

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

Mål nr

meddelad i Stockholm den 5 november 2003

B 2459-03

PARTER, ÖMSOM KLAGANDE OCH MOTPART

1. Riksåklagaren

2. KO

Offentlig försvarare och ombud: advokaten OW

SAKEN

Skattebrott

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Svea hovrätt, avd. 1, dom den 22 maj 2003 i mål B 6641-02

DOMSLUT

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom på så sätt att påföljden bestäms till fängelse åtta (8) månader.

För försvaret av KO i Högsta domstolen tillerkänns OW

ersättning av allmänna medel med sjuttontusenniohundrasjuttio två (17.972) kr, varav 14.472 kr för arbete, 3.330 kr för tidspellan och 170 kr för utlägg. Denna kostnad skall stanna på staten.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Riksåklagaren har yrkat att KO döms för grovt skattebrott och att påföljden – oavsett rubriceringen av brottet – bestäms till fängelse.

KO har yrkat att åtalet ogillas.

Parterna har bestritt varandras ändringsyrkanden.

DOMSKÄL

KO har hörts på nytt i Högsta domstolen. Han har liksom i hovrätten gjort gällande att det inte förelegat konkret fara för att skatt skall undandras det allmänna, att han saknat uppsåt samt att han frivilligt rättat de felaktiga uppgifterna för beskattningsåren 1999 och 2000 i ingivna kontrolluppgifter.

Det är utrett att KO varje månad under åren 1999, 2000 och 2001 har lämnat in skattedeklarationer för stiftelsen Imanskolan som upptagit för låga belopp avseende de anställdas löner och avdragen preliminärskatt samt arbetsgivaravgifter. Han har betalat in de skatte- och avgiftsbelopp som han angett i deklARATIONERNA. På grundval av uppgifterna i skattedeklarationerna har automatiska skattebeslut fattats. KO har uppgett att han, medveten om att uppgifterna var felaktiga, deklarerade de belopp han bedömde att stiftelsen klarade av att betala. Sammantaget under de tre åren har felaktigheterna i fråga om skatter och avgifter uppgått till det av Riksåklagaren angivna beloppet, 2.933.170 kr. För varje beskattningsår

har KO lämnat in korrekta kontrolluppgifter i början av året därpå, och efter att misstämningen mellan kontrolluppgifterna och skattedeklarationerna uppmärksamats har skattemyndigheten fattat omprövningsbeslut. Sådana beslut har fattats i augusti 2000 avseende beskattningsåret 1999, i september 2001 avseende beskattningsåret 2000 samt i april 2002 avseende beskattningsåret 2001. Tillkommande belopp, jämte skattetillägg och ränta, har därefter betalats in, i vissa fall efter det att KO har gjort upp med kronofogdemyndigheten om en avbetalningsplan. För beskattningsåret 2001 återstår dock en delbetalning.

KOs felaktiga uppgifter i skattedeklarationerna har lett till att skattemyndigheten har fattat beslut om för låga skatter och avgifter. Kravet i 2 § skattebrottslagen (1971:69) på att fara för skatteundandragande skall ha förelegat är därmed uppfyllt.

KO har vidgått att han medvetet lämnat de felaktiga uppgifterna i syfte att stiftelsen vid deklARATIONstillfällena skulle betala lägre skatter och avgifter än som rätteligen borde ha betalats. Han har därmed handlat med erforderligt uppsåt, även om han inte har känt till att förfarandet var brottsligt.

Att KO i kontrolluppgifter, vilka skulle utgöra underlag för debitering av slutlig skatt för var och en av de anställda, tagit upp korrekta belopp för lön och avdragen skatt innebär inte att han med tillämpning av 12 § skattebrottslagen kan vara fri från ansvar på grund av frivillig rättelse av de i skattedeklarationerna lämnade felaktiga uppgifterna (se NJA 1971 s. 371 och NJA 1985 s. 553).

Av det anförda följer att KO har gjort sig skyldig till skattebrott. För sådant brott är stadgat fängelse i högst två år. För grovt skattebrott är straffet fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Riksåklagaren har till stöd för påståendet att brottet är att anse som grovt angett att de felaktiga uppgifterna rört mycket betydande belopp. I denna del är följande att beakta.

