



HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 28 november 2025

Mål nr
B 4072-24

PARTER

Klagande

N.A.

Ombud och offentlig försvarare: Advokat A.W.

Motpart

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Skattebrott

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2024-04-29 i mål B 949-24

DOMSLUT

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom och frikänner N.A. samt befriar honom från skyldigheten att betala avgift enligt lagen (1994:419) om brottsofferfond.

A.W. ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av N.A. i Högsta domstolen med 52 440 kr. Av beloppet avser 27 755 kr arbete, 2 401 kr tidsspillan, 11 796 kr utlägg och 10 488 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

N.A. har yrkat att Högsta domstolen ska ogilla åtalet, i andra hand lindra påföljden.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. I mars 2022 skickade N.A. in sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2021. Han godkände digitalt det förtryckta beloppet för inkomst av tjänst på 188 528 kr. Skatteverket fick därefter den 23 oktober in en s.k. individuppgift från ett flyttbolag. Enligt denna uppgift hade N.A. fått lön också från detta bolag på sammanlagt 468 000 kr och preliminärskatt hade dragits av med 113 184 kr. Nästa dag gav N.A. på digital väg in en ny inkomstdeklaration för det aktuella året och angav att hans inkomst av tjänst i själva verket var 656 528 kr (188 528 kr + 468 000 kr).

2. Efter genomförd utredning av flyttbolagets och N.A.s förhållanden gjorde Skatteverket bedömningen att N.A. inte hade arbetat åt bolaget och att uppgiften om en inkomst på 468 000 kr var falsk. Uppgiften skulle därför inte läggas till grund för beskattningen och inkomsten från flyttbolaget sattes ned till 0 kr. Enligt Skatteverkets beslut skulle N.A. inte heller, som det uttrycktes, tillgodoräknas skatt med 113 184 kr (den påstått avdragna preliminärskatten). Den inkomst av tjänst som N.A. hade lämnat i sina två deklARATIONER reducerades därmed till den först lämnade uppgiften på 188 528 kr. Det innebar att han fick rätt till återbetalning av skatt med ungefär 6 000 kr. Om i stället inkomstuppgiften i den andra deklARATIONEN med den uppgivna inkomsten från flyttbolaget tillsammans med uppgiften om avdragen preliminärskatt hade lagts till grund för skatteberäkningen, hade han fått en kvarskatt på ungefär 50 000 kr.

Åtalet

3. N.A. är i målet åtalad för att genom oriktig uppgift till Skatteverket ha gett upphov till fara för att skatt med 113 184 kr felaktigt skulle tillgodoräknas honom. Förfarandet ska ha bestått i att han gett in en inkomstdeklARATION som innehöll uppgift om att han haft en inkomst av tjänst på 468 000 kr och därmed uppgift om att det gjorts preliminärskatteavdrag med 113 184 kr i enlighet med en falsk individuppgift från flyttbolaget. Åklagaren har gjort gällande att förfarandet har skett uppsåtligen och är att bedöma som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) alternativt, om det skett av grov oaksamhet, som vårdslös skatteuppgift enligt 5 § första stycket.

4. Enligt N.A. förstod han inte att det var en inkomstdeklaration som han lämnade in i oktober 2022 utan han trodde att det rörde sig om ett anställningsavtal med löneinformation som han signerade digitalt. Tingsrätten ogillade åtalet eftersom det inte ansågs styrkt att N.A. hade handlat uppsåtligt och det inte heller förelegat grov oaktsamhet. Hovrätten har dömt N.A. för skattebrott.

Frågan i målet

5. Enligt 2 § skattebrottslagen ska den som på annat sätt än muntligen uppsåtligt lämnar oriktig uppgift till Skatteverket och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan dömas för skattebrott till fängelse i högst två år.

6. Målet gäller främst frågan om N.A. genom förfarandet har gett upphov till fara för att skatt om 113 184 kr, dvs. preliminärskatten, skulle tillgodoräknas honom. Närmare bestämt handlar det om innebörden av ”tillgodoräknas” i 2 § skattebrottslagen.

