

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 25 juni 2018

Mål nr

B 1825-17

## **PARTER**

### **Klagande**

RVB

Ombud och offentlig försvarare: Advokat AKB

### **Motpart**

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## **SAKEN**

Förberedelse till grovt skattebrott

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Svea hovrätts dom 2017-03-15 i mål B 8790-16

**DOMSLUT**

Med ändring av hovrättens dom frikänner Högsta domstolen RVB.

Högsta domstolen upphäver beslutet om avgift till brottsofferfonden.

AKB ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av RVB i Högsta domstolen med 12 382 kr. Av beloppet avser 9 906 kr arbete och 2 476 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

**YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN**

RVB har yrkat att Högsta domstolen ska ogilla åtalet.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

**DOMSKÄL****Bakgrund***Frågorna i Högsta domstolen*

1. Den huvudsakliga frågan i målet är om en oriktig anmälan till Skatteverket om registrering för redovisning av mervärdesskatt kan anses vara särskilt ägnad att användas som hjälpmedel vid brott. Men målet aktualiserar också frågan om ett osant intygande föreligger.

*Anmälan till Skatteverket*

2. Skatteverket tog i februari 2015 emot en elektronisk skatte- och avgifts-anmälan (numera anmälan om företagsregistrering), enligt vilken RVB ansökte om att bli godkänd för F-skatt och registrerad för redovisning av mervärdesskatt.

3. I anmälan angav RVB att han bedrev enskild näringsverksamhet i form av butikshandel med ljud- och bildanläggningar samt videoutrustning. I

anmälan uppgavs vidare att inköp hade gjorts inom ramen för verksamheten, att verksamhetens beräknade nettoomsättning uppgick till 480 000 kr och att mervärdesskatten skulle deklarerats varje kalendermånad.

4. Anmälan lämnades in i elektronisk form till Skatteverket och signerades med hjälp av RVBs e-legitimation (BankID).

5. Skatteverket, som fann att RVB inte hade styrkt att han bedrev någon ekonomisk verksamhet och därmed inte uppfyllde villkoren för registrering, beslutade att inte registrera honom för mervärdesskatt. Han godkändes inte heller för F-skatt.

#### *Målet i tingsrätten*

6. Med anledning av den ingivna anmälan åtalades RVB för förberedelse till grovt skattebrott. Det påstods i åtalet att han hade haft för avsikt att, sedan Skatteverket registrerat honom för mervärdesskatt, i deklARATIONER lämna oriktiga uppgifter om inköp, med följd att han felaktigt skulle tillgodoräknas avdrag för ingående mervärdesskatt och därigenom göra en skattevinst.

7. Med den utformning som gärningsbeskrivningen hade i tingsrätten tolkades den av rätten som att åklagaren påstod att RVB hade befattat sig med vissa brottshjälpmiddel, bankdosa, BankID och dator, och att befattningen med föremålen var straffbar såsom förberedelse till grovt skattebrott. Tingsrätten fann att de angivna objekten inte kunde anses utgöra hjälpmedel i brottsbalkens mening och ogillade åtalet.

#### *Målet i hovrätten*

8. Åklagaren överklagade domen och justerade gärningsbeskrivningen så att den fick följande lydelse.

RVB har den 1 februari 2015 förberett grovt skattebrott genom att med dator, säkerhetsdosa, personlig kod till dosan samt surfplatta eller mobiltelefon med annan personlig BankID-kod elektroniskt ge in en skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket med osanna uppgifter och utan att ha haft för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Han har därigenom tagit befattning med en osann skatte- och avgiftsanmälan som varit särskilt ägnad att användas som hjälpmedel vid brottet. Skatteverket beslutade den 7 april 2015 att inte godkänna honom för F-skatt samt inte registrera honom för mervärdesskatt. Om Skatteverket hade bifallit anmälan hade han i elektroniskt ingivna skattedeklarationer uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter till verket. Dessa hade bestått i att han dragit av överskjutande ingående moms trots att han inte haft någon moms och inte ens bedrivit uppgiven verksamhet. Han hade därigenom gett upphov till fara för att skatt felaktigt tillgodoräknas honom. Fullbordade brott hade varit grova då de rört mycket betydande belopp, då han använt osanna uppgifter för att först registrera sig för moms samt då förfarandet varit av synnerligen farlig art. Skatte- och avgiftsanmälan har upprättats för skens skull. Åtgärden har inneburit fara i bevishänseende. Det alternativa brottet osant intygande är grovt med hänsyn till det beskrivna syftet med urkunden.

