
Högsta domstolen

NJA 2004 s. 692 (NJA 2004:78)

Målnummer:	B871-04	Avdelning:	1
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2004-12-01		
Rubrik:	Frågor om förutsättningar och beviskrav för s.k. frivillig rättelse enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69). Tillika fråga om påföljdsbestämning sedan tilltalad till följd av nöjdförklaring undergått större delen av ett av hovrätt bestämt fängelsestraff.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 12 § skattebrottslagen (1971:69)• 30 kap. 3 § brottsbalken (1962:700)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 2000 s. 314• NJA 2000 s. 355		

REFERAT

Malmö tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Malmö tingsrätt åtal mot C.B.B. och hennes make H.B.B. enligt följande gärningsbeskrivning:

1. Bokföringsbrott, grovt. E.U. Sanering Aktiebolag med säte i Malmö kommun har bedrivit bokföringspliktig verksamhet bestående i sanering efter bl.a. bränder. C.B.B., som har varit styrelseledamot, och H.B.B., som har varit VD, har under tiden 2 oktober 1998-24 januari 2001 uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att bokföra 156 falska fakturor från "Bosse Sanering" till ett sammanlagt belopp av 1 880 787 kr. Till följd härav kan rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Brotten är att bedöma som grova eftersom falska fakturor till ett betydande belopp bokförts systematiskt under lång tid.

2. Grovt skattebrott. C.B.B. och H.B.B. har tillsammans och i samförstånd till Skattemyndigheten i Malmö under tiden 14 december 1998- 12 mars 2001 uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter i E.U. Sanering Aktiebolags skattedeklarationer genom att dels yrka avdrag för ingående mervärdesskatt för de i punkt 1 angivna falska fakturorna med 376 096 kr, dels underlåta att redovisa arbetsgivaravgifter med sammanlagt 616 991 kr.

År	Mervärdes- skatt	Arbetsgivar- avgift	Totalt
1998	41 124	67 930	109 054
1999	172 691	281 995	454 686
2000	152 881	251 641	404 522
2001	9 400	15 425	24 825
Totalt	376 096	616 991	993 087

Härigenom har C.B.B. och H.B.B. gett upphov till fara för att mervärdesskatt felaktigt tillgodoräknats bolaget och för att arbetsgivaravgifter undandragits det allmänna med ovan angivna belopp. Brotten är att bedöma som grova eftersom de rör ett mycket betydande belopp och förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt under lång tid.

De tilltalade bestred ansvar.

H.B.B. medgav att han hade förfalskat de 156 fakturorna och låtit bokföra dem men gjorde bl.a. gällande att bolaget hade varit utsatt för utpressning och att

belopp motsvarande de falska fakturorna hade betalats till utpressaren. Mot åtalet för skattebrott invände han bl.a. att han frivilligt hade vidtagit åtgärd som lett till att skatt kunnat påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp.

C.B.B. gjorde gällande att hon hade saknat all kännedom om falska fakturor och felaktig bokföring och att hennes okunskap härom inte kunde läggas henne till last som oaktsamhet. I övrigt intog hon samma ståndpunkt som H.B.B.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Rolf Håkansson) meddelade dom den 10 mars 2003.

Domskäl

Tingsrätten konstaterade att C.B.B. hade skött all kontering av fakturor i E.U. Sanering AB:s bokföring. Tingsrätten fann på anförda skäl utrett att C.B.B. hade varit väl medveten om de falska fakturorna och hur dessa i olika relevanta avseenden hanterades och att hon hade medverkat i denna hantering tillsammans och i samförstånd med H.B.B. Påståendet om utpressning bedömdes av tingsrätten som så osannolikt att det kunde lämnas utan avseende. Tingsrätten fann att båda de tilltalade skulle dömas för bokföringsbrott och att brotten borde bedömas som grova eftersom falska fakturor till ett betydande belopp bokförts systematiskt under lång tid.