”Tillgodoräknas” i 2 § skattebrottslagen

7. Begreppet tillgodoräknas i 2 § skattebrottslagen är i och för sig förhållandevis generellt hållet och kan i allmänspråklig mening omfatta sådant som gottskrivas, krediteras, gottgöras och tas i beaktande. Det kan också noteras att begreppet i straffbestämmelsen förekommer i anslutning till det mer allmänt hållna ”undandras”.

8. Samtidigt kan det konstateras att 2 § är ett blankettstraffbud. Det innebär att brottsbeskrivningen fylls ut genom en hänvisning till regler på andra ställen i regelverket. Paragrafen ska alltså läsas tillsammans med de tillämpliga materiella bestämmelserna i skatteförfattningarna. Det innebär i detta fall att regler i skatteförfarandelagen (2011:1244) fyller ut brottsbeskrivningen i 2 § och medför att det straffbelagda området bestäms och avgränsas. ”Tillgodoräknas” i skattebrottslagen ska därmed inte uppfattas i bara en mera allmän mening utan det har en viss precis innebörd i skatteavseende och ska kopplas till terminologin och vad som gäller i skatteförfarandet.

9. Någon uttrycklig definition av ”tillgodoräknas” finns inte i skatteförfarandelagen (jfr däremot ”oriktig uppgift” i 49 kap. 5 §) och det är också så att detta begrepp förekommer på flera ställen i lagen för lite olika situationer. Vid bedömningen av vilken eller vilka regler i skatteförfarandelagen som ska fylla ut 2 § skattebrottslagen måste hänsyn tas till vilket beskattningssammanhang det rör sig om.

10. När det är fråga om oriktiga uppgifter som lämnas i en inkomstdeklaration blir den innebörd som ”tillgodoräknas” har i den grundläggande bestämmelsen om beräkningen av den slutliga skatten i 56 kap. 9 § skatteförfarandelagen central. Det är vid denna slutskatteberäkning som det beslutas om slutlig skatt ska betalas eller tillgodoräknas, vilket kan leda till att en återbetalning ska göras. Att det är 56 kap. 9 § som ska fylla ut 2 § skattebrottslagen ligger också väl i linje med regleringen av hur preliminärskatt registreras på skattekontot (se 61 kap. 1 §).

11. Enligt vad som föreskrivs i 56 kap. 9 § första stycket ska, efter det att ett beslut om slutlig skatt fattats, Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt. I andra stycket anges i sju punkter vilka avdrag som ska göras från den slutliga skatten, bland annat avdrag för avdragen preliminärskatt (A-skatt). I tredje stycket anges i sex punkter vilka tillägg som ska göras på den slutliga skatten. Paragrafen finns under rubriken Beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas. Beräkningen, som görs utanför skattekontot, kan resultera i att slutlig skatt ska betalas eller att utbetalning av överskjutande preliminärskatt ska ske.

12. Lagtexten i 56 kap. 9 § är avfattad så att den närmast liggande tolkningen är att begreppet tillgodoräknas i paragrafen tar sikte på resultatet av slutskatteberäkningen, inte på de enskilda avdragsposterna som ska beaktas enligt paragrafens andra stycke. Den tolkningen vinner också visst stöd av lagförarbetena till paragrafen (se prop. 2010/11:165 s. 990 f.). Vidare synes 64 kap. 2 § om återbetalning av skatt utgå från att med tillgodoräknande i 56 kap. 9 § avses överskott som beror på att preliminärskatt och övriga belopp överstigit den slutliga skatten och de belopp som ska läggas till denna (jfr a. prop. s. 1045 f.). Lagtexten och skatteförfarandet som system talar för att ett tillgodoräknande av skatt ska anses ske först om slutskatteberäkningen har utmynnat i ett överskott för den skattskyldige.

