

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 13 juli 2018

Mål nr

B 4680-17

PARTER

Klagande

DN

Ombud och offentlig försvarare: Advokat BE

Motpart

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Grovt skattebrott

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Västra Sveriges dom 2017-09-13 i mål B 2294-17

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens domslut i ansvarsdelen dömer Högsta domstolen DN för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) och bestämmer påföljden till fängelse i åtta månader.

BE ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av DN i Högsta domstolen med 13 559 kr. Av beloppet avser 10 847 kr arbete och 2 712 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

DN har yrkat att Högsta domstolen ska bedöma de åtalade gärningarna som skattebrott av normalgraden, sätta ned påföljden och ogilla talan om näringsförbud.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

DOMSKÄL

Bakgrund

Frågorna i målet

1. Målet gäller främst frågan hur ett större antal skattebrott ska rubriceras samt frågan om brottslighetens straffvärde. Därutöver aktualiseras frågan när det är påkallat att meddela näringsförbud.

Gärningarna

2. DN har i egenskap av företrädare för ett bolag varit ansvarig för de skattedeklarationer avseende mervärdesskatt som bolaget var tredje månad lämnade eller skulle ha lämnat till Skatteverket. Med början i augusti 2013 lämnade DN vid åtta tillfällen oriktiga uppgifter om utgående och ingående

mervärdesskatt i skattedeklarationerna. Vid det sista och nionde tillfället, i februari 2016, underlät han att lämna skattedeklaration i tid.

3. Sedan Skatteverket hade beslutat om revision lämnade DN en riktig deklaration (den nionde), men för sent. Bolaget betalade sedermera, efter det att Skatteverket hade ansökt om att bolaget skulle försättas i konkurs, in skatt och skattetillägg.

4. De undandragna beloppen uppgick som lägst till ett belopp om 63 650 kr och som högst till 192 493 kr. Det sammanlagda undandragna beloppet uppgår till 1 177 270 kr. Under den tid som åtalet avser fullgjorde DN sin deklarationsskyldighet på ett korrekt sätt i fråga om två av elva redovisningsperioder.

Domstolarnas bedömningar

5. Tingsrätten och hovrätten har dömt DN för nio fall av grovt skattebrott. DN har vidare meddelats näringsförbud i tre år.

6. Enligt hovrätten har de grova skattebrotten ett straffvärde som motsvarar fängelse i ett år. Vid straffmätningen har hovrätten beaktat att DN inte längre kommer att kunna arbeta som ordningsvakt samt att han kommer att lida men till följd av näringsförbudet. Påföljden har bestämts till fängelse i tio månader.

Den rättsliga regleringen

Skattebrott och grovt skattebrott

7. 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 eller annan döms, enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), för skattebrott till fängelse i högst två år.

8. Enligt 4 § första stycket ska, om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, dömas för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning om brottet är grovt ska, enligt andra stycket, särskilt beaktas om det har rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen har använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet har ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Gradindelning i allmänhet

9. När ett brott är indelat i olika grader, t.ex. ringa stöld, stöld och grov stöld, ska gradindelningen – bestämmandet av brottets svårhetsgrad – göras med beaktande av samtliga omständigheter vid brottet. Omständigheter som anknyter till de rekvisit som anges i straffbestämmelsen bildar här utgångspunkten (se bl.a. ”Skärpet” NJA 2017 s. 1129 p. 6 och ”De upprepade förfalskningarna” Högsta domstolens dom den 11 juni 2018 i mål nr B 3924-17 p. 15).

10. Ibland anges det i lagtexten ett antal omständigheter som särskilt ska beaktas vid gradindelningen. Sådana omständigheter ska ses enbart som vägledande exempel. Det är alltså inte nödvändigt att bedöma brottet som grovt när dessa omständigheter föreligger. Det är inte heller uteslutet att bedöma brottet som grovt när omständigheterna inte är för handen. För att ett brott ska bedömas som grovt bör det emellertid i princip krävas att omständigheterna i det enskilda fallet framstår som försvårande i motsvarande grad som

normalt gäller i de fall som anges i lagens exemplifiering. (Se ”Det omhändertagna körkortet” NJA 1999 s. 380, ”Socialbidragen” NJA 2007 s. 973 och ”De upprepade förfalskningarna” p. 17.)

Gradindelningen vid skattebrott

11. Brottsrubriceringen grovt skattebrott är förbehållen den mest allvarliga skattebrottsligheten. Vid bedömningen av om ett skattebrott är grovt ska särskild vikt fästas vid sådana omständigheter som anges i straffbestämmelsen. (Jfr prop. 1995/96:170 s. 110.)

