

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 6 oktober 2020

Mål nr

B 2173-19

PARTER

Klagande

FA

Ombud och offentlig försvarare: Advokat BB

Motpart

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Grovt skattebrott m.m.

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

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

DOMSLUT

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut.

BB ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av FA i Högsta domstolen med 3 450 kr. Av beloppet avser 2 760 kr arbete och 690 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

FA har yrkat att påföljden ska lindras.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. FA har gjort sig skyldig till tre fall av grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) och tre fall av bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket brottsbalken. Skattebrotten har skett genom att han i sina självdeklarationer för inkomståren 2014–2016 har lämnat oriktiga uppgifter och angett sina kostnader med för höga belopp. Förfarandet har medfört risk för skatteundandragande med 390 000 kr för 2014, 492 000 kr för 2015 och 567 000 kr för 2016. FA har vidare använt falska handlingar för att dölja brotten. Bokföringsbrotten har bestått i att han under perioden 2014–2016 uppsåtligen har åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att inte löpande bokföra uppkomna affärshändelser. Brotten har skett i skatteundandragande syfte.
2. Hovrätten har gjort bedömningen att den samlade brottslighetens straffvärde motsvarar ett fängelsestraff som något överstiger ett år och har bestämt påföljden till fängelse i ett år. Vid sin straffmätning har hovrätten med hänvisning till 29 kap. 5 § brottsbalken beaktat att det sammanlagt tas ut

skattetillägg på cirka 430 000 kr av FA för 2015 och 2016. Han har också fått näringsförbud i tre år, något som dock inte har påverkat straffmätningen.

Frågan i Högsta domstolen

3. Den fråga som främst aktualiseras i Högsta domstolen är hur straffmätningen vid skattebrott ska gå till när skattetillägg tas ut för samma oriktiga uppgifter som åtalet avser.

Skattebrott och skattetillägg

4. När skattetilläggen infördes 1972 var administrativa sanktioner på skatteområdet i princip en nyhet. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny skattebrottslag.

5. Den nya ordningen syftade till en effektivisering och innebar att lindrigare överträdelser skulle leda till sanktioner i det administrativa förfarandet genom skattetillägg, avgiftstillägg och förseningsavgift. Allvarligare fall skulle emellertid prövas också i straffrättslig ordning.

6. Bland övriga ändringar ingick att straffen för skattebrotten skärptes och att den straffskatt som hade införts 1943 utmönstrades ur lagen. Utgångspunkten var att straff och avgift skulle tillämpas jämsides i allvarigare fall. Genom skattetillägget tillgodosågs intresset av att skattebrotten, som sker i vinningssyfte, medför en ekonomisk förlust. (Se prop. 1971:10 s. 235 ff.)

Allmänt om 29 kap. 5 § brottsbalken

7. Vid straffmätningen ska rätten enligt 29 kap. 5 § brottsbalken i skäligen omfattning beakta vissa i nio punkter uppräknade omständigheter. Det är främst fråga om omständigheter som är hänförliga till den tilltalades person eller som inträffat efter brottet. Av 30 kap. 4 § första stycket framgår att sådana omständigheter som anges i 29 kap. 5 § också ska beaktas som skäl för en lindrigare påföljd än fängelse.

8. Bestämmelserna i 29 kap. 5 § brottsbalken infördes genom ändringar i reglerna om straffmätning och påföljdsval som trädde i kraft 1989. Reformen innebar att påföljdsbestämningen inte längre skulle bygga på en avvägning mellan allmänpreventiva och individualpreventiva hänsyn. I stället skulle brottets straffvärde vara utgångspunkten; andra faktorer kunde visserligen tillmätas betydelse, men straffvärdessynpunkter skulle skiljas från sådana andra faktorer vid påföljdsbestämningen. Billighetshänsyn kom alltså att regleras i en särskild paragraf vid sidan av de som styr straffvärdebedömningen. Paragrafen utgjorde i stor utsträckning en kodifiering av gällande praxis. Den är avsedd att tillämpas med försiktighet så att tillämpningen inte resulterar i en oenhetlig praxis eller sociala orättvisor vid straffmätningen. (Se prop. 1987/88:120 s. 87 och 90.)

9. Sanktionskumulation är en sådan omständighet som ska beaktas vid straffmätningen. Om ett straff utmätt efter brottets straffvärde skulle framstå som oproportionerligt strängt med hänsyn till andra rättsliga sanktioner till följd av brottet, ska detta i skälig omfattning beaktas utöver brottets straffvärde (29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken).