9. Hovrätten har bifallit åtalet för förberedelse till grovt skattebrott och bestämt påföljden till villkorlig dom med föreskrift om samhällstjänst.

*Målet i Högsta domstolen*

10. Högsta domstolen ska först pröva om den åtalade gärningen kan utgöra förberedelse till grovt skattebrott. Om RVB i det hänseendet ska frikännas blir frågan om han har gjort sig skyldig till osant intygande.

## **Den rättsliga regleringen avseende skattebrott**

### *Lagregleringen*

11. 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 för skattebrott till fängelse i högst två år (2 § skattebrottslagen, 1971:69).

12. Om brottet är grovt döms för grovt skattebrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning 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 (4 § skattebrottslagen). För förberedelse till grovt skattebrott döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken (11 § skattebrottslagen).

### *Särskilt om mervärdesskatt*

13. En anmälan om registrering för redovisning av mervärdesskatt ska göras av den som avser att bedriva näringsverksamhet och är mervärdesskattskyldig. Registreringen är en formell åtgärd som främst syftar till att möjliggöra administrationen av deklARATIONER, betalningar och kontrollen av skatten.

14. Den som är skattskyldig för mervärdesskatt är vidare skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration. Skyldigheten fullgörs normalt genom att deklARATIONER lämnas in varje månad. Skatteverket fattar beslut med ledning av innehållet i deklARATIONEN och andra tillgängliga uppgifter.

## **Den rättsliga regleringen rörande förberedelse till brott**

### *Lagregleringen*

15. Bestämmelser om förberedelse till brott finns i 23 kap. 2 § brottsbalken. Bestämmelserna gäller enligt första stycket bara för sådana brott där det särskilt har angetts att ansvar för förberedelse kan inträda. Ansvar förutsätter att det inte rör sig om fullbordat brott eller försök samt att gärningsmannen vid tiden för förberedelsegärningen haft uppsåt att främja eller att utföra brott.

16. Av första stycket framgår vidare att förberedelsen kan vara av två slag. Det fall som är aktuellt i målet är att någon med uppsåt att utföra eller främja brott skaffar, tillverkar, lämnar, tar emot, förvarar, transporterar, sammanställer eller tar annan liknande befattning med något som är särskilt ägnat att användas som hjälpmedel vid ett brott (hjälpmedelsfallet).

17. Högsta domstolen har i en dom meddelad denna dag i mål B 291-17 ("Uppgårelsen i Kassmyra") gjort vissa uttalanden i fråga om vad som kan utgöra hjälpmedel samt kraven på att medlet ska vara särskilt ägnat att användas som hjälp vid ett brott, på att gärningsmannen ska ha tagit befattning med detta och på att det ska finnas en koppling mellan medlet och brottet. De ställningstaganden som ligger till grund för dessa uttalanden gäller för även detta avgörande.

### *Särskilt om immateriella brottsredskap*

18. Som framgår av "Uppgårelsen i Kassmyra" kan även immateriella brottsredskap vara att anse som hjälpmedel i lagens mening. Det kan röra sig om ett datorprogram eller annan elektronisk information. I fråga om information saknas det således anledning att göra skillnad på om denna har elektronisk form eller är pappersburen. Men också elektroniska kontoinnehav av olika slag kan ha sådan funktion av brottsredskap att de är att anse som hjälpmedel i lagens mening.

19. Vad som kan utgöra ett immateriellt brottsredskap i förberedelsebestämmelsens mening bör bedömas funktionellt och i ljuset av teknikens utveckling. Ansvaret för förberedelse begränsas framför allt genom kravet på att det ska röra sig om något som är särskilt ägnat att användas som hjälp vid ett brott men också genom befattningskravet och kravet på en koppling till brottet.