Beträffande åtalet för skattebrott anförde tingsrätten i domskälen:

I mitten av januari 2001 har E.U. Sanering AB uppmanats att till skattemyndigheten lämna in de tio största fakturorna för september 2000. H.B.B. blev, som han själv uttryckt det, skärrad och skickade därför till skattemyndigheten in andra fakturor avseende Bosse Sanering än de som fanns i E.U. Sanering AB:s bokföring. Trots att E.U. Sanering AB således mottagit förfrågan från skattemyndigheten har någon rättelse inte vidtagits utan har H.B.B. tvärt om försökt dölja det verkliga förhållandet. Han har således förstått att det fanns en stor risk för att skattemyndigheten skulle uppdaga fusket. Det kan därför ifrågasättas om det varit möjligt med frivilligt tillbakaträdande efter denna tidpunkt. - Till följd av att de tre till skattemyndigheten ingivna "fakturorna" upptog Ozon Miljösanering AB som utställare beslutade skattemyndigheten om revision i detta bolag. Då H.B.B. i samband med denna revision den 20 mars 2001 besökte skatterevisorn S.H. blev han ombedd att till skattemyndigheten inge resterande fakturor för september 2000 från Bosse Sanering till E.U. Sanering AB. H.B.B. blev, som han själv uppgett, skärrad av denna uppmaning. I vart fall från denna tidpunkt är frivilligt tillbakaträdande inte längre möjligt eftersom H.B.B. då fått vetskap om att skattemyndigheten inte avslutat sin granskning av E.U. Sanering AB trots att skattemyndigheten i skrift den 5 mars 2001 meddelat att myndigheten med anledning av frågor avseende momsredovisning för september 2000 inte avser "att vidta några vidare åtgärder, utan godtar det inkomna svaret". Rättelse i egentlig mening har inte ingivits förrän någon gång kring mitten av april 2002. Tingsrätten finner således att sådan frivillig rättelse som anges i 12 § skattebrottslagen inte vidtagits.

Det är ostridigt att det lämnats oriktiga uppgifter avseende ingående mervärdesskatt och att bolaget till följd härav felaktigt tillgodoräknats 376 096 kr. De tilltalade, som varit medvetna om detta, har härigenom gett upphov till fara för att mervärdesskatt felaktigt tillgodoräknats bolaget med detta belopp.

Det är vidare ostridigt att 1 880 787 kr tagits ut ur bolaget med de falska fakturorna som underlag och att undanhållna arbetsgivaravgifter uppgår till 616 991 kr om uttagen skall bedömas som lön och inte en avdragsgill kostnad. Att det inte är fråga om en avdragsgill kostnad i bolaget har tidigare konstaterats.

Uttagen av belopp motsvarande de falska fakturorna skall således behandlas som lön och arbetsgivaravgifter härför skall redovisas till skattemyndigheten. Detta måste de tilltalade ha förstått när de stoppade pengarna i sina egna "fickor". Genom att underlåta att redovisa arbetsgivaravgift för uttagen har fara uppkommit för att arbetsgivaravgifter skulle undandras det allmänna med 616 991 kr. De tilltalade har således gjort sig skyldiga till skattebrott, som skall

bedömas som grovt eftersom det, såsom åklagaren anför, rört sig om betydande belopp och förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt under lång tid.

Domslut

Tingsrätten dömde envar av de tilltalade enligt 11 kap. 5 § BrB samt 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) för bokföringsbrott, grovt, och grovt skattebrott till fängelse ett år samt ålade dem näringsförbud för en tid av fem år.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

Både åklagaren och de tilltalade överklagade i Hovrätten över Skåne och Blekinge.

Åklagaren yrkade att hovrätten skulle skärpa fängelsestraffen.

C.B.B. och H.B.B. yrkade att hovrätten skulle ogilla åtalen eller åtminstone bestämma en icke frihetsberövande påföljd.

Hovrätten (f.d. hovrättsrådet Jan Lindell, hovrättsrådet Björn le Grand, referent, tf. hovrättsassessorn Elisabet Åkerberg och två nämndemän) meddelade dom den 27 januari 2004.