12. Undandragen skatt som understiger tio prisbasbelopp bör sällan ensamt medföra att brottet bedöms som grovt på grund av att beloppet är mycket betydande. Mindre skatteundraganden ska inte bedömas som grova brott enbart av den anledningen att det rör sig om ett upprepat förfarande. Liksom i övriga fall blir en helhetsbedömning avgörande för brottets rubricering. (Jfr a. prop. s. 110 och 112.)

Allmänt om betydelsen av ett systematiskt tillvägagångssätt

13. Att viss brottslighet har utövats systematiskt anges i fråga om gradindelade brott inte sällan som ett kvalificerande rekvisit för en gradhöjning. Brottslighetens systematiska karaktär kan också beaktas inom sådana kvalifikationsgrunder som går ut på att gärningen har varit av särskilt farlig art (se NJA 1985 s. 444). Ett systematiskt tillvägagångssätt förekommer därutöver som en allmän straffskärpningsgrund i 29 kap. 2 § 6 brottsbalken.

14. Systematisk brottslighet är inte något enhetligt begrepp. Som regel avses emellertid att det är fråga om brott som upprepas på ett likartat sätt. Det krävs också i allmänhet att brottsligheten har föregåtts av planering eller att gärningsmannen använder en särskild metod för att begå brotten. De

vanligaste sätten att beskriva systematisk brottslighet tar sikte på mängden brott, att samma beteende upprepas och att brotten följer en uppjord plan eller föregås av noggranna förberedelser. (Jfr uttalanden i SOU 2013:85 s. 116 och 126.)

Systematiskt tillvägagångssätt som försvårande omständighet

15. Enligt 29 kap. 2 § 6 brottsbalken ska som försvårande omständighet vid bedömningen av straffvärdet beaktas om brottet har utgjort ett led i en brottslighet som utövats i organiserad form eller systematiskt eller om brottet föregåtts av särskild planering. Enligt motiven avses med brottslighet som har utövats systematiskt sådan brottslighet där ett visst tillvägagångssätt upprepats ett flertal gånger antingen av en ensam gärningsman eller av flera personer i samförstånd (prop. 2009/10:147 s. 43 f.).

16. När det gäller att bedöma gradindelade brott som grova med hänvisning till att de har skett systematiskt eller föregåtts av särskild planering utan att dessa omständigheter anges i straffbestämmelsen, framträder i praxis, särskilt under senare år, en tydlig återhållsamhet. För att sådana förhållanden ska föranleda en gradhöjning bör det i dessa fall normalt krävas att brotten har en frekvens och präglas av en förslagenhet som klart går utöver vad som gäller för annan, i och för sig upprepad och likartad brottslighet. (Se ”Bagagestölderna” NJA 2016 s. 1143 p. 25 och ”De upprepade förfalskningarna” p. 19).

17. I rättsfallet ”Socialbidragen” uttalade Högsta domstolen att det, trots att gärningarna utgjorde en serie likartade brott, inte fanns något stöd för slutsatsen att gärningsmannen redan från början handlade enligt en brottsplan eller för att de inledande gärningarna skulle ha kunnat ses som delar av ett systematiskt brottsligt förfarande. Bedrägeribrottsligheten bedömdes därför inte som grova brott.

Systematiskt tillvägagångssätt som kvalifikationsgrund för grovt skattebrott

18. I rättspraxis finns det exempel på avgöranden där Högsta domstolen har uttalat att ett visst tillvägagångssätt varit sådant att det fick anses ha utövats systematiskt i den mening som avses i skattebrottslagen. I rättsfallet NJA 2003 s. 499 uttalade domstolen att felaktiga månatliga skattedeclarationer under tre års tid fick bedömas ha utövats systematiskt (jfr NJA 1988 s. 248). Som framgår av det föregående finns det emellertid numera en uttalad återhållsamhet med att bedöma gradindelade brott som grova med hänvisning till att de har skett systematiskt eller föregåtts av särskild planering när dessa omständigheter inte har angetts i straffbestämmelsen. Frågan är om denna restriktivitet gör sig gällande även när det systematiska tillvägagångssättet anges som en kvalifikationsgrund för grovt brott, såsom i 4 § skattebrottslagen.