Varje felaktig skattedeklaration, avseende en redovisningsperiod om en månad, utgör ett brott. KO har enligt egna uppgifter förfarit på samma sätt sedan år 1996, då stiftelsen fick ekonomiska problem till följd av att kostnaderna inte var anpassade efter intäkterna. Genom att KO därefter har betalat äldre skulder framför nyare har felaktigheterna sammanräknat för de år åtalet avser uppgått till det i gärningsbeskrivningen angivna beloppet. Statens fordran på stiftelsen har emellertid aldrig uppgått till detta belopp eftersom inbetalningar gjorts varje år efter omprövningsbesluten.

Av de belopp åtalet avser är drygt hälften innehållen källskatt. Före den 1 juli 1996 straffades den som till skattemyndigheten lämnade felaktiga uppgifter om innehållen källskatt för oredlig uppbördsredovisning. Straffet var fängelse i högst ett år. Någon särskild straffskala för grova brott fanns inte, däremot för ringa brott för vilka straffet var böter. Den som dessutom underlät att betala in den innehållna skatten dömdes, i brottskonkurrens, även för brott mot 81 § uppbördslagen, vilket brott kunde bestraffas med böter eller, vid betydande belopp eller annan försvårande omständighet, med fängelse i högst ett år. När det materiella innehållet i straffbestämmelsen för oredlig uppbördsredovisning inarbetades i den centrala brottsbeskrivningen om skattebrott anfördes att detta formellt sett innebar en straffhöjning. Det pekades då bl.a. på möjligheten att inom ramen för straffskalan för skattebrott ta hänsyn till gärningens beskaffenhet i det särskilda

fallet. Vad gäller belopp angavs att det normalt bör kunna tillämpas en högre straffbarhetsgräns vid felaktigheter eller underlåtenhet med avseende på uppbördsredovisningen. (Se prop. 1995/96:170 s. 126 och 162.)

Det kan tilläggas att själva betalbrottet, brott mot 81 § uppbördslagen, avkriminaliserades den 1 juli 1997. Då angavs att det i första hand var risken att drabbas av ställföreträdaransvar enligt 77 a § uppbördslagen m.fl. lagrum som hade en avhållande verkan (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450).

Det som nu sagts rörande skattebrott som avser oriktigt redovisad källskatt måste tillmätas betydelse även vid bedömningen av om ett sådant brott skall vara att anse som grovt.

Varje skattebrott som begåtts av KO har, beräknat på så sätt att de av åklagaren angivna årliga beloppen fördelas lika på varje månad, rört belopp som avsevärt understiger vad som i sammanhanget bör betecknas som mycket betydande belopp. För att klara de eftersläpande betalningarna har emellertid KO upprepat förfarandet varje månad och brottsligheten får därmed sägas ha utövats systematiskt. Här måste å andra sidan beaktas att skattemyndigheten först i februari 2002 gjort KO uppmärksam på att förfarandet kunde vara brottsligt, trots att felaktigheterna har framkommit varje år vid den maskinella granskning som sker av kontrolluppgifterna mot redovisade skatter vilka debiterats på arbetsgivarens konto under året (jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 314).

Omständigheterna får sammantaget anses vara sådana att KO såsom tingsrätten och hovrätten funnit bör dömas för skattebrott av normalgraden.

Högsta domstolen godtar även tingsrättens och hovrättens bedömning av straffvärdet för brottsligheten, fängelse åtta månader.

Skattebrott är brott av sådan art att det finns en presumtion för att påföljden skall bestämmas till fängelse. För att vid sådan brottslighet frångå fängelsepresumtionen när straffvärdet är så högt som åtta månader måste krävas alldeles särskilda skäl. Några sådana kan inte anses föreligga i detta fall. Påföljden skall därför bestämmas till åtta månaders fängelse.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Thorsson, Regner, Blomstrand, Lundius och Ella Nyström (referent)

Föredragande revisionssekreterare: Wartin