20. I fråga om ett immateriellt brottsredskap är någon befattning i fysisk mening inte möjlig. Vad som kan sägas utgöra en befattning med hjälpmedlet är då mer oklart. Kravet på befattning torde dock i regel vara uppfyllt om gärningsmannen har utövat rådighet över hjälpmedlet.

### **Det föreligger inte någon förberedelse till grovt skattebrott**

21. Av det föregående (p. 18) följer att en elektronisk anmälan eller ansökan med oriktiga uppgifter kan vara av en sådan karaktär att den i och för sig kan utgöra ett hjälpmedel vid brott.

22. Den anmälan som RVB upprättat har innehållit oriktiga uppgifter. Det handlar om ett led i planeringen av ett skattebrott. Mot den bakgrunden måste anmälan anses särskilt ägnad att använda som hjälpmedel vid brottet.

23. Genom att upprätta och skicka in den oriktiga anmälan till Skatteverket har RVB tagit befattning med denna på det sätt som krävs för ansvar.

24. Ansvar för förberedelse förutsätter emellertid också att det finns ett sådant samband mellan hjälpmedlet och det tilltänkta brottet att det framstår som naturligt att hävda att det ingår som ett led i förövandet av brottet. Det tilltänkta skattebrottet får i detta fall anses fullbordat vid ett oriktigt yrkande om avdrag för mervärdesskatt. Skatte- och avgiftsanmälan har inte i sig någon betydelse när avdragsyrkandet görs. I den bemärkelsen saknar anmälan en sådan koppling till brottet att den kan sägas utgöra ett hjälpmedel vid själva skattebrottet (jfr NJA 2007 s. 774).

25. Av det följer att anmälan inte är att anse som ett hjälpmedel till ett planerat skattebrott. Åtalet för förberedelse till grovt skattebrott ska därför ogillas. Därmed återstår frågan om RVB har gjort sig skyldig till osant intygande.

### **Den rättsliga regleringen rörande osant intygande**

#### *Lagregleringen*

26. Brottet osant intygande är reglerat i 15 kap. 11 § brottsbalken. Bestämmelsen gäller det fallet att någon i ett intyg eller en annan urkund lämnar osann uppgift om vem han eller hon är eller om annat än egna angelägenheter eller för skens skull upprättar en urkund rörande rättshandling. Ansvar förutsätter att åtgärden innebär fara i bevishänseende.

#### *Urkundsbegreppet*

27. Begreppet urkund definieras i 14 kap. 1 § andra stycket brottsbalken. Med urkunder förstås, såvitt nu är av intresse, elektroniska handlingar med betydelse som bevismedel och en utställarangivelse som kan kontrolleras på ett tillförlitligt sätt. Det är den elektroniska handlingen i dess lagrade form som utgör urkunden (prop. 2012/13:74 s. 69). Vad gäller kravet på fara i bevishänseende innebär detta att det ska vara existentiellt möjligt och plausibelt att urkunden kommer till användning som bevismedel. Normalt sett gäller att urkunden och dess innehåll måste vara av viss betydelse och kvalitet.

28. När det gäller upprättande av urkunder rörande rättshandlingar för skens skull utgör den straffbelagda gärningen normalt att någon upprättar ett avtal i syfte att ge sken av att en rättshandling har ägt rum. Ett annat exempel är att i ett bolagsstämmoprotokoll ange att en fingerad person utsetts till styrelseledamot (prop. 2000/01:150 s. 80).



**Det föreligger inte något osant intygande**

29. Den oriktiga skatte- och avgiftsanmälan utgör visserligen en urkund men kan inte sägas röra en rättshandling på det sätt som krävs för ansvar enligt bestämmelsen om osant intygande. Det är alltså inte fråga om någon urkund rörande en rättshandling. Åtalet kan därför inte heller i denna del bifallas.

**Slutsats**

30. Mot bakgrund av det anförda ska RVB frikännas och befrias från skyldigheten att betala avgift till brottsofferfonden.

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Stefan Lindskog, Agneta Bäcklund (referent), Anders Eka, Sten Andersson och Mari Heidenborg  
Föredragande justitiesekreterare: Katarina Sergi