13. I och för sig tillkom straffbestämmelsen om skattebrott före skatteförfarandelagen. Och i tidigare gällande skattelagstiftning, 1953 års uppbörds lag och 1997 års skattebetalningslag, verkar ”tillgodoräknas” ha avsett redan beaktandet av ett visst belopp till den skattskyldiges förmån

inom ramen för det som i dag är slutskatteberäkningen. Skattebrottet ska emellertid, i egenskap av blankettstraffbud, tillämpas i relation till gällande skattelagstiftning, dvs. skatteförfarandelagen.

14. Det nu anförda talar för att det som straffbeläggs genom användandet av ”tillgodoräknas” i 2 § skattebrottslagen är kopplat till själva resultatet av slutskatteberäkningen. Att skattebrottslagen uppfattas på det sättet är också mest förenligt med straffstadgandets grundläggande ändamål att skydda det allmänna mot skatteförlust och vinning för gärningsmannen eller annan. Till detta ska läggas att en sådan tillämpning inte riskerar att komma i konflikt med legalitetsprincipen med dess krav på begriplighet för den som har att följa den straffrättsliga regleringen (jfr bl.a. ”Ädelmetallerna” NJA 2018 s.704 p. 23).

15. Mot denna bakgrund måste det anses vara en förutsättning för straffansvar enligt 2 § skattebrottslagen att en oriktig uppgift om avdragen preliminärskatt har gett upphov till en konkret fara för att resultatet av slutskatteberäkningen är att skatt felaktigt tillgodoräknas. Det är inte tillräckligt att en oriktig uppgift om preliminärskatteavdrag har lämnats och ska beaktas till den skattskyldiges förmån.

16. Det ska tilläggas att lämnande av en oriktig uppgift som har betydelse för skattskyldigheten kan föranleda straffansvar i annat hänseende, för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen. Den frågan är dock inte aktuell att pröva i detta mål.

Bedömningen i detta fall

17. Oavsett om N.A. kan anses ha lämnat en oriktig uppgift om avdragen preliminärskatt bara genom att lämna uppgift om en inkomst från flyttbolaget, så ger utredningen i vart fall inte stöd för att det uppkommit

någon konkret fara för att resultatet av slutskatteberäkningen skulle bli att han felaktigt tillgodoräknades skatt. Som framgår av det föregående (p. 2) skulle den oriktiga uppgiften om inkomst från flyttbolaget med avdragen preliminärskatt tvärtom tydligt ha lett till kvarskatt för honom.

18. Det finns därmed inte förutsättningar för ansvar för skattebrott enligt 2 § eller för vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen. N.A. ska alltså frikännas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Anders Eka, Dag Mattsson (referent, tillägg), Stefan Reimer, Johan Danelius (skiljaktig) och Katrin Hollunger Wågnert (skiljaktig).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Forsin.

TILLÄGG

Referenten, justitierådet Dag Mattsson tillägger för egen del följande.

De uppgifter om inkomst och annat som är registrerade hos Skatteverket har betydelse i en rad avseenden i samhället.

Som bakgrund till åtal av det aktuella slaget har i målet upplysts att syftet med lämnande av oriktiga uppgifter om lön och anslutande avdragen preliminärskatt kan vara att på detta sätt med en fiktiv men offentligt registrerad hög inkomst komma åt bidragssystemen, t.ex. få ut bättre pension eller sjukpenning än det finns rätt till, skapa en ogrundad kreditvärdighet, tvätta svart inkomst till vit, missbruka lönegarantin, enklare få uppehållstillstånd eller andra fördelar i migrationshänseende eller undkomma förverkande av brott. Också på andra sätt kan det utgöra led i ohederligt handlande mot företag och myndigheter.

