

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 4 november 2016

Mål nr

B 5650-14

KLAGANDE

BS

Ombud: Advokat PS

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Grovt bokföringsbrott m.m.

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2014-10-22 i mål B 2931-12

DOMSLUT

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut såvitt avser åtalet för grovt skattebrott i de delar som gäller lämnande av oriktiga uppgifter till Skatteverket beträffande utbetalningar till ULOB International S.L.

Högsta domstolen meddelar inte prövningstillstånd i kvarstående delar av målet, till följd varav hovrättens dom i de delarna står fast.

Högsta domstolen lämnar BSs yrkande om ersättning för rättegångskostnader utan bifall.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

BS har yrkat att han ska frikännas. Han har vidare yrkat att han under alla förhållanden ska dömas till en icke frihetsberövande påföljd eller i vart fall till ett kortare fängelsestraff, alternativt att målet ska återförvisas till hovrätten för förnyad prövning. BS har yrkat att beslutet om näringsförbud ska upphävas.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

BS har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd i frågan om BS ska dömas enligt åtalet för grovt bokföringsbrott. Hovrättens dom i den delen står därför fast.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om BS ska dömas enligt åtalet för grovt skattebrott i de delar som avser lämnande av oriktiga uppgifter till Skatteverket beträffande utbetalningar till ULOB International S.L i Spanien. Högsta domstolen har förklarat frågan om prövningstillstånd i målet i kvarstående delar vilande.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. BS var under tiden den 1 januari 2005 – 31 januari 2007 företrädare för Svenska Kapital & Finans AB (bolaget). Han hade då ansvaret för bolagets åligganden att lämna in skattedeklarationer och för att bolagets bokförings-skyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) blev fullgjord.
2. BS åtalades för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott, samt grovt skattebrott. Åklagaren yrkade att BS skulle åläggas näringsförbud.
3. Enligt åtalet för grovt bokföringsbrott hade BS, såvitt nu är i fråga, uppsåtligen eller i andra hand av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokförings-skyldighet för verksamhetsåren 2005 och 2006 genom att bokföra eller låta bokföra kostnader för provisionsersättningar trots att bolaget inte hade haft dessa kostnader. Enligt åtalet var flertalet av affärshändelserna dessutom otillräckligt eller felaktigt verifierade och i vissa fall saknades verifikations-handlingar helt.
4. Enligt åtalet uppgick fiktiva kostnader till drygt 1,8 miljoner kr. Av

beloppet avsåg 685 175 kr utbetalningar till ULOB International S.L. De bokförda provisionsersättningarna hade enligt åklagaren i realiteten utgjort egna uttag avseende lön från bolaget.

5. BS hade enligt åtalet för grovt skattebrott låtit lämna oriktiga uppgifter i bolagets skattedeklarationer för perioderna september 2005 till och med december 2006 genom att underlåta att redovisa arbetsgivaravgifter beträffande de utbetalningar som omfattades av åtalet för grovt bokföringsbrott. Till följd härav hade fara förelegat för att skatt eller arbetsgivaravgifter skulle undandras det allmänna. BS hade vidare enligt åtalet lämnat eller låtit lämna oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer för inkomståren 2005 och 2006 genom att underlåta att deklarerat de aktuella utbetalningarna som inkomst av tjänst, vilket fått till följd att det förelegat fara för att skatt skulle undandras det allmänna.

6. Tingsrätten fann att det inte var visat att de bokförda utbetalningarna till ULOB inte utgjorde verkliga affärshändelser. Beträffande övriga utbetalningar fann tingsrätten utrett att bokförda provisionsersättningar inte motsvarade verkliga affärshändelser. Dessutom var affärshändelserna otillräckligt eller felaktigt verifierade.

7. Denna bedömning ledde till att det enligt tingsrätten inte var visat att BS lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket avseende utbetalningarna till ULOB. Åtalen för grovt skattebrott lämnades i de delarna utan bifall.

8. I övrigt fann tingsrätten att åtalen för skattebrott var styrkta.

Skattebrotten bedömdes som brott av normalgraden. Tingsrätten dömde därför BS för grovt bokföringsbrott och skattebrott till fängelse i tio månader.

Åklagarens yrkande om näringsförbud lämnades utan bifall.

9. Efter tingsrättens dom prövade Kammarrätten i Göteborg ett mål om eftertaxering av BS. Kammarrätten ansåg att Skatteverket inte kunde anses ha gjort mycket sannolikt att utbetalningarna till ULOB avsett något annat än ersättning för utfört arbete. Kammarrätten fann det därför inte visat att BS hade lämnat oriktiga uppgifter i den delen, varför förutsättningarna för eftertaxering inte var uppfyllda. Beträffande övriga utbetalningar fann kammarrätten att BS hade förfogat över beloppen på ett sådant sätt att han skulle beskattas som för lön. Han hade alltså, genom att inte redovisa beloppen i sina deklARATIONER, lämnat oriktiga uppgifter och förutsättningarna för eftertaxering var då uppfyllda. Kammarrättens dom vann laga kraft i juli 2014.

