

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

Mål nr

meddelad i Stockholm den 1 december 2004

B 871-04

KLAGANDE

Riksåklagaren

MOTPART

CB

Offentlig försvarare och ombud: advokaten BS

SAKEN

Grovt bokföringsbrott

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten över Skåne och Blekinge, avd. 3, dom den 27 januari 2004 i mål

B 707-03

---

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens domslut dömer Högsta domstolen CB även för grovt skattebrott och bestämmer med tillämpning av 30 kap. 3 § andra stycket brottsbalken påföljden för denna brottslighet till skyddstillsyn.

Skyddstillsynen skall handhas av Kriminalvårdsmyndigheten i Ystad.

Övervakare förordnas av kriminalvårdsmyndigheten.

För försvaret av CB i Högsta domstolen tillerkänns BS ersättning av allmänna medel med femtiotvå tusentrehundratjugufem (52.325) kr, varav 51.250 kr för arbete och 1.075 kr för tidspillan. Denna kostnad skall stanna på staten.

#### YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Riksåklagaren har yrkat CB döms även för grovt skattebrott och att fängelsestraffet skärps. Vidare har han yrkat att den tid under vilken CB skall vara ålagd näringsförbud bestäms till fem år.

CB har bestritt ändring.

#### DOMSKÄL

*Är rekvisiten för skattebrott uppfyllda?*

Åtalet i tingsrätten mot CB avsåg grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. Det påstådda bokföringsbrottet bestod i att CB och hennes dåvarande make i aktiebolaget ESs bokföring låtit bokföra falska fakturor till ett belopp om närmare två miljoner kr och skattebrottet avsåg att makarna tillsammans och i samförstånd upprättat skattedeklarationer för bolaget i överensstämmelse med den felaktiga bokföringen.

CB bestred ansvar på den grunden att hon saknat kännedom om de falska fakturorna och den felaktiga bokföringen. Tingsrätten fann det emellertid utrett att CB varit väl medveten om de falska fakturorna och dömde henne i enlighet med åtalet.

CB överklagade tingsrättens dom och yrkade att åtalet skulle ogillas på samma grunder som hon åberopat i tingsrätten. Även hovrätten fann dock styrkt att CB kände till att de falska fakturorna togs in i bokföringen för att täcka uttag från bolaget och att det inte heller rådde någon tvekan om att makarna handlat tillsammans och i samförstånd när de oriktiga deklARATIONERNA gavs in till skattemyndigheten.

Även i Högsta domstolen, där frågan om ansvar endast omfattar skattebrottet, har CB redovisat samma grund för att åtalet skall ogillas. Utredningen är också i nu berörda delar i allt väsentligt densamma som vid underrätterna. Vad som förekommit här ger inte heller anledning till någon annan bedömning än den som underrätterna gjort. Det är således utrett i målet att CB varit medveten om användningen av falska fakturor i bokföringen och att CB uppsåtligen medverkat till avgivandet av de felaktiga deklARATIONERNA.

#### *Frivillig rättelse?*

Frågan i Högsta domstolen är under sådana förhållanden om CB, som hovrätten funnit, skall frikännas från ansvar för skattebrott med stöd av bestämmelsen i 12 § skattebrottslagen (1971:69) om s.k. frivillig rättelse.

Av utredningen i målet i denna del framgår bl.a. följande.

- Den 15 januari 2001 skickade skattemyndigheten en förfrågan till ES som bl.a. innefattade en begäran att bolaget skulle sända in kopior av de verifikationer som styrkte ingående mervärdesskatt för de tio största

transaktionerna för september 2000. Tre av de aktuella transaktionerna var sådana för vilka falska fakturor som omfattas av åtalet hade upprättats.

- Svar inkom till skattemyndigheten den 7 februari. Till svaret, som var undertecknat av CB, var fogade kopior av de falska fakturorna som dock bearbetats ytterligare i uppenbart syfte att motverka upptäckt.
- Den 5 mars skickade skattemyndigheten ett meddelande till ES enligt vilket skattemyndigheten godtog det inkomna svaret och inte avsåg att vidta några vidare åtgärder.
- Med anledning av svaret från ES beslöt skattemyndigheten den 9 mars om skatterevision i det av CBs make ägda företaget OM som enligt de insända kopiorna var utställare av de aktuella fakturorna samtidigt som det enligt inlämnade deklARATIONER inte bedrev någon verksamhet.
- Den 20 mars sammanträffade CBs make med handläggare vid skattemyndigheten. Mot bakgrund av vad som framkom vid mötet begärde skattemyndigheten att ytterligare fakturor avseende ESs bokföring för september 2000 skulle överlämnas till myndigheten. De efterfrågade fakturorna tillhörde de m som hade förfalskats.
- Den 4 april anmälde CBs make till polisen att han utsatts för utpressning och att han för att kunna täcka de utbetalningar som han gjort till utpressaren hade upprättat falska fakturor i ESs bokföring.
- Den 17 april beslöt skattemyndigheten om skatterevision hos ES med anledning av att myndigheten inte erhållit de utlovade fakturorna. Beslutet skickades samma dag till ES.
- Den 20 april inkom till skattemyndigheten en den 19 april dagtecknad skrivelse från ES ”i anledning av felaktigheter i bolagets tidigare redovisning av mervärdesskatt samt bolagets avgivna självdeklARATIONER”. Enligt skrivelsen avsåg ES ”inom kort och så fort ny reviderade bokslut föreligger att inkomma med rättade deklARATIONER med begäran om

omprövning av dessa taxeringar”. Skrivelsen var undertecknad av CBs make.