Domskäl

Hovrätten fann i likhet med tingsrätten att C.B.B. och H.B.B. uppsåtligen åsidosatt E.U. Sanerings bokföringsskyldighet i enlighet med vad åklagaren påstått och att de skulle dömas för bokföringsbrott som på av tingsrätten anförda skäl var grova.

Härefter anförde hovrätten i domskälen:

Det råder inte tvekan om att C.B.B. och H.B.B. har handlat tillsammans och i samförstånd när de oriktiga skattedeklarationerna gavs in till skattemyndigheten. Genom uttagen tillfördes makarna betydande inkomster. Hovrätten delar tingsrättens uppfattning att underlåtenheten att beakta uttagen som lön lett till att någon arbetsgivaravgift inte redovisats för uttagen, något som de tilltalade uppenbarligen insett var felaktigt. Fara för skatte- och avgiftseffekter enligt åklagarens påståenden i åtalspunkten 2 har således uppkommit. Förutsättningarna för ansvar för skattebrott har alltså uppfyllts beträffande både C.B.B. och H.B.B.

De har emellertid båda gjort gällande att de vidtagit åtgärd för undanröjande av den felaktiga beskattningen och enligt 12 § skattebrottslagen därför inte skall dömas till ansvar. Där föreskrivs att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte skall dömas till ansvar enligt bl.a. de i målet aktuella 2 § och 4 § samma lag.

Åtgärd av sådant slag som avses i 12 § skattebrottslagen har vidtagits först under april månad 2001. En åtgärd anses inte vara frivillig i lagrummets mening om den vidtas först sedan den skattskyldige fått kännedom om att skattemyndigheten i det enskilda fallet påbörjat en särskild granskning av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden i det avseende som gäller den oriktiga uppgiften. Det kan därför ifrågasättas om det över huvud tagit varit möjligt för C.B.B. och H.B.B. att vidta en rättelseåtgärd frivilligt sedan de tagit del av skattemyndighetens förfrågan i januari 2001. Genom denna har de båda kommit till insikt om att avdraget för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden september 2000 skulle granskas. De måste båda ha förstått att denna granskning - om de falska fakturorna upptäcktes - skulle komma att utsträckas även till andra redovisningsperioder (jfr NJA 1974 s. 26). Emellertid lämnade skattemyndigheten ett besked den 5 mars 2001 att man godtagit E.U. Sanerings svar och inte avsåg att vidta några ytterligare åtgärder. Innebörden av beskedet är att det inte längre förelåg någon påtaglig upptäcktsrisk, och möjligheten att frivilligt vidta en rättelseåtgärd bör enligt hovrättens mening därför åter ha stått C.B.B. och H.B.B. till buds.

För H.B.B:s del tillkommer emellertid att skattemyndigheten beslutade om skatterevision i hans bolag Ozon Sanering AB, som använts som ett slags "målvakt" i E.U. Sanerings svar. Mötet på skattemyndigheten den 20 mars 2001 kom huvudsakligen att gälla Ozonbolaget men kom omsider också att beröra resterande fakturor från "Bosse Sanering" till E.U. Sanering. H.B.B. fick således klart för sig att skattemyndighetens granskning av E.U. Sanering skulle återupptas. För hans del har den därefter vidtagna rättelseåtgärden inte varit frivillig. Han kan således inte undgå ansvar för skattebrotten.

C.B.B. har förnekat att hon fått kännedom om skatterevisionen i Ozonbolaget eller H.B.B:s möte på skattemyndigheten. H.B.B. har uppgett att C.B.B. saknade insyn i Ozonbolaget. I vart fall genom en skrivelse från E.U. Sanering som kom in till skattemyndigheten den 20 april 2001 och sedermera följdes upp genom att rättade skattedeclarationer gavs in har ostridigt verksam rättelseåtgärd skett. För att det innan rättelseåtgärden vidtogs den 20 april 2001 förelegat omständigheter som utesluter frivillighet (alltså insikt hos den tilltalade om förestående granskningsåtgärder) har åklagaren bevisbördan. Den kan inte anses uppfylld när det gäller C.B.B. För hennes del skall därför skattebrotten inte föranleda ansvar.

