handläggas i en rättegång. Det innebär att det saknas skäl för en omvärdering av skattebrotten straffvärde.

När det gäller flerfaldig brottslighet uttalar Borgeke/Heidenborg att det många gånger blir så, när det gäller narkotikabrott men även vid annan brottslighet, att det blir till fördel för den tilltalade om domstolen bedömer varje brott för sig

och först därefter bestämmer straffvärdet av den samlade brottsligheten i stället för att se de olika gärningarna som en helhet och döma för endast ett brott. Ett sådant förfaringsätt förekommer, men det finns starka skäl som talar emot att domstolen ska "baka samman" flera olika separata brott om de inte har ett tidsmässigt eller annat samband som gör att de kan ses såsom ingående i en och samma brottsplan. Ofta föranleder en sådan rättstillämpning faktiskt en alltför sträng straffvärdebedömning. Detta anges leda till nästa princip, som bygger på samma grund och som skulle kunna benämnas principen om flerbrottslighetens avtagande betydelse. Enligt den s.k. asperationsprincipen ska det brott som har det högsta straffvärdet bilda utgångspunkt och till detta ska en del av straffvärdet för övriga brott läggas. När det svåraste brottet har ett straffvärde motsvarande fängelse i högst sex månader ska hälften av det näst svåraste och tredje svåraste brottets straffvärde adderas. Sedan ska en tredjedel av de fjärde respektive femte svåraste brottens straffvärde läggas till. För det fall det svåraste brottet har ett straffvärde motsvarande fängelse i mer än sex månader men högst ett år och sex månader ska hälften av det näst svåraste, en tredjedel av det tredje svåraste, en fjärdedel av det fjärde svåraste och en femtedel av det femte svåraste brottets straffvärde adderas. Dessa riktlinjer måste emellertid behandlas med försiktighet. Det anges som nödvändigt att domstolen avslutningsvis gör en rimlighetsavvägning; straffvärdebedömningen får aldrig förfalla till ren matematik, utan måste göras på ett initierat och förståndigt sätt (se a.a. s. 173 och 179 f.).

När det gäller NJA 2018 s. 634 "De upprepade skattebrotten" framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande att Högsta domstolen fann att de upprepade skattebrott det var fråga om i målet var att anse som brott av normalgraden och att inslaget av systematik främst fick beaktas vid tillämpningen av asperationsprincipen. I detta sammanhang vill jag lyfta fram följande stycke från Högsta domstolens domskäl.

22. Vid seriebrottslighet, där det föreligger ett tydligt samband mellan brotten, kan särskilda överväganden göra sig gällande i fråga om asperationsprincipens tillämpning. Särskilt systematik och planering kan, trots att det alltså inte varit fråga om sådant systematiskt tillvägagångssätt som medför att brotten rubriceras som grova, ges betydelse på så sätt att den reduktion av den samlade brottslighetens straffvärde som följer av en tillämpning av asperationsprincipen blir något mindre än annars. (Se "De upprepade förfalskningarna" p. 33.)

Beträffande NJA 2003 s. 499 bör noteras att skattebrotten hade begåtts i en stiftelse som den tilltalade var företrädare för.

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken fick sin nuvarande utformning vid lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 2005. Det grova brottet gavs då en egen rubricering samtidigt som det i lagtexten angavs vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Dessa omständigheter är att åsidosättandet avsett ett mycket betydande belopp,

att gärningsmannen använt falsk handling, att gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och att gärningen annars varit av särskilt farlig art.

I propositionen till 2005 års lagändringar uttalades att det visserligen redan för straffbarhet krävs att bristerna i bokföringen är så allvarliga att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte ens i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen, men att bristerna även utifrån denna grundförutsättning kan vara mer eller mindre allvarliga. Därvid uttalades att en allvarlig brist är att bokföring helt saknas och att det får bedömas från fall till fall om brottet av det skälet ska anses som grovt, varvid hänsyn bör tas bl.a. till hur lång period som bokföringsskyldigheten har eftersatts, omsättningen, antalet affärstransaktioner och liknande. När det gäller den särskilda kvalifikationsgrunden att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp så ska bristen ses i relation till rörelsen, varför den inte kan anges i absoluta tal. En annan sak angavs dock vara att det i praktiken torde vara så att det finns en yttre gräns bortom vilken ett belopp i princip alltid måste anses vara mycket betydande (se prop. 2004/05:69 s. 24).

Sigurd Elofsson m.fl. författare uttalar bl.a. följande om gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och det grova brottet (se Elofsson/ Holmqvist/ Lindmark/ Andersson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 4 uppl., 2017, s. 105).