- Den 27 april lämnades nya deklARATIONER och bokföring in till skattemyndigheten.

Riksåklagaren har i denna del i första hand gjort gällande att möjligheten till frivillig rättelse upphör i och med att skattemyndigheten gör en förfrågan av vilken framgår att myndigheten avser att göra en kontroll. Sedan skattemyndigheten gjort sin förfrågan den 15 januari skulle det därför inte längre vara möjligt för CB att med ansvarsbefriande verkan vidta en frivillig rättelse helt oberoende av om hon genom meddelandet den 5 mars skulle ha bibringats den uppfattningen att det inte längre förelåg någon risk för upptäckt.

Någon sådan begränsning i möjligheten till frivillig rättelse föreligger dock inte. Det står således klart att en ansvarsbefriande rättelse kan ske helt oberoende av om den som gör rättelsen vid ett tidigare tillfälle befunnit sig i en sådan situation att en rättelse då inte skulle kunna ha bedömts vara frivillig.

I andra hand har Riksåklagaren gjort gällande att den rättelse som företagits gjordes av CBs make och att eftersom rättelsen, som hovrätten funnit, inte var att anse som frivillig för hans del så kan inte heller CB tillgodoräkna sig rättelsen som frivillig.

Det är riktigt att den skrivelse som inkom till skattemyndigheten den 20 april var undertecknad endast av CBs make. CB deltog dock i samband med att deklARATIONER och bokföring lämnades in den 27 april. Det är inte heller i målet påstått annat än att rättelsen företagits i samförstånd mellan CB och hennes

make. Huruvida den är att anse som frivillig är under sådana förhållanden att bedöma självständigt för var och en av dem.

För att en invändning om ansvarsfrihet på grund av frivillig rättelse inte skall godtas krävs att åklagaren förebringat så mycket bevisning att invändningen framstår som obefogad. Detta kan emellertid framgå redan av den allmänna situation i vilken handlingen företogs (jfr t.ex. NJA 2000 s. 355 och där lämnade hänvisningar).

Vid bedömningen av om den rättelse som gjorts kan anses ha varit frivillig för CBs del måste utgångspunkten tas i vad Högsta domstolen enligt vad ovan sagts har funnit bevisat i målet. Det är således utrett att CB varit medveten om de falska fakturorna och varit delaktig i att uppsåtligt lämna felaktiga uppgifter i ESs deklamationer. Detta innebär att hon också måste ha insett risken för upptäckt i samband med den förfrågan som skattemyndigheten gjorde den 15 januari. Förfrågan har dock inte föranlett henne att göra någon rättelse utan hon har i stället medverkat till att söka dölja felaktigheterna.

Mot bakgrund av felaktigheterna i det underlag som ES sände in till skattemyndigheterna framstår det inte som självklart att den slutsatsen kunde dras av skattemyndighetens meddelande den 5 mars att faran för upptäckt var över. Någon rättelse gjordes inte heller i detta skede utan först efter det att skattemyndigheten beslutat om skatterevision i OM och i samband därmed begärt ytterligare underlag beträffande även ES.

Även om denna begäran inte framfördes direkt till CB framstår det, mot bakgrund av den bevisvärdering som Högsta domstolen tidigare redovisat, som långsökt att begäran endast skulle utgjort skäl för CBs make att vidta rättelse medan rättelsen för CBs egen del skulle ha gjorts utan att hon fått reda på

begäran och i förlitan på att någon risk för upptäckt inte längre förelåg. För att ett sådant påstående skall kunna godtas bör det ha stöd av omständigheterna i målet.

CB har förklarat att anledningen till att hon tog initiativ till rättelsen var att hennes make i slutet av mars månad berättade att han blivit utsatt för utpressning och att han av denna anledning förfalskat fakturorna och lämnat de felaktiga deklARATIONERNA för att kunna betala utpressaren. CB krävde då att maken skulle polisanmäla utpressningen och rätta deklARATIONERNA.