I fråga om påföljd fann hovrätten att tingsrättens straffmätning beträffande H.B.B. skulle stå fast. Beträffande C.B.B. anförde hovrätten:

C.B.B. döms för bokföringsbrott, som är att anse som grova. Med beaktande av - utöver brottslighetens straffvärde - hovrättens nedan redovisade bedömning i frågan om näringsförbud skulle vid straffmätning sex månaders fängelse dömas ut. Hon har inte tidigare gjort sig skyldig till brott, och det saknas särskild anledning anta att hon kommer att göra sig skyldig till fortsatt brottslighet. Villkorlig dom är därför i och för sig en för henne lämplig påföljd. Brottslighetens art och straffvärde medför emellertid att det krävs alldeles särskilda skäl för att låta en villkorlig dom även i förening med samhällstjänst träda i stället för ett fängelsestraff (se NJA 2000 s. 195). Sådana skäl föreligger inte. Hon skall därför dömas till sex månaders fängelse.

Hovrätten fann vidare att båda de tilltalade skulle ådömas näringsförbud men att förbudstiden beträffande C.B.B. skulle sättas kortare än enligt tingsrättens dom och bestämmas till tre år.

Domslut

Hovrätten ändrade tingsrättens domslut beträffande C.B.B. på så sätt att hovrätten ogillade åtalet för grovt skattebrott, bestämde straffet till fängelse sex månader och bestämde tiden för näringsförbud till tre år.

Beträffande H.B.B. fastställde hovrätten tingsrättens domslut.

Högsta domstolen

Riksåklagaren överklagade och yrkade att C.B.B. skulle dömas även för grovt skattebrott, att fängelsestraffet skulle skärpas och att den tid under vilken C.B.B. skulle vara ålagd näringsförbud skulle bestämmas till fem år.

C.B.B., som hade förklarat sig nöjd med hovrättens dom, bestred ändring.

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (justitieråden Thorsson, Victor, referent, Dahllöf, Lindeblad och Widebeck) meddelade den 1 december 2004 följande dom:

Domskäl

Är rekvisiten för skattebrott uppfyllda?

Åtalet i tingsrätten mot C.B.B. avsåg grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. Det påstådda bokföringsbrottet bestod i att C.B.B. och hennes dåvarande make i aktiebolaget E.U. Sanerings bokföring låtit bokföra falska fakturor till ett belopp om närmare två miljoner kr och skattebrottet avsåg att

makarna tillsammans och i samförstånd upprättat skattedeclarationer för bolaget i överensstämmelse med den felaktiga bokföringen.

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

C.B.B. överklagade tingsrättens dom och yrkade att åtalet skulle ogillas på samma grunder som hon åberopat i tingsrätten. Även hovrätten fann dock styrkt att C.B.B. 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 HD, där frågan om ansvar endast omfattar skattebrottet, har C.B.B. 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 C.B.B. varit medveten om användningen av falska fakturor i bokföringen och att C.B.B. uppsåtligt medverkat till avgivandet av de felaktiga deklARATIONERNA.

Frivillig rättelse?

Frågan i HD är under sådana förhållanden om C.B.B., 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 E.U. Sanering 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 C.B.B., 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 E.U. Sanering enligt vilket skattemyndigheten godtog det inkomna svaret och inte avsåg att vidta några vidare åtgärder.
- Med anledning av svaret från E.U. Sanering beslöt skattemyndigheten den 9 mars om skatterevision i det av C.B.B:s make ägda företaget Ozon Miljösanering AB som enligt de insända kopiorna var utställare av de aktuella fakturorna samtidigt som det enligt inlämnade deklARATIONERNA inte bedrev någon verksamhet.
- Den 20 mars sammanträffade C.B.B:s make med handläggare vid skattemyndigheten. Mot bakgrund av vad som framkom vid mötet begärde skattemyndigheten att ytterligare fakturor avseende E.U. Sanerings bokföring för september 2000 skulle överlämnas till myndigheten. De efterfrågade fakturorna tillhörde dem som hade förfalskats.
- Den 4 april anmälde C.B.B:s 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 E.U. Sanerings bokföring.
- Den 17 april beslöt skattemyndigheten om skatterevision hos E.U. Sanering med anledning av att myndigheten inte erhållit de utlovade fakturorna. Beslutet skickades samma dag till E.U. Sanering.
- Den 20 april inkom till skattemyndigheten en den 19 april dagtecknad skrivelse från E.U. Sanering "i anledning av felaktigheter i bolagets tidigare redovisning av mervärdesskatt samt bolagets avgivna självdeklARATIONER".