Det finns inte något avgörande från HD som tydligt anger var gränsen ska dras mellan bokföringsbrott av normalgraden och grovt brott. Det finns dock ett avgörande från senare år som ger en viss vägledning i frågan.

HD har i NJA 2012 s. 247 slagit fast att ett bokföringsfel på cirka 500 000 kronor år 1 och 780 000 kronor år 2 (dvs. sammanlagt cirka 1,3 miljoner kronor) i en verksamhet med en årlig omsättning på ungefär 5,6 miljoner kronor varken är ett mycket betydande belopp eller fråga om en brottslighet som utövats systematiskt och brotten således inte att bedöma som grova.

Domen ger inget besked som hur stort bokföringsfelet ska vara för att det ensamt ska göra brottet till grovt. En rimlig utgångspunkt bör dock vara att det måste handla om bokföringsfel som med marginal överstiger en miljon kronor. Ett problem i detta sammanhang är hur bokföringsfelet ska beräknas, eftersom bristerna kan variera från ett bokföringsbrott till ett annat. Det kan vara fråga om allt från utelämnade intäkter i en i övrigt seriös verksamhet till en rent brottslig verksamhet där någon bokföring överhuvudtaget inte upprättats.

Min bedömning

Även när det gäller grunderna för min inställning i målet kan jag till stor del ansluta mig till vad Ekobrottsmyndigheten anför i sitt yttrande. Jag vill dock sammanfatta min inställning enligt följande.

I likhet med Ekobrottsmyndigheten anser jag att redan de tre skattebrotten, som samtliga är att anse som grova, har ett straffvärde som motsvarar minst ett års fängelse.

Vad gäller de tre bokföringsbrotten bedömde tingsrätten dem som brott av normalgraden. I hovrättens dom har antecknats att åklagaren förklarat sig godta tingsrättens bedömning i denna del. FAs bokföringsbrott har bestått i att löpande bokföring över huvud taget inte skett under tre hela, på varandra följande, räkenskapsår. FA har under de aktuella åren haft intäkter som varje år överstigit 1 000 000 kronor (inklusive moms). Med hänsyn härtill anser jag i likhet med Ekobrottsmyndigheten att vart och ett av brotten, även om de inte bedöms som grova, måste ha ett straffvärde som ligger i nivå med eller strax under minimistraffet för det grova brottet.

Ekobrottsmyndigheten anser att det samlade straffvärdet för de brott FA dömts för snarare uppgår till fängelse ett år och sex månader än det dryga år som hovrätten funnit. Jag delar Ekobrottsmyndighetens uppfattning. Därvid har beaktats att det är frågan om upprepad brottslighet av likartat slag, vilket medför att den reduktion av den samlade brottslighetens straffvärde som följer av en tillämpning av asperationsprincipen bör bli något mindre än annars.

Målet gäller främst frågan om vilken betydelse de skattetillägg som FA ålagts har när straffet ska bestämmas. Skattetilläggen avser inkomståren 2015 och 2016 och uppgår till ca 200 000 respektive 230 000 kronor. Vad gäller det grova skattebrottet avseende inkomståret 2014 har skattetillägg inte ålagts. Skattetilläggen har inte heller bäring på de tre grova bokföringsbrotten, eftersom det då inte är fråga om samma gärning som legat till grund för sanktionerna (se NJA 2013 s. 502 p. 40–43).

FA anser att vad som i förarbetena uttalats om att den nya ordningen (där talan förs av åklagare) inte borde innebära en sammantaget lindrigare ordning än vad som tidigare varit fallet, ska lämnas därhän, då det skulle innebära en obstruktion mot europarätten. Som framgått i det föregående är skattetillägget enligt europarätten av straffrättslig karaktär. Vad som inte är tillåtet enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga är att straffa samma person för samma gärning i olika förfaranden. Inget hindrar däremot att staterna, på det sätt som Sverige nu gjort, utformar sin lagstiftning så att olika sanktioner av straffrättslig karaktär påförs i ett och samma rättegångsförfarande.

I propositionen till lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall uttalas att när domstolen samtidigt ska bestämma straff för brott och skattetillägg är huvudregeln att det är straffet som ska sättas ned. Om det i ett enskilt fall skulle visa sig att det inte är möjligt att uppnå ett rimligt resultat genom att sätta ned påföljden finns det en möjlighet att i stället jämka skattetillägget.