19. När en omständighet uttryckligen har angetts som en kvalifikationsgrund för grovt brott bör den tillmätas större betydelse för rubriceringsfrågan än när omständigheten aktualiseras enbart som en straffskärpningsgrund enligt 29 kap. 2 § 6 brottsbalken. I det förra fallet handlar det inte sällan om omständigheter som ofta är för handen vid den specifika brottstypen och som i sig medför att brottsligheten är av allvarigare beskaffenhet, t.ex. genom att den – om den är välplanerad – kan vara svårare att upptäcka.

20. Det finns ändå skäl till viss restriktivitet vid bedömningen av vad som utgör ett systematiskt tillvägagångssätt även när den omständigheten utgör en särskild kvalifikationsgrund. En uppflyttning i svårhetsgrad innebär regelmässigt en repressionsökning och bör begränsas till de fall där omständigheterna är sådana att en ändrad rubricering framstår som motiverad. En inte önskad konsekvens av att upprepade och likartade brott bedöms som grova

enbart på grund av det repetitiva tillvägagångssättet är att straffvärdet av varje enskilt brott av rimlighetsskäl ofta måste sättas lägre än vad som borde följa på ett grovt brott av den aktuella brottstypen. Det samlade straffvärdet av brottsligheten i dess helhet kan annars framstå som alldeles för högt.

21. Enbart det förhållandet att ett förfarande upprepas på likartat sätt bör alltså inte medföra att brottsligheten bedöms vara systematisk på det sätt som krävs för att det ska vara fråga om grova skattebrott. Som regel bör det krävas någon form av brottsplan eller i allt fall att upprepningarna framstår som en påräknelig fortsättning på tidigare gärning eller gärningar. Att brotten har upprepats kan dock, även om brottsligheten inte är att anse som systematisk i gradindelningshänseende, sammantaget med andra omständigheter föranleda att brotten ska bedömas som grova.

Betydelsen av asperationsprincipen

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.)

Näringsförbud

23. Lagen (2014:836) om näringsförbud syftar till att förhindra oseriös näringsverksamhet. Det sker genom att en näringsidkare meddelas förbud att bedriva näringsverksamhet under viss tid. Näringsförbud kan meddelas bl.a.

om näringsidkaren har begått brott, om han eller hon har agerat grovt otillbörligt mot borgenärer i samband med konkurs eller om han eller hon har underlåtit att betala skatt i avsevärd omfattning. En gemensam förutsättning för att ageranden av dessa slag ska kunna föranleda näringsförbud är att agerandet har inneburit ett grovt åsidosättande av näringsidkarens skyldigheter. En ytterligare förutsättning är att ett näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt. (Se 4–7 §§.)

24. Enligt 8 § första stycket näringsförbudslagen ska rätten vid bedömningen av om ett näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt särskilt ta hänsyn till bl.a. om åsidosättandet varit systematiskt, syftat till betydande vinning eller orsakat eller varit ägnat att orsaka betydande skada. Det är här fråga om en exemplifiering som inte utesluter att även omständigheter av annat slag beaktas. I paragrafens andra stycke finns en presumptionsregel som tar sikte på det fallet då näringsidkaren har gjort sig skyldig till brott och det för brottet inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i sex månader. I så fall ska näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt, om inte särskilda skäl talar mot det.

25. Vid bedömningen av om näringsförbud ska meddelas ska det göras en samlad avvägning av skälen för och emot förbud. Vid den avvägningen får både näringsidkarens lämplighet att bedriva näringsverksamhet och de aktuella åsidosättandena betydelse (jfr prop. 2013/14:215 s. 90 f.). Det kan bl.a. behöva göras en bedömning av huruvida näringsidkaren i fortsättningen kan antas följa de regler som gäller för drivande av näringsverksamhet (se NJA 2006 s. 346). I förarbetena anges att även om prognosen är god kan det finnas allmänpreventiva skäl för ett förbud. Ett förbud kan också motiveras av att det skulle framstå som stötande att låta en person, som har gjort sig skyldig till allvarliga oegentligheter i näringsverksamhet, fortsätta att ägna sig åt sådan. (Jfr prop. 1985/86:126 s. 59 f. och 154.)

26. Vad som nu har sagts innebär att ställningstagandet till om näringsförbud ska meddelas blir av ett något annorlunda slag än den straffrättsliga bedömningen av de åsidosättanden som aktualiserar frågan om näringsförbud.

Bedömningen i detta fall

Rubricering

27. Varje oriktig eller underlåten skattedeklaration utgör ett särskilt brott. De belopp som är hänförliga till de enskilda brotten understiger klart vad som bör utgöra mycket betydande belopp. Brotten bör därför inte av den anledningen anses som grova. Att det belopp som sammantaget har gett upphov till fara för att skatt undandras har varit betydande påverkar inte detta ställningstagande. Förhållandet ska i stället beaktas vid den straffvärdebedömning som ska göras sedan de enskilda brottens svårhetsgrad har bestämts.