Den hos Skatteverket registrerade felaktiga inkomsten ger en på pappret legitim lön som man kan hänvisa till i olika sammanhang. Och den som har lämnat den falska individuppgiften har sällan redovisat eller betalat någon skatt och är ofta på väg mot konkurs och företräds av bara en målvakt. Det sägs att brottslig verksamhet med oriktiga individuppgifter förekommer i systematisk omfattning. I sin brottsanmälan avseende N.A. tar Skatteverket också upp det allmänna intresset att stävja sådan ekonomisk kriminalitet.

Brottslighet av den angivna sorten kan angripas med stöd av andra straffbud. Skattebrottets grundläggande ändamål är att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om ett skattebeslut blir

felaktigt. Straffansvaret kan göras gällande inom det föreskrivna tillämpningsområdet och ska inte vidgas utanför en textmässigt och i övrigt rimlig läsning av lagstiftningen.

Utnyttjas förfarandet däremot för att på fiktivt sätt få till stånd utbetalning av överskjutande skatt eller undvika skönstaxering, kan ansvar för skattebrott bli aktuellt, om den oriktiga uppgiften om avdragen preliminärskatt ger upphov till en konkret fara för att resultatet av slutskatteberäkningen är att skatt felaktigt tillgodoräknas och också övriga ansvarsförutsättningar är uppfyllda. I andra situationer kan det röra sig om undandragande av skatt och medföra ansvar för skattebrott på den grunden. Därutöver kan en oriktig uppgift som har betydelse för skattskyldigheten föranleda straffansvar som skatteredovisningsbrott, även om uppgiften skulle ha betydelse också i helt andra sammanhang.

I målet handlar det nu emellertid om N.A. gjorde sig skyldig till skattebrott när han – av någon anledning – i sin korta deklaration lämnade en oriktig uppgift om en alltför hög inkomst som kunde kopplas till en falsk individuppgift om avdragen preliminärskatt, felaktiga uppgifter som omedelbart skulle ha lett till en betydande kvarsatt för honom om de lades till grund för beskattningen (i stället för den skatteåterbäring som han egentligen skulle få om allt gått rätt till).

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Johan Danelius och Katrin Hollunger Wågnert är skiljaktiga och anför följande.

Vi anser att hovrättens domslut ska fastställas och att domskälen från och med punkten 7 ska ha följande lydelse.

”Tillgodoräknas” i 2 § skattebrottslagen

Ordalydelse och lagstiftningshistorik

7. Skattebrottets skyddsintresse kan på ett övergripande plan sägas vara att värna det allmännas intresse av skatteintäkter. Rekvisiten undandras, tillgodoräknas och återbetalas får mot denna bakgrund uppfattas som syftande till att fånga in olika sätt som staten kan gå miste om skatteintäkter på till följd av ett oriktigt uppgiftslämnande.

8. I allmänt språkbruk används ordet tillgodoräkna för att beskriva något som ska räknas till någons fördel. Rent språkligt ligger det följaktligen nära till hands att tolka rekvisitet tillgodoräknas i 2 § skattebrottslagen som att det avser sådant som ska räknas till den skatteskyldiges förmån vid beräkningen av skatt. En sådan tolkning får stöd i förarbetena där ord som exempelvis gottskrivas, krediteras och kompenseras används för att beskriva samma sak (se t.ex. prop. 1971:10 s. 234 och 244 samt 1995/96:170 s. 92 och 158). Det kan också noteras att de andra rekvisiten i bestämmelsen, undandras och återbetalas, i detta sammanhang inte har någon annan betydelse än vad de har i allmänt språkbruk.

9. I de ursprungliga förarbetena till skattebrottslagen nämns en felaktig uppgift om vilka belopp som har innehållits i form av skatteavdrag som något som kan leda till ett felaktigt tillgodoräknade. I anslutning till det uttalas att det ”ligger i sakens natur att om arbetsgivaren uppger felaktigt belopp, detta kan leda till skada antingen för den anställde skattskyldige, såsom då för lågt belopp redovisas som innehålllet, eller för statsverket, såsom då för högt belopp redovisas som innehålllet”. (Se prop. 1971:10 s. 234.)