Som nämnts anser jag att det samlade straffvärdet för de brott FA dömts för ligger uppemot fängelse i ett år och sex månader. Han har samtidigt påförts skattetillägg med ca 430 000 kronor och meddelats ett treårigt näringsförbud. Hovrätten har funnit att näringsförbudet inte inneburit något men för FA. Jag delar denna uppfattning. Därvid har hovrätten noterat att FA numera är anställd som fastighetstekniker med god inkomst. Med hänsyn härtill och då brotten är begångna inom ramen för en i övrigt seriös näringsverksamhet finns det enligt min mening inte skäl att frångå huvudregeln, det är således möjligt att uppnå ett rimligt resultat genom att sätta ned den straffrättsliga påföljden.

När det gäller storleken på nedsättningen av straffet uttalades i propositionen till den nya lagstiftningen att domstolen ska väga in samtliga omständigheter vid bedömningen. Vidare konstaterades att enligt den ordning som dittills gällt hade det varit vanligt att skattetillägg redan beslutats vid tidpunkten för prövningen av åtalet. Domstolarna hade alltså redan tidigare haft att förhålla sig till ett beslut om skattetillägg. Det var enligt regeringen inte möjligt att närmare precisera hur stor nedsättningen ska vara. Frågan borde i stället avgöras av rättstillämpningen med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Införandet av den nya lagen föranleddes av att Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 slagit fast att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott stred mot europarätten i och med att sanktionerna ålades i två olika förfaranden. Förfarandereglerna ändrades så att båda sanktionerna numera beslutas inom ramen för brottmålsprocessen. Lagändringarna innebar däremot inte några ändringar vad gäller de materiella reglerna om påföljdsval och straffmätning eller om nivåerna för skattetillägg. I propositionen uttalades att den vanligaste turordningen tidigare varit att skattetillägg tagits ut först och brottmålet prövats senare. Det ansågs därför logiskt att huvudregeln i det nya systemet var att skattetillägget beaktades vid bestämmandet av påföljden. Mot bakgrund av det sagda kan konstateras att den nya lagen inte är avsedd att innebära någon ändring av hur stor nedsättning av påföljden ett påfört skattetillägg bör medföra. Tidigare praxis bör därför vara relevant även fortsättningsvis.

Som framgått i det föregående har såväl i tidigare förarbetsuttalanden som i den juridiska litteraturen uttalats att domstolarna beaktat att skattetillägg påförts, även om det inte alltid framgått av domskälen. Detta förklarades med att eftersom skattetillägg i princip alltid tagits ut då brottet gått till åtal hade domstolarna anledning att utgå från att denna omständighet beaktats inom ramen för rådande straffmätningsspraxis. Borgeke/Heidenborg pekar på den relativt stora skillnad som råder vid straffmätningen mellan bedrägeribrott å ena sidan och skattebrott å andra sidan. Därvid uttalas att en viktig anledning till denna skillnad, som innebär att skattebrotten straffvärdebedöms lindrigare, har varit att den som döms för skattebrott många gånger hade påförts eller skulle komma att påföras skattetillägg.

I det av Ekobrottsmyndigheten redovisade rättsfallet RH 2012:43 dömdes den tilltalade för skattebrott. Skatteverket hade tidigare påfört den tilltalade skattetillegg med 400 000 kronor. Hovrätten fann att brottslighetens samlade straffvärde motsvarade fängelse i fyra månader. Det påförda skattetillegget motiveerade enligt hovrätten en reducering av straffvärdet med en månad. Därvid uttalades att eftersom lagstiftningssystemet förutsätter den aktuella typen av sanktionskumulation, bör det inte komma i fråga att med hänvisning till skattetillegget kraftigt reducera straffet. Även i de senare hovrättsavgöranden som Ekobrottsmyndigheten redovisat och där den nya lagen tillämpats har domstolarna med anledning av att skattetillegg påförts satt ned fängelsestraffets längd med någon eller några månader.

Mot bakgrund av det sagda anser jag, i likhet med Ekobrottsmyndigheten, att det skattetillegg som påförs FA inte bör föranleda att straffvärdet reduceras med mer än någon eller ett par månader. Med hänsyn till brottslighetens straffvärde och art kan annan påföljd än fängelse inte komma i fråga. Hovrättens dom bör därför fastställas. Detta gäller även om Högsta domstolen skulle dela hovrättens syn på brottslighetens samlade straffvärde.

Bevisning m.m.

FAs överklagande avser endast frågan om straffmätning. Jag åberopar därför inte någon bevisning.

Målet i Högsta domstolen gäller frågan om straffmätning när det i mål om skattebrott utöver påföljd för brott även påförs skattetillegg. Någon bevisvärdering är inte aktuell i Högsta domstolen. Enligt min mening är målet väl lämpat för ett avgörande utan huvudförhandling.

Katarina Johansson Welin

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM2019-802)

Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg (EB-4423-17)