28. DN:s agerande har inte präglats av någon förslagenhet och det har inte förekommit några falska handlingar eller vilseledande bokföring. Det som ändå skulle kunna medföra att brotten bedöms vara grova är att DN:s tillvägagångssätt har varit i viss mån systematiskt i det att han under en längre tid lämnade in oriktiga skattedeklarationer.

29. Även om de upprepade felaktiga redovisningarna har pågått under förhållandevis lång tid kan de inte anses präglade av sådan systematik som bör krävas för att kvalifikationsgrunden för grovt brott ska vara uppfylld. Det systematiska inslag som ändå är för handen bör i stället beaktas inom ramen för straffmätningen av de skattebrott av normalgraden som DN har gjort sig skyldig till.

30. De skattebrott som DN har gjort sig skyldig till ska alltså rubriceras som brott av normalgraden.

Straffvärde

31. Straffskalan vid skattebrott av normalgraden är fängelse mellan fjorton dagar och två år (se 2 § skattebrottslagen). Straffvärdet av ett enda brott av detta slag ska alltså bestämmas inom det spannet.

32. Vid flerfaldig brottslighet får enligt 26 kap. 2 § brottsbalken högre straff än två års fängelse utdömas, dock högst tre år. Straffvärdet av den samlade brottsligheten ska då bestämmas inom ett spann som motsvarar fängelse i mellan fjorton dagar och tre år. Bestämmandet av straffvärdet brukar vid flerfaldig brottslighet ske med tillämpning av asperationsprincipen.

33. De enskilda skattebrotten har avsett skilda belopp och har ett straffvärde motsvarande två eller tre månaders fängelse. Det inslag av systematik som i viss mån kännetecknar brottsligheten bör beaktas främst inom ramen för tillämpningen av asperationsprincipen (se p. 22). Mot den bakgrunden får straffvärdet för den samlade brottsligheten anses motsvara fängelse i tio månader.

34. Vid straffmätningen ska beaktas att DN inte längre kommer att kunna arbeta som ordningsvakt liksom att han meddelas näringsförbud (se det följande). Fängelsestraffet ska därför bestämmas till åtta månader.

Näringsförbud

35. Genom den brottslighet som DN nu döms för har han grovt åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamheten. Han ska därför meddelas

näringsförbud, under förutsättning att det är påkallat från allmän synpunkt. Bedömningen av om så är fallet ska göras genom en avvägning av samtliga omständigheter. De omständigheter som anges i 8 § första stycket näringsförbudslagen, däribland inslaget av systematiskt tillvägagångssätt och graden av skada, ska då tillmätas särskild betydelse.

36. Visserligen har de vid varje redovisningstillfälle undandragna beloppen inte varit påtagligt stora och förfarandet har inte kommit att upprepas mer än vid nio tillfällen. Vid en samlad bedömning utgör emellertid det som ligger DN till last likväl en betydande avvikelse från det som åligger en näringsidkare. Det är tydligt att han genom sitt agerande velat ge det nystartade bolaget den skattecredit som detta behövde; det har alltså inte varit fråga om att hjälpa en befintlig verksamhet ur tillfälliga ekonomiska svårigheter. Åsidosättandena – som har avbrutits först sedan Skatteverket genomfört en skatterevision hos bolaget – har sammantaget avsett en period av ungefär två och ett halvt år och det sammanlagda undandragna beloppet har varit betydande.

37. I straffrättsligt hänseende utgör DN:s handlande flera brott och bl.a. som en följd av att det vid varje brottstillfälle undandragna beloppet inte har varit särskilt betydande har vart och ett av brotten rubricerats som skattebrott av normalgraden. Därmed blir presumptionsregeln i 8 § andra stycket näringsförbudslagen inte tillämplig. Utifrån de intressen som har föranlett lagstiftningen om näringsförbud framstår emellertid de åsidosättanden som ligger DN till last inte som mindre allvarliga än om det samlade beloppet hade undandragits vid ett enda tillfälle och brottsligheten därmed kommit att rubriceras som ett grovt skattebrott (jfr p. 12).