Klart är att denna berättelse i grunden förutsätter att CB inte tidigare varit medveten om de falska fakturorna och de felaktiga deklARATIONERNA. Den är således inte förenlig med vad Högsta domstolen tidigare funnit utrett i målet. Tilläggas kan att det i målet lämnats mycket skiftande uppgifter om när CB skulle ha informerats om den påstådda utpressningen liksom att det inte här framkommit något som ger anledning att bedöma påståendet om utpressning i sig på annat sätt än tingsrätten och hovrätten gjort vilka bägge funnit att det inte förtjänar avseende.

Då det inte heller i övrigt framkommit något vid sidan av den rent faktiskt akuta upptäcktsrisken som kan förklara varför CB vidtagit en rättelse får åklagaren anses ha uppfyllt sin bevisbörda. Detta innebär att CB, med ändring av hovrättens dom, skall dömas till ansvar även för skattebrott.

#### *Rubricering och påföljd*

När det gäller rubriceringen finner Högsta domstolen inte skäl att göra någon annan bedömning än den som hovrätten gjort beträffande CBs make. CB skall således dömas för grovt skattebrott.

Högsta domstolens bedömning när det gäller frågan om ansvar innebär att CB skall dömas för delaktighet i samma brottslighet som hennes make dömts för i hovrätten. Denne har i hovrätten dömts till ett års fängelse. När det gäller påföljden för CB skall beaktas att annat inte framgår av utredningen i Högsta domstolen än att hon i förhållande till sin make intagit en underordnad roll i brottsligheten. Straffvärdet av hennes brottslighet får därför anses vara lägre än straffvärdet av hennes makes brottslighet.

Enligt 30 kap. 3 § första stycket brottsbalken skall rätten när någon döms för flera brott döma till gemensam påföljd om inte något annat är föreskrivet. Uppenbart är att denna bestämmelse under normala omständigheter innebär att det i ett fall som CBs skall dömas till gemensam påföljd för bokföringsbrotten och skattebrotten samt att påföljden med hänsyn till brottslighetens straffvärde och art bör bestämmas till fängelse. I målet föreligger emellertid omständigheter som avviker från vad som är normalt vid påföljdsbestämningen.

CB dömdes i hovrätten till fängelse i sex månader för grovt bokföringsbrott. Efter det att hon nöjdförklarat sig intogs hon i kriminalvårdsanstalt från vilken hon frigavs villkorligt i juni 2004 med en återstående strafftid om två månader. Prövotiden är ett år från den villkorliga frigivningen (26 kap. 10 § brottsbalken). Av ett i Högsta domstolen inhämtat yttrande från kriminal vården, till vilket också ett läkarintyg fogats, framgår bl.a. att anstaltsvistelsen haft en skadlig inverkan på CBs psykiska hälsa, att hon är helt sjukskriven på grund av nedstämdhet, ångest, oro, sömnsvårigheter och koncentrationssvårigheter, att ett eventuellt ytterligare frihetsberövande bedöms vara förödande för hennes psykiska hälsa samt att hon är i behov av omfattande stöd och hjälp för att komma tillrätta med sitt liv.



Det föreligger alltså starka skäl för att undvika en sådan återintagning i kriminalvårdsanstalt som skulle bli följden av att hon nu dömdes till ett för brottsligheten i dess helhet gemensamt fängelsestraff som skulle vara något längre än det som hovrätten dömt till. De skäl för fängelse som brottslighetens straffvärde och art utgör får också anses i huvudsak tillgodosedda genom den verkställighet av det av hovrätten utmätta fängelsestraffet som hon redan genomgått till följd av nöjdförklaringen. Samtidigt framstår det som principiellt tveksamt att med hänvisning till denna verkställighet och vad som upplysts om CBs nuvarande personliga förhållanden undanröja den av hovrätten utdömda påföljden och i stället nu döma till en inte frihetsberövande påföljd.

I andra stycket av 30 kap. 3 § brottsbalken görs bl.a. det undantaget från föreskriften i första stycket om gemensam påföljd att rätten får döma till fängelse för ett eller flera brott samtidigt som den dömer till villkorlig dom eller skyddstillsyn för brottsligheten i övrigt. Klart är att detta undantag tillkommit med tanke på helt andra situationer än den som föreligger i detta mål. Några formella begränsningar som utesluter att det tillämpas på ett sådant fall finns dock inte. Högsta domstolen finner mot den bakgrunden att omständigheterna får anses vara av sådant slag att hinder inte möter mot att låta det av hovrätten för bokföringsbrott utmätta fängelsestraffet bestå och döma CB särskilt till en inte frihetsberövande påföljd för de skattebrott som varit föremål för prövning i Högsta domstolen. Med hänsyn till vad som upplysts om CBs personliga förhållanden bör påföljden lämpligen bestämmas till skyddstillsyn (jfr NJA 2000 s. 314).

I målet har inte framförts några särskilda omständigheter som ger anledning att bestämma tiden för näringsförbud på annat sätt än hovrätten gjort.

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Thorsson, Victor (referent), Dahllöf,  
Lindeblad och Widebeck  
Föredragande revisionssekreterare: Lindbäck