10. Den uttryckliga bestämmelsen i åttonde punkten infördes 2015. Redan tidigare gällde dock att samtida straff och negativa följder vid brott skulle beaktas vid straffmätningen. Syftet med att införa den åttonde punkten var att ge ökad uppmärksamhet åt olika fall av sanktionskumulation så att den totala reaktionen på ett brott blir väl avvägd och att se till att frågan uppmärksammas och beaktas av domstolarna på ett konsekvent och enhetligt sätt. Avsikten var dock inte att ändra det genomslag som strafflindringsgrunden ska få vid påföljdsbestämningen. (Se prop. 2014/15:37 s. 27 f., jfr även SOU 2012:34, band 3, s. 232 f.)

Skattetillägg och strafflindring

11. I 1972 års lagstiftningsärende uttalade departementschefen inledningsvis att det vid bedömningen av om ett skattebrott skulle rubriceras som grovt eller inte kunde finnas anledning att beakta om skattetillägg hade dömts ut men att det saknades skäl att ta hänsyn till ett utdömt skattetillägg vid straffmätningen. Av individualpreventiva skäl kunde det dock finnas anledning att beakta förekomsten av skattetillägg. Lagrådet uttalade som sin mening att rubriceringen i första hand borde bestämmas utan hänsyn till skattetilläggen men att ett påfört skattetillägg däremot kunde medföra åtskillnad vid straffmätningen. Departementschefen anslöt sig till de uttalanden som Lagrådet gjort om bedömningen i det enskilda fallet. (Se prop. 1971:10 s. 241, 351 och 364.)

12. Rättspraxis från 1970-talet, efter det att skattebrottslagen och systemet med skattetillägg hade införts, talar också för att domstolarna vid påföljdsbestämningen beaktade att den tilltalade påförts skattetillägg (se t.ex. NJA 1979 s. 286 och NJA 1979 s. 524).

13. 1993 års skattebrottsutredning tog upp frågan om straffmätning i fall då någon drabbas av såväl skattetillägg som straff för samma gärning. Utredningen gav uttryck för uppfattningen att det förhållandet att skattetillägg har tagits ut kan betraktas som en omständighet som principiellt borde verka strafflindrande men som i stort sett genomgående gör sig gällande på skattebrottsområdet och därför inte behöver beaktas särskilt i det enskilda fallet. (Se SOU 1995:10 s. 293 ff.)

14. Frågan behandlades därefter i prop. 2002/03:106, Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m. I det lagstiftningsärendet infördes en bestämmelse om att den enskilde helt eller delvis ska befrias från skattetillägg om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid den bedömningen skulle det särskilt beaktas bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten

även medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. (Se 5 kap. 14 § taxeringslagen, 1990:324, jfr numera 51 kap. 1 § andra stycket 2 skatteförfarandelagen, 2011:1244.) Det angavs vidare att det, i de fall prövningen i den allmänna domstolen sker efter det att skattetillägg påförts, ankom på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört skattetillägg (se a. prop. s. 244).

15. På annat ställe i propositionen uttalade regeringen också, med hänvisning till nyss nämnda betänkande av 1993 års skattebrottsutredning, att skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana fall då brottet går till åtal och att domstolen därför har anledning att utgå från att den omständigheten är beaktad inom ramen för rådande straffmätningsspraxis (se a. prop. s. 152 f., jfr även RÅ 2009 ref. 94). Liknande synpunkter har också kommit till uttryck i den juridiska litteraturen (se Martin Borgeke och Mari Heidenborg, Att bestämma påföljd för brott, 3 uppl., 2016, s. 222 f.).

16. Högsta domstolen uttalade i rättsfallet NJA 2005 s. 856 att den omständigheten att någon påförts skattetillägg för ett brott som han därefter fälls till ansvar för i princip ska beaktas i enlighet med 29 kap. 5 § brottsbalken utöver straffvärdet vid straffmätningen. I det fallet hade den tilltalade gjort sig skyldig till vårdslös skatteuppgift. Den omständigheten att gärningar som uppfyller rekvisiten för vårdslös skatteuppgift regelmässigt leder till skattetillägg var, enligt domstolen, ett viktigt skäl för den generella ansvarsfrihetsregeln för gärningar av mindre allvarlig art. Det fanns därför ett visst utrymme för att med hänsyn till att skattetillägg har tagits ut bestämma påföljden till böter även om brottet rent straffvärdemässigt skulle anses ligga på fängelsenivå.