10. En felaktig uppgift om avdragen preliminärskatt är alltså något som får anses ha omfattats av den tidigare straffrättsliga regleringen. Det brott som i den lagen närmast motsvarade skattebrott var skattebedrägeri, som avsåg felaktigt uppgiftslämnande som ledde till att skattemyndigheten påförde skatt eller avgift med för lågt belopp eller tillgodoräknade skatt eller avgift med för högt belopp. Det finns inget som talar för att innebörden av tillgodoräknanderekvisitet förändrades när skattebedrägeribrottet 1996 ersattes av skattebrottet.

11. Av det sagda kan slutsatsen dras att rekvisitet tillgodoräknas i 2 § skattebrottslagen i alla fall ursprungligen omfattade felaktiga uppgifter om avdragen preliminärskatt och att det gällde oavsett om det som den oriktiga uppgiften riskerade att leda till var att den skattskyldige fick rätt till återbetalning av skatt eller att den skatt som han eller hon var skyldig att betala till staten minskade. Enligt vad som har framkommit i målet är det också så som många domstolar fortfarande tillämpar straffbestämmelsen.

Betydelsen av bestämmelsen i 56 kap. 9 § skatteförfarandelagen

12. Straffbestämmelsen om skattebrott har karaktären av ett s.k. blankettstraffbud såtillvida att den delvis får sitt innehåll genom handlingsregler i andra lagar. Ett exempel på en sådan lag är skatteförfarandelagen.

13. I skatteförfarandelagen, som trädde i kraft den 1 januari 2012, finns bestämmelser om förfarandet vid bestämmande av skatt. För varje beskattningsår, som för en fysisk person motsvarar kalenderåret, ska Skatteverket besluta om slutlig skatt. Beslutet baseras bland annat på de uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration och uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer (56 kap. 2 §). Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket enligt 56 kap. 9 § beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt, s.k. slutskatteberäkning. I den paragrafen avses med tillgodoräknade av skatt ett överskott för den skattskyldige som kan resultera i återbetalning av skatt från Skatteverket (jfr 64 kap. 2 §).

14. Vid bedömningen av om innebörden av begreppet tillgodoräknas i 56 kap. 9 § skatteförfarandelagen ska ges någon betydelse vid tolkningen av 2 § skattebrottslagen ska följande beaktas.

15. Begreppet tillgodoräknas är inte ett specifikt skatterättsligt begrepp. Det förekommer i olika juridiska sammanhang och dess närmare innebörd får fastställas utifrån det sätt som begreppet används på i den enskilda bestämmelsen och kontexten i övrigt. Inte heller inom skattelagstiftningen är tillgodoräknandebegreppet entydigt. I skatteförfarandelagen förekommer ordet i ett stort antal paragrafer och innebörden varierar mellan olika bestämmelser. Begreppet har i den lagen alltså inte generellt den innebörd som det har i just 56 kap. 9 § (jfr t.ex. 62 kap. 11–15 §§ samt 64 kap. 5 §). Någon legaldefinition av begreppet finns inte i lagen.

16. Begreppet tillgodoräknas förekommer inte i den bestämmelse i skattebetalningslagen (1997:483) som före skatteförfarandelagens tillkomst reglerade slutskatteberäkningen. I samband med skatteförfarandelagens tillkomst gjordes inga uttalanden om att introduktionen av begreppet

tillgodoräknas, med den särskilda innebörd som begreppet kom att ges i 56 kap. 9 §, skulle påverka tolkningen och tillämpningen av bestämmelser i annan lagstiftning där begreppet förekom sedan tidigare, exempelvis skattebrottslagen. Det finns inget i förarbetena som talar för att lagstiftaren avsett eller förutsett att tillkomsten av den paragrafen skulle leda till en inskränkning av det tillämpningsområde som 2 § skattebrottslagen dittills hade ansetts ha (jfr p. 11).

