

Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrättsdom – grovt skattebrott

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

FN

Ombud och offentlig försvarare: Advokaten PG

Överklagade avgörandet

Hovrätten för Västra Sveriges dom den 31 januari 2023 i mål B 1796-22

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen ändrar hovrättens dom på så sätt att FN döms för grovt skattebrott i stället för medhjälp till grovt skattebrott.

Frågan i målet

Den fråga som jag anser är av prejudikatintresse gäller tillämpningen av 23 kap. 4 § andra stycket brottsbalken vid skattebrott. Är FN att anse som gärningsman trots att han inte varit formell eller faktisk företrädare för det skattskyldiga aktiebolaget och inte heller har gett in den aktuella skattedeklarationen till Skatteverket?

Bakgrund

Chefsåklagaren Henric Fagher, Ekobrottsmyndigheten, Andra ekobrottskammaren i Göteborg, begärde att hovrättens dom skulle överklagas till Högsta domstolen. Vice överåklagaren Per Hedman vid Ekobrottsmyndigheten har i ett

yttrande till riksåklagaren tillstyrkt att domen överklagas. Åklagarens framställning och Ekobrottsmyndighetens yttrande bifogas.

När det gäller åtalet och underrättsdomarna får jag hänvisa till vad som redovisas i Ekobrottsmyndighetens yttrande och i Henric Faghers framställning.

Grunder för överklagandet

Den rättsliga regleringen

Ekobrottsmyndighetens yttrande

Även när det gäller lagregler, förarbeten, praxis och doktrin får jag hänvisa till Ekobrottsmyndighetens yttrande och Henric Faghers framställning. Jag vill dock tillägga följande.

Förarbetsuttalanden

Enligt 1943 års skattestrafflag kunde endast den straffas som gärningsman för det uppsåtliga brottet falskdeklaration som lämnade oriktiga uppgifter till ledning för sin egen beskattning eller beskattning av någon som han eller hon företrädde som ställföreträdare. Övriga medverkande vid brottet, t.ex. den som i kontrolluppgifter lämnade uppgifter till ledning för annans taxering eller deklara-tionsmedhjälpare, straffades för anstiftan eller medhjälp. Vid skattebrotts-lagens tillkomst år 1971 ersattes brottet falskdeklaration av brottet skattebedrä-geri. Därvid utmönstrades kravet på att den oriktiga uppgiften skulle avse den egna beskattningen. Enligt Skattestrafflagsutredningen innebar detta att en del fall som tidigare bedömts som medhjälp i fortsättningen skulle komma att an-ses som gärningsmannaskap. Vidare uttalades följande (se SOU 1969:42 s. 190 ff.).

Vid uppsåtligt skattebrott föreligger inte sällan överenskommelse mellan den uppgiftsskyldige och medhjälparen om visst handlande. Medhjälparen kan vara en kamrer, bokförare eller annan person som svarar för bokföringen, kontroll-uppgifter och upprättande av deklaration. Den uppgiftsskyldige blir liksom hit-tills att döma som gärningsman i sådana fall där han i samråd med medhjälparen beslutat om och planlagt att åtgärder skall vidtas för att nedbringa skatten och sedan överlåtit åt medhjälparen att verkställa åtgärderna, dvs. göra ett felaktigt bokslut och en deklaration med oriktiga uppgifter. Enligt utredningens mening faller det sig emellertid naturligt att i vissa sådana och liknande fall där den upp-giftsskyldige och medhjälparen varit överens om brottet döma även medhjälpa-ren som gärningsman. Om denne deltagit på ett mera aktivt sätt i utförandet av skattebrottet och måhända haft speciell vinning av detta är det rimligt att anse även honom som gärningsman.