38. Omständigheterna är därför sådana att det från allmän synpunkt är påkallat med näringsförbud. Tiden för näringsförbudet bör, såsom underätterna funnit, bestämmas till tre år.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Stefan Lindskog (skiljaktig), Johnny Herre, Anders Eka, Sten Andersson och Mari Heidenborg (referent, skiljaktig)
Föredragande justitiesekreterare: Karl Axel Öberg



**BILAGA TILL
PROTOKOLL**
2018-06-20

Mål nr
B 4680-17

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Stefan Lindskog och Mari Heidenborg är skiljaktiga beträffande domslutet på så sätt att yrkandet om näringsförbud ogillas och beträffande punkterna 23–26 och 33–38 i domskälen på det sätt som framgår av det följande.

Enligt 4 § lagen (2014:836) om näringsförbud ska den, som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamheten och därvid gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa, meddelas näringsförbud om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

Enligt 8 § första stycket näringsförbudslagen ska rätten vid bedömningen om ett näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt särskilt ta hänsyn till bl.a. om åsidosättandet varit systematiskt. I andra stycket finns en presumtionsregel som innebär att om det för brottet inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i sex månader ska näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt, om inte särskilda skäl talar mot det.

Med att åsidosättandet varit systematiskt avses enligt motiven att det har varit fråga om upprepade förfaranden som genomförts efter viss beräkning. Ett förbud kan vara mer påkallat för den näringsidkare som till exempel under en längre tid inte betalar in några skatter eller avgifter med beräkningen att själv få vinning, än för den som oförskyllt hamnat i ett svårt ekonomiskt läge. (Se prop. 1985/86:126 s. 157).

Näringsförbudet skulle enligt förarbetena i första hand rikta sig mot sådana personer som genom allvarliga åsidosättanden åstadkommer betydande skador för samhället. Det skulle främst vara framåtsyftande men det angavs att även om prognosen var god kunde det finnas skäl för ett förbud av allmänpreventiva skäl eller om det skulle framstå som stötande att låta en person som gjort sig skyldig till allvarliga oegentligheter i näringsverksamhet få fortsätta att ägna sig åt sådan. (Se a. prop. s. 59 f. och 154). I förarbetena uttalas det också att allmänpreventiva skäl skulle tillmätas betydelse, men de bedömningar som en domstol skulle kunna göra i det hänseendet blir med nödvändighet så osäkra och kommer att vila på så svag grund att de inte svarar mot kraven på normstyrd rättstillämpning (se ”Veolia” NJA 2014 s. 499). Den betydelse som allmänpreventionen kan ha får därför anses ligga i lagstiftningen som sådan.

Vid bedömningen av om näringsförbud ska meddelas ska en samlad avvägning av skälen för och emot förbud göras, vari ingår en bedömning av huruvida den tilltalade i fortsättningen kan antas följa de regler som gäller för drivande av näringsverksamhet (se NJA 2006 s. 346).

De skattebrott som DN har befunnits skyldig till har bedömts vara av normalgraden. Presumptionsregeln i 8 § andra stycket näringsförbudslagen om när näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt är följaktligen inte tillämplig. Det som ändå kan motivera att näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt är att DNs tillvägagångssätt i viss mån har varit systematiskt (se 8 § första stycket 1 a).

Den systematik som har präglat DNs handlande har i det föregående bedömts inte ha varit av beskaffenhet att kvalificera brotten som grova. I linje med den bedömningen bör åsidosättandet av vad som har ålegat honom som näringsidkare inte anses ha varit ett upprepat förfarande som genomförts efter viss beräkning. Han har inte heller, såvitt är utrett, agerat i avsikt att uppnå egen vinning utan i syfte att – visserligen förkastligt – skaffa bolaget en skattekredit.

DN låter numera annan sköta skattedeklarationerna i de verksamheter han bedriver och uppkomna skatteskulder och skattetillägg har betalats. Det finns inte anledning att anta att DN kommer att återfalla i brottslighet. Även om hans agerande har varit i viss mån systematiskt finns det vid en samlad avvägning inte skäl att meddela honom näringsförbud. Yrkandet om näringsförbud ska därför ogillas.

De enskilda skattebrotten har avsett skilda belopp och har straffvärden motsvarande två eller tre månaders fängelse. Det inslag av systematik som i viss mån kännetecknar brottsligheten bör beaktas främst inom ramen för tillämpningen av asperationsprincipen. Mot den bakgrunden får straffvärdet för DN:s samlade brottslighet anses motsvara fängelse i nio månader.

Vid straffmätningen ska beaktas att DN inte längre kommer att kunna arbeta som ordningsvakt. Fängelsestraffet ska därför bestämmas till åtta månader.