17. Till saken hör att en tolkning av 2 § skattebrottslagen som utgår från den specifika innebörd som begreppet tillgodoräknas har i 56 kap. 9 § skatteförfarandelagen medför att straffbestämmelsen får en i aktuellt avseende mindre ändamålsenlig avgränsning, som är svår att förena med de bakomliggande syftena. I synnerhet är det svårt att se några sakliga skäl till att ett oriktigt uppgiftslämnande om avdragen preliminärskatt ska vara straffbart när det riskerar att vid slutskatteberäkningen leda till ett skattemässigt överskott för den skattskyldige men straffritt när resultatet i stället riskerar att bli att det skattemässiga underskottet minskar. Från det allmännas perspektiv är den ekonomiska risken likvärdig i de båda situationerna. Och det ena felaktiga uppgiftslämnandet är knappast mer klandervärt än det andra. Att straffbarheten skulle vara avhängig av slutresultatet av det felaktiga uppgiftslämnandet i det enskilda fallet – som beror på hur skattesituationen i övrigt ser ut för den skattskyldige – är också mindre väl förenligt med straffbestämmelsens konstruktion som ett farebrott.

18. Slutligen kan det noteras att risken för felaktig återbetalning av skatt täcks av ett annat rekvisit i 2 § skattebrottslagen, låt vara att det av förarbetena framgår att det rekvisitet främst tar sikte på återbetalning av mervärdesskatt (se prop. 1995/96:170 s. 158).

Legalitetsprincipen

19. Den straffrättsliga legalitetsprincipen kommer till uttryck i bland annat 1 kap. 1 § brottsbalken och 2 kap. 10 § första stycket regeringsformen. Den har även fått ett starkt stöd genom artikel 7 i Europakonventionen och artikel 49 i EU:s rättighetsstadga.

20. Principen innebär primärt att ingen får straffas för en gärning som inte var straffbelagd när den förövades. Principen innefattar ett krav på skriven lag och ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbestämmelser. Den innefattar också ett s.k. obestämdhetsförbud, som innebär att ett straffbud måste vara i rimlig grad bestämt till sin utformning. En straffbestämmelse måste vara begriplig och i tillräcklig grad tydlig. En klar och entydig rättspraxis som visar att en lagbestämmelse ska tolkas på visst sätt kan också innebära att legalitetsprincipens krav är uppfyllda. Även andra rättskällor, såsom förarbeten och litteratur, kan ges betydelse men tolkningen måste alltid på ett rimligt och förutsebart sätt kunna knytas till lagtexten eller en entydig rättspraxis. (Jfr t.ex. ”Ädelmetallerna” NJA 2018 s. 704 p. 22 och 23 med vidare hänvisningar.)

Slutsats beträffande rekvisitet tillgodoräknas

21. Med hänsyn till det som anförts ovan (se p. 7–18) talar, vid en sedvanlig lagtolkning, övervägande skäl för att rekvisitet tillgodoräknas i 2 § skattebrottslagen ska tolkas fristående från den särskilda betydelse som begreppet har i 56 kap. 9 § skatteförfarandelagen. En sådan tolkning, som stämmer med hur bestämmelsen under lång tid har tillämpats av många domstolar, är både rimlig och förutsebar. Även om argument kan anföras för en annan tolkning får det därmed anses ligga inom ramen för vad den straffrättsliga legalitetsprincipen tillåter att tolka bestämmelsen på det sättet.

22. Slutsatsen är att rekvisitet tillgodoräknas i 2 § skattebrottslagen kan tillämpas på felaktiga uppgifter om avdragen preliminärskatt och att det gäller oavsett om det som den oriktiga uppgiften riskerar att leda till är att den skattskyldige får rätt till återbetalning av skatt eller att den skatt som han eller hon är skyldig att betala till staten minskar.

Farerekvisitet

23. Skattebrottet är, till skillnad från det tidigare skattebedrägeribrottet, ett farebrott. Det innebär att det för straffbarhet inte är nödvändigt att någon skatt faktiskt har undandragits, tillgodoräknats eller återbetalats. Det är tillräckligt att det oriktiga uppgiftslämnandet har gett upphov till fara för att så skulle ske. Skattebrottet fullbordas när den oriktiga uppgiften lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts.