Under remissförfarandet hade vissa intresseorganisationer hyst farhågor för en utvidgning av ansvaret för skattebrott. Farhågorna grundade sig på att en sådan utvidgning skulle kunna innebära ett ökat ansvar för deklara-tionsmedhjälpare och därmed utgöra hinder mot den service åt allmänheten som så väl behövs på skatteområdet. Den omständigheten att flertalet av de centrala skattebrotten

inte längre skulle vara brott med s.k. specialsubjekt, dvs. kunna omfatta även andra än den deklARATIONSSKYLDIGE, medförde emellertid enligt departementschefen inte någon ändring av rättsläget i det hänseende kritiken åsyftade. Inget hindrade nämligen att en medhjälpare dömdes enligt medverkansreglerna i brottsbalken till högre straff än gärningsmannen om medhjälparen varit den drivande kraften bakom brottet. Vidare uttalades att man självfallet inte av en bokförare eller revisor som lämnar hjälp åt deklareranter bör fordra ingående prövning av sanningshalten i uppgifter som uppdragsgivaren lämnar eller av det grundmaterial som den senare ställer till förfogande. Bedömningen av vad som i en sådan situation ska anses vara grov oaktsamhet måste liksom övriga fall av grov oaktsamhet överlämnas åt rättstillämpningen. Departementschefen delade inte farhågorna för att den föreslagna utvidgningen av det straffbara området skulle medföra en minskad benägenhet att åta sig uppdrag att hjälpa till med upprättande av deklARATIONER (se prop. 1971:10 s. 230 f.).

Praxis

När det gäller ”Akallarånet” NJA 2006 s. 535 kan tilläggas att Högsta domstolen konstaterade att flera personer kan vara gärningsmän samtidigt trots att inte alla, och kanske inte ens någon av dem, självständigt uppfyller hela brottsbeskrivningen i ett straffbud, förutsatt att vad de gör tillsammans innebär att brottsbeskrivningen är uppfylld. De har med andra ord tillsammans utfört gärningen (medgärningsmannaskap). Om genomförandet av ett planerat brott innefattar en arbetsfördelning mellan gärningsmännen kan ansvar i gärningsmannaskap ådömas även den som mera perifert deltar i själva det brottsliga tilltaget. Ett exempel är att en person som håller vakt vid en inbrottsstöld kan vara att betrakta som gärningsman.

I ”Bussen i Östberga” NJA 2017 s. 531 uttalade Högsta domstolen följande om medgärningsmannaskap.

44. Om två eller flera personer har agerat tillsammans och i samförstånd vid förövandet av ett brott, har det inte nödvändigtvis någon avgörande betydelse vilka uppgifter var och en har haft att utföra vid brottet. Samtliga kan då vara att bedöma som gärningsmän antingen därför att de uppfyller de krav som följer direkt av den aktuella brottsbeskrivningen eller därför att de annars anses som gärningsmän (jfr orden ”Den som inte är att anse som gärningsman...” i 23 kap. 4 § andra stycket BrB, som anses indikera att domstolarna har en viss frihet vid rubriceringen av medverkansgärningar). I sammanhanget kan hänvisas till NJA 2006 s. 535 där det anges att en person som håller vakt vid en inbrottsstöld kan vara att betrakta som gärningsman.

45. Också vid gärningsmannaskap av de sistnämnda slagen fordras i regel, för att någon ska kunna dömas som gärningsman, att personen deltar i själva det brottsliga tilltaget, åtminstone mer perifert (eller, fastän det saknar relevans i detta sammanhang, att han eller hon i förhållande till dem som deltar i utförandet av gärningen intar en särskild ställning). (Jfr åter NJA 2006 s. 535.) Den gärning som T.K. har utfört, dvs. att köra gärningsmännen till platsen, måste i och för sig anses uppfylla detta krav.

46. För att det, på angivet sätt, ska vara möjligt att anse någon som medgärningsman, trots att han eller hon inte deltagit i de gärningar som mer direkt knyter an till brottsbeskrivningen, förutsätts emellertid också att det är bevisat att denne har agerat tillsammans och i samförstånd med de övriga inblandade.

I NJA 2003 s. 645 fann Högsta domstolen att en medföljande passagerare i en bil inte hade begått olovligt brukande i medgärningsmannaskap med föraren av bilen. Högsta domstolen uttalade följande.