Enligt skrivelsen avsåg E.U. Sanering "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 C.B.B:s 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 C.B.B. 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 C.B.B:s make och att eftersom rättelsen, som hovrätten funnit, inte var att anse som frivillig för hans del så kan inte heller C.B.B. tillgodoräkna sig rättelsen som frivillig.

Det är riktigt att den skrivelse som inkom till skattemyndigheten den 20 april var undertecknad endast av C.B.B:s make. C.B.B. 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 C.B.B. 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 förebringar 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 C.B.B:s del måste utgångspunkten tas i vad HD enligt vad ovan sagts har funnit bevisat i målet. Det är således utrett att C.B.B. varit medveten om de falska fakturorna och varit delaktig i att uppsåtligen lämna felaktiga uppgifter i E.U. Sanerings deklarationer. 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 E.U. Sanering 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 Ozon Miljösanering AB och i samband därmed begärt ytterligare underlag beträffande även E.U. Sanering.

Även om denna begäran inte framfördes direkt till C.B.B. framstår det, mot bakgrund av den bevisvärdering som HD tidigare redovisat, som långsökt att begäran endast skulle utgjort skäl för C.B.B:s make att vidta rättelse medan rättelsen för C.B.B:s 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.

C.B.B. 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. C.B.B. krävde då att maken skulle polisanmäla utpressningen och rätta deklARATIONERNA.

Klart är att denna berättelse i grunden förutsätter att C.B.B. inte tidigare varit medveten om de falska fakturorna och de felaktiga deklARATIONERNA. Den är således inte förenlig med vad HD tidigare funnit utrett i målet. Tilläggas kan att det i målet lämnats mycket skiftande uppgifter om när C.B.B. 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 C.B.B. vidtagit en rättelse får åklagaren anses ha uppfyllt sin bevisbörda. Detta innebär att C.B.B., med ändring av hovrättens dom, skall dömas till ansvar även för skattebrott.

Rubricering och påföljd

När det gäller rubriceringen finner HD inte skäl att göra någon annan bedömning än den som hovrätten gjort beträffande C.B.B:s make. C.B.B. skall således dömas för grovt skattebrott.

HD:s bedömning när det gäller frågan om ansvar innebär att C.B.B. 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 C.B.B. skall beaktas att annat inte framgår av utredningen i HD 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 BrB 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 C.B.B:s 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.

C.B.B. 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 § BrB). Av ett i HD inhämtat yttrande från kriminalvården, till vilket också ett läkarintyg fogats, framgår bl.a. att anstaltsvistelsen haft en skadlig inverkan på C.B.B:s 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 C.B.B:s 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 § BrB 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.

HD 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 C.B.B. särskilt till en inte frihetsberövande påföljd för de skattebrott som varit föremål för prövning i HD. Med hänsyn till vad som upplysts om C.B.B:s 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.

Domslut

Med ändring av hovrättens dom dömer HD C.B.B. även för grovt skattebrott och bestämmer med tillämpning av 30 kap. 3 § andra stycket BrB påföljden för denna brottslighet till skyddstillsyn.

HD:s dom meddelad: den 1 december 2004.

Mål nr: B 871-04.

Lagrum: 12 § skattebrottslagen (1971:69) och 30 kap. 3 § BrB.

Rättsfall: NJA 2000 s. 314 och NJA 2000 s. 355.

Sökord: Skattebrott; Frivillig rättelse; Beviskrav; Gemensamt straff; Nöjdförklaring