24. Det ska vara fråga om s.k. konkret fara. Åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det enskilda fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för undandragande, tillgodoräknande eller återbetalning. Om risken i ett visst fall rent faktiskt har varit utesluten, har någon konkret fara inte förelegat.

25. Som utgångspunkt bör det för ansvar vara tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen. Kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt blir därmed av avgörande betydelse för farerekvisitets innehåll (jfr prop. 1995/96:170 s. 95). Bland annat eftersom den rutinmässiga kontrollen numera är maskinell, och med hänsyn till att den kontrollen ofta är den enda kontroll som deklarationsmaterialet genomgår, måste farerekvisitet ges en tämligen vidsträckt innebörd (jfr Karin Almgren och Börje Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. [2025, version 22, JUNO] kommentaren till 2 § skattebrottslagen).

Kvittning

26. En konsekvens av att skattebrottet har konstruerats som ett farebrott är att straffbarheten i princip inte påverkas av den omständigheten att den tilltalade samtidigt har lämnat felaktiga uppgifter till sin nackdel eller försummat att göra ett tillåtet avdrag. Hänsyn ska inte tas till kvittningsinvändningar i andra fall än då invändningen har omedelbart samband med den oriktiga uppgiften. (Jfr prop. 1995/96:170 s. 98.)

27. Såvitt gäller oriktiga uppgifter som riskerar att leda till ett felaktigt tillgodoräknande av skatt innebär det sagda att straffbarheten i regel inte påverkas av samtidigt lämnade felaktiga uppgifter som har bäring på annat än det aktuella tillgodoräknandet. Detta gäller, såsom straffstadgandet är konstruerat, även i den situationen att det i efterhand kan konstateras att ett beaktande av sådana andra uppgifter skulle ha inneburit att det sammanlagda utfallet för den skattskyldige inte skulle ha blivit bättre än om några felaktiga uppgifter över huvud taget inte hade lämnats.

Bedömningen i detta fall

28. N.A. har felaktigt uppgett till Skatteverket att han haft en inkomst om 468 000 kr. Uppgiften stämde med den kontrolluppgift som Flyttherrarna i Borås AB lämnat dagen före och i vilken det felaktigt också angavs att 113 184 kr dragits av i preliminär skatt. Genom den oriktiga inkomstuppgiften får N.A. anses ha bekräftat den oriktiga uppgiften om avdragen skatt.

29. Utifrån vad som framkommit om kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt får det anses ha förelegat en konkret fara för att N.A. felaktigt skulle tillgodoräknas skatt om 113 184 kr. För den bedömningen saknar det betydelse att det i efterhand kan konstateras att den sammanlagda skatteeffekten för honom hade blivit sämre om inkomstuppgiften hade

godtagits i sin helhet jämfört med om beskattningen hade grundats på korrekta uppgifter (jfr p. 26 och 27).

30. N.A. har känt till att han inte har fått någon inkomst om 468 000 kr, vare sig från Byggherrarna i Borås AB eller från någon annan arbetsgivare. Hans förklaring, att han inte förstod att han signerade en självdeklaration, kan lämnas utan avseende. Han har alltså känt till att han lämnade en oriktig uppgift i deklarationen.

31. Även om N.A. inte haft klart för sig precis vilken följd den felaktiga uppgiften skulle kunna få för hans del måste han ha insett att det fanns en avsevärd risk för att det skulle bli fel i hans skatteuträkning. Genom att ändå signera deklarationen har han förhållit sig likgiltig till den risken. Han har därmed handlat med ett för straffansvar tillräckligt uppsåt.

32. N.A. ska således dömas för skattebrott. Det finns inte anledning att i påföljdsdelen göra någon annan bedömning än den som hovrätten har gjort.