Ett samlat sanktionsförfarande

17. I rättsfallet ”Juniavgörandet” NJA 2013 s. 502 kom Högsta domstolen fram till att det svenska systemet med två olika förfaranden mot samma person avseende samma oriktiga uppgiftslämnande – ett straffrättsligt för skattebrott

och ett administrativt för skattetillägg – var oförenligt med rätten att inte bli lagförd två gånger för samma brott (gärning) enligt Europakonventionen och enligt Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

18. Ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol har därefter införts genom lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Reglerna innebär att domstolen i ett mål om brott mot skattebrottslagen ska kunna besluta om skattetillägg på yrkande av åklagaren. Prövningen av om skattetillägg ska tas ut sker därför inom ramen för brottmålsprocessen.

19. Det samlade prövningsförfarandet innebär inte några ändringar vid påföljdsbestämningen för skattebrott. I förarbetena framhålls att domstolen redan tidigare kunnat sätta ned brottspåföljden enligt 29 kap. 5 § brottsbalken i det vanliga fallet att det först tagits ut ett skattetillägg och därefter gjorts en prövning av brottmålet. Ett sådant synsätt har ansetts logiskt också i det nya systemet med en samlad prövning. I första hand är det alltså brottspåföljden som bör lindras då både brottspåföljd och skattetillägg framstår som en alltför sträng reaktion. (Se prop. 2014/15:131 s. 141.)

20. I förarbetena till 2015 års lag om samordning erinras om att Europakonventionen inte hindrar att en person döms till flera straff för samma agerande; den enskildes rätt handlar om att en person inte får prövas eller straffas vid två olika tillfällen (se a. prop. s. 56).

Sammanfattning och slutsats

21. Straff och skattetillägg är en form av sanktionskumulation som omfattas av bestämmelsen i 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken. Den omständigheten att någon påförs skattetillägg för ett brott som han eller hon också fälls till ansvar för ska alltså beaktas i enlighet med bestämmelsen. Regelverket har under senare år därtill förtydligats för att säkerställa att

tillämpningen är konsekvent och enhetlig. Det finns därför skäl för domstolarna att vid påföljdsbestämningen i mål om skattebrott i domskälen redovisa sina ställningstaganden i fråga om sanktionskumulation.

22. Samtidigt har lagstiftaren, alltsedan systemet med skattetillägg och straff infördes, förutsatt att det vid påföljdsbestämningen ska tas hänsyn till den sanktionskumulation som uppstår genom att såväl skattetillägg kan tas ut som brottspåföljd kan påföras avseende samma gärning. Den straffmättningspraxis som utformats och fått sin stadga under åren har utvecklats med den utgångspunkten, låt vara att domstolarna i tiden före 1989 års påföljdsreform inte gjorde någon skillnad mellan straffvärdepåverkande omständigheter och billighetsskäl. Det finns alltså – även om domstolspraxis inte har varit alldeles enhetlig – skäl att anta att sanktionskumulationen normalt har beaktats vid påföljdsbestämningen av ett skattebrott, också i de fall då domstolen inte uttryckligen hänfört sig till 29 kap. 5 §. Bedömningen i det föregående – att sanktionskumulationen ska beaktas enligt den paragrafen (se p. 21) – ska därför inte ses som ett ställningstagande för en generellt sett lägre straffnivå för skattebrott än den som gäller i dag.

Bedömningen i detta fall

23. FA har gjort sig skyldig till tre fall av grovt skattebrott och tre fall av bokföringsbrott. Skattetillägg har tagits ut med cirka 430 000 kr och han har meddelats näringsförbud under en tid av tre år.

24. Högsta domstolen finner inte skäl att bedöma brottets straffvärde annorlunda än vad hovrätten har gjort. Straffvärdet ska alltså anses vara något högre än fängelse i ett år. Som hovrätten har funnit ska näringsförbudet inte ges någon inverkan vid straffmätningen.

25. Den omständigheten att FA påförts skattetillägg bör beaktas genom att straffmättningsvärdet sänks till fängelse i ett år. Vid den bedömningen ska påföljden bestämmas till fängelse. Hovrättens domslut ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Gudmund Toijer, Johnny Herre,
Agneta Bäcklund (referent), Petter Asp och Johan Danelius
Föredragande justitiesekreterare: Heléne Åberg Benalal