10. Hovrätten, som noterat kammarrättens lagakraftvunna avgörande, har vid en bedömning av samtliga omständigheter i målet funnit det ställt utom rimligt tvivel att utbetalningarna till ULOB inte motsvarat verkliga affärshändelser och att BS därför lämnat oriktiga uppgifter i bolagets skattedeclarationer avseende arbetsgivaravgifter och i sina egna inkomstdeklARATIONER. Hovrätten har ändrat tingsrättens dom på så sätt att hovrätten helt har bifallit åtalet för grovt skattebrott och bestämt påföljden till fängelse i ett år och tre månader. Hovrätten har också beslutat om näringsförbud i tre år.

11. Skattemyndigheten har beslutat om skattetillägg avseende BSs inkomst av tjänst. Förvaltningsrätten har undanröjt skattetilläggen med hänvisning till rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. Några frågor som rör förbudet mot dubbelbestraffning uppkommer därför inte i målet.

Frågan i Högsta domstolen

12. Det som Högsta domstolen har att ta ställning till är om BS, trots kammarrättens bedömning, ska dömas enligt åtalet för grovt skattebrott i de delar som avser utbetalningar till ULOB.

Lagreglering

13. 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. Om brottet är grovt döms enligt 4 § för grovt skattebrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

14. Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Brottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten har fullgjorts, förutsatt att det är fara för skatteundandragande. Det är alltså inte nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, utan det är tillräckligt att förfarandet ger upphov till fara för att så sker. Farebedömningen ska enligt lagtext och förarbeten avse förhållandena vid den tidpunkt då handlingarna kom in till en myndighet eller skulle ha kommit in. Utgångspunkten bör enligt förarbetena

vara att det för ansvar är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen. Vidare anføres att en oriktig uppgift som kan avslöjas endast vid genomgång av bokföring eller andra räkenskaper så gott som undantagslöst innebär fara i den mening som avses. (Se prop. 1995/96:170 s. 95 och 157.)

15. I 15–17 §§ skattebrottslagen finns bestämmelser om samordning av brottmåls- och skatteprocessen. Enligt 15 § får handläggningen av ett brottmål, som har samband med en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

Två parallella processer

16. Kammarrättens prövning i målet om eftertaxering har rört samma fråga som hovrättens prövning, nämligen om en viss utbetalning utgjort ersättning för arbete eller om den avsett medel som BS själv förfogat över. Ställningstagandet har avgörande betydelse för båda målen. Prövningen har avsett en bevisfråga och både kammarrätten och hovrätten har hållit förhandling. Brottmålet har gällt om åklagaren kan bevisa att BS haft inkomster som är skattepliktiga.

17. Av förarbetena till bestämmelserna om samordning av skatte- och brottmålsprocesserna framgår att skattebrottmål ska kunna handläggas utan att man avvaktar utgången av skatteprocessen. Det framgår också att det inte finns någon generell skyldighet för en allmän domstol att följa en allmän förvaltningsdomstols skatterättsliga bedömningar. (Se prop. 1982/83:134 s. 9 f.) Än mindre kan det då finnas någon skyldighet att följa bedömningar i bevisfrågor.

18. Det finns alltså inte någon grund för att i brottmålet frångå allmänna principer för domstols prövning (jfr bl.a. NJA 2008 s. 560). Det åligger allmän domstol att självständigt ta ställning till frågor om skattskyldighet. Det gäller även om saken har prövats inom ramen för skatteprocessen, låt vara att allmän domstol vid bedömningar av rent skatterättsliga frågor normalt kan utgå från det resultat som en förvaltningsdomstol har kommit fram till.

Har fara för skatteundandragande förelegat?

19. Hovrättens bedömning innebär att utbetalningarna inte utgjort provisionsersättningar. Utbetalningarna har i stället utgjort egna uttag av BS. Han har därmed lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket när han inte redovisat arbetsgivaravgifter i bolagets skattedeklaration eller inkomster i sin egen deklaration. Högsta domstolen instämmer i hovrättens bedömning att BS uppsåtligen har lämnat de oriktiga uppgifterna på sätt som åklagaren har gjort gällande. BSs avsikt kan inte ha varit annan än att skatt skulle undandras det allmänna.

20. Frågan är då om, under dessa förhållanden, fara har förelegat för att skatt eller avgifter skulle undandras det allmänna. Denna prövning ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då handlingarna kom in till Skatteverket. Det saknar därvid betydelse att kammarrätten har gjort bedömningen att det inte förelegat skattskyldighet.

21. BS lämnade oriktiga uppgifter även i bokföringen för bolaget (se p. 3 och 4). De oriktiga uppgifterna hade inte kunnat upptäckas vid en rutinmässig kontroll av bolagets redovisning av arbetsgivaravgifter eller hans inkomstdeklaration. Det har därför förelegat fara för skatteundandragande.

Slutsatser

22. BS ska dömas enligt åtalet för grovt skattebrott även i de delar som avser lämnande av oriktiga uppgifter till Skatteverket beträffande utbetalningar till ULOB. Hovrättens domslut ska alltså stå fast i de delarna. Det saknas skäl att bevilja prövningstillstånd i kvarstående delar av målet.

23. Mot bakgrund av utgången i målet ska BSs yrkande om ersättning för rättegångskostnader lämnas utan bifall.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Göran Lambertz, Agneta Bäcklund (referent), Dag Mattsson, Anders Eka och Sten Andersson
Föredragande justitiesekreterare: Anu Rintala