För att R.L. skall dömas för det olovliga brukandet av bilen krävs härutöver att han kan anses ha deltagit i brukandet som gärningsman eller åtminstone främjat detta på sätt som avses i 23 kap. 4 § BrB.

Den som vid färd med en bil brukar denna, dvs. utför gärningen, är uppenbarligen i första hand föraren av bilen. När skada uppkommer beror detta normalt på föraren och den skaderisk som föreligger sammanhänger också primärt med förarens agerande. Omständigheterna kan emellertid vara sådana att det får anses vara berättigat att beteckna även andra som deltagit i färden som i vart fall medgärningsmän i den mening som avses i 23 kap. 4 § 2 st. Enbart den omständigheten att någon följt med i en bil kan emellertid inte anses vara tillräcklig för att någon skall anses vara medgärningsman. För detta bör krävas en sådan medverkan när det gäller exempelvis initierandet av färden eller färdväg eller färd sätt att själva brukandet framstår som ett för de medverkande gemensamt företag eller en gemensam verksamhet.

I rättsfallet NJA 2012 N 5 var två justitieråd skiljaktiga beträffande motiveringen. När det gäller företagaransvar i samband med skattebrott konstaterades att med detta i allmänhet avses det straffrättsliga ansvar en företrädare för ett företag kan drabbas av till följd av underlåtenhet att utöva tillsyn eller kontroll över den verksamhet som företaget bedriver. Ett framträdande drag hos företagaransvaret angavs vara dess funktion att peka ut vem som i gärningsmannaskap är ansvarig vid s.k. äkta underlåtenhetsbrott som har begåtts inom ramen för ett företags verksamhet. Företagaransvaret aktualiseras därför vid passiva skattebrott. Vidare uttalades att det vid aktivt skattebrott överhuvudtaget inte behövs någon metod för ansvarsplaceringen av gärningsmannaskapet. Den är gärningsman som har lämnat den oriktiga uppgiften. Det utesluter inte att den som har tillsyn över verksamheten kan ha ett ansvar för uppgiftens riktighet. Emellertid handlar det då inte om ett företagaransvar utan om gärningsmannaskap eller ett främjande.

Doktrinen

I festskrift till Nils Jareborg kritiserar Suzanne Wennberg hur företagaransvaret tillämpas i brottmål utifrån ett par exempel från praxis angående aktiva skattebrott. Enligt Suzanne Wennberg har det nämnda begreppet ställt till med stor tankeoreda hos åklagare och domare. Begreppet används bland många åklagare som liktydigt med ett straffrättsligt principalansvar; man tänker sig att det finns en företagsledning som har att bära det straffrättsliga ansvaret för ett antal brott

som begås inom verksamheten och att detta straffansvar är helt oberoende av legalitetsgrundsatsen och frågan vem som uppfyller brottsrekvisiten för det aktuella brottet. Suzanne Wennberg uttalar vidare följande (Företagsledares ansvar för brott som begås i verksamheten, s. 645 ff., citatet nedan finns på s. 653).

I själva verket vänder sig ett sådant brott som skattebedrägeri (numera skattebrott) till en vid krets av människor, även när det handlar om beskattning av företag. Vem som helst kan fungera som uppgiftslämnare, inte bara den skattskyldige själv, eftersom brottet inte är formulerat så att det nödvändigtvis måste vara den skattskyldige som är gärningsman vid lämnande av oriktig uppgift. Det betyder att när den skattskyldige är en juridisk person, behöver man överhuvudtaget inte ställa sig frågan vem eller vilka inom företaget som ingår i företagsledningen, om vi tänker oss ett aktiebolag. Gärningsman är den eller de som lämnat den oriktiga uppgiften, t.ex. genom att fylla i uppgifterna eller genom att underteckna deklARATIONEN. Främjare är alla som anstiftat gärningen eller på annat sätt underlättat denna med råd eller dåd.

Åklagