

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 5 december 2005

Mål nr

B 397-04

KLAGANDE

ER

Ombud och offentlig försvarare: Advokat PS

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Vårdslös skatteuppgift

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Svea hovrätts dom den 22 december 2003 i mål B 4782-03

DOMSLUT

Högsta Domstolen ändrar hovrättens domslut endast på så sätt att påföljden bestäms till villkorlig dom och fyrtio (40) dagsböter om tvåhundra (200) kr.

För försvaret av ER i Högsta domstolen tillerkänns PS ersättning av allmänna medel med trettiotusen (30.000) kr, avseende arbete. Denna kostnad skall stanna på staten. I ersättningen ingår mervärdesskatt med 6.000 kr.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

ER har i sitt överklagande yrkat att Högsta domstolen skall i första hand fastställa tingsrättens dom och i andra hand bestämma påföljden till villkorlig dom. Efter överklagandetidens utgång har ER, med åberopande av att tiden för att överklaga beslutet om skattetillägg numera gått ut, framställt yrkande om att åtalet skall i första hand avvisas och i andra hand ogillas.

Riksåklagaren, som gjort gällande att den omständigheten att tiden för att överklaga beslutet om skattetillägg gått ut inte utgör något hinder för prövning av åtalet, har bestritt ändring.

DOMSKÄL

Av utredningen i målet framgår att ER för den underlåtenhet att redovisa realisationsvinst som åtalet avser har påförts skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på realisationsvinsten eller 254.520 kr. Tiden för att överklaga beslu-

tet om skattetillegg har numera gått ut. Enligt ER föreligger därmed hinder mot lagföring för vårdslös skatteuppgift till följd av artikel 4 punkt 1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen som numera gäller som lag här i landet. I den bestämmelsen föreskrivs att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Europadomstolens praxis ger emellertid inte något sådant stöd för att beslutet om skattetillegg skulle innebära ett förbud mot prövning av frågan om straffrättsligt ansvar som bör krävas för att på den grunden avvisa den mot ER förda talan (jfr NJA 2004 s. 840 I och II). Det i tilläggsprotokollet upptagna förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning kan inte heller läggas till grund för en frikännande dom.

Till grund för Högsta domstolens bedömning skall läggas att ER, i enlighet med hovrättens i den delen inte överklagade dom, i sin självdeklaration för inkomståret 1998 av grov oaktsamhet underlåtit att redovisa en realisationsvinst om 2.121.000 kr vilket ledde till att skatt påfördes honom med ett 636.300 kr för lågt belopp. Gärningen uppfyller de i 5 § första stycket skattebrottslagen (1971:69) upptagna rekvisiten för vårdslös skatteuppgift. Då den inte är att bedöma som en sådan gärning av mindre allvarlig art som enligt andra stycket är undantagen från straffansvar (jfr NJA 2004 s. 840 I) skall ER dömas för vårdslös skatteuppgift.

Av 29 kap. 1 § första stycket brottsbalken framgår att straff, med beaktande av intresset av en enhetlig rättstillämpning, skall bestämmas inom ramen för den tillämpliga straffskalan efter brottets eller den samlade brottslighetens straffvärde. Vid bedömningen av straffvärdet skall enligt andra stycket särskilt beaktas bl.a. den fara som gärningen inneburit och vad den tilltalade insett eller borde ha insett om detta.

Skattebrottslagens centrala straffbestämmelser är numera utformade som s.k. farerekvisit vilket innebär att en förutsättning för straffansvar är att den tilltalade genom sitt handlande, i huvudfallet, framkallat fara för att skatt undandras det allmänna. När det gäller gärningar som framkallat sådan fara är vad gärningsmannen insett eller bort inse om faran av avgörande betydelse för bedömningen av det straffrättsliga ansvaret. För att straffansvar skall kunna följa krävs minst att gärningsmannen framkallat faran av grov oaktsamhet. Enkel oaktsamhet är alltså aldrig tillräcklig för ansvar, helt oberoende av graden av fara och den skada för det allmänna som ett förverkligande av faran skulle innebära. Straffskalan för det grovt oaktsamma brottet vårdslös skatteuppgift är böter eller fängelse i högst ett år medan motsvarande brott i dess uppsåtliga form kan medföra fängelse upp till sex år.

Vid sidan av de subjektiva faktorerna, vars betydelse återspeglas redan i straffansvarets avgränsning och straffskalornas utformning, är det normalt det undandragna skattebelopp som faran avser som är av störst betydelse för straffvärdebedömningen. Detta återspeglas bl.a. i den i andra stycket av 5 § skattebrottslagen om vårdslös skatteuppgift intagna ansvarsfrihetsregeln för gärningar av mindre allvarlig art i vilken just skattebeloppet särskilt markerats som betydelsefullt för bedömningen. I praktiken innebär bestämmelsen när det gäller inkomstbeskattning att fall där det undandragna skattebeloppet inte överstiger ett prisbasbelopp (för närvarande 39.400 kr) är undantagna från straffansvar (jfr prop. 1995/96:170 s. 116 f.).

Redan mot den bakgrunden får det anses stå klart att det skattebelopp som

faran avser i allmänhet måste vara mycket betydande för att ett oaktsamhetsbrott skall kunna anses ha ett straffvärde som ligger på fängelsenivå. Att ansvar för vårdslös skatteuppgift föranleder annan påföljd än böter är också förhållandevis ovanligt.

I förevarande fall motsvarade det skattebelopp som faran avsåg drygt 17 prisbasbelopp. Detta måste utan tvekan betecknas som ett mycket betydande belopp vilket i sig talar för att straffvärdet får anses ligga på fängelsenivå. Härtill kommer att ERs oaktsamhet måste anses gå klart utöver vad som krävs för att betecknas som grov. ER har själv vidgått att han var medveten om att han var skyldig att deklarerera den aktuella realisationsvinsten och att denna var skattepliktig. Detta innebär att han skulle ha gjort sig skyldig till ett uppsåtligt skattebrott, om han medvetet skulle ha utelämnat uppgifterna om realisationsvinsten i sin deklaration. Enligt ER har han emellertid, som åklagaren har godtagit, glömt att ta upp uppgifterna i deklarationen, något som framstår som anmärkningsvärt mot bakgrund av att realisationsvinsten var den helt dominerande händelsen såvitt avser ERs ekonomi under inkomståret. Att ER upprättat sin självdeklaration i brådska, strax innan tiden för inlämnande gick ut, förändrar inte den bedömningen även om detta, som ER uppgivit, berott på tung arbetsbörda och personliga problem.

Sammanfattningsvis finner Högsta domstolen, i likhet med hovrätten, att straffvärdet för ERs brott i och för sig ligger på fängelsenivå.

Därmed är dock inte sagt att påföljden också skall bestämmas till fängelse.

För den underlåtenhet som ER nu döms har han påförts skattetillägg med över en kvarts miljon kronor. Att någon påförts skattetillägg för ett brott som han därefter fällt till ansvar för skall i enlighet med 29 kap. 5 § brottsbalken i prin-

cip beaktas utöver straffvärdet vid straffmätningen (jfr t.ex. prop. 1971:10 s. 351 och 364 samt prop. 2002/03:106 s. 244). Den omständigheten att gärningar som uppfyller rekvisiten för vårdslös skatteuppgift regelmässigt leder till skattetillägg är ett viktigt skäl för den generella ansvarsfrihetsregeln för gärningar av mindre allvarlig art. Det finns därför ett visst utrymme för att med hänsyn till påförda skattetillägg bestämma påföljden till böter även om brottet rent straffvärdemässigt skulle anses ligga på fängelsenivå. Även med beaktande härav får emellertid det brott som ER gjort sig skyldig till straffmätningmässigt anses förskylla fängelse.

ER har inte tidigare gjort sig skyldig till brott. Vidare står det klart att straffvärdet för det brott som han nu gjort sig skyldig till inte är så högt att detta i sig motiverar ett fängelsestraff. Vad som skulle kunna tala för fängelse är under sådana förhållanden om brottet skulle anses vara av sådan art att detta talade för fängelse (jfr 30 kap. 4 § andra stycket brottsbalken). Av uttalanden i förarbeten och rättspraxis framgår att vissa skattebrott är att anse som brott av sådan art. Det står emellertid klart att detta i vart fall inte annat än rent undantagsvis gäller för vårdslös skatteuppgift. Det är också uppenbart att ERs brott inte utgör något sådant undantag. ER skall därför dömas till villkorlig dom.

Enligt 30 kap. 8 § brottsbalken skall villkorlig dom som huvudregel förenas med dagsböter. Undantag gäller dock enligt paragrafen om ett bötesstraff med hänsyn till andra följder av brottet skulle drabba den tilltalade alltför hårt eller om det finns andra särskilda skäl mot att döma till böter. Att ER påförts skattetillägg kan i enlighet härmed synas utgöra ett skäl för att inte förena den villkorliga domen med ett bötesstraff. Som framgått av vad som sagts ovan är emellertid skattetillägg en konsekvens av gärningen som regelmässigt inträder

helt oberoende av om påföljden bestäms till böter eller villkorlig dom. Det skulle därför stå i strid med huvudregelns syfte, som är att motverka att den villkorliga domen uppfattas som mera förmånlig för den tilltalade än ett rent bötesstraff, om förekomsten av skattetillägg beaktas som skäl för att inte förena villkorlig dom med böter. Den villkorliga domen skall därför i enlighet med huvudregeln kombineras med ett bötesstraff.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Svensson, Victor (referent), Håstad, Lindeblad och Nyström
Föredragande revisionssekreterare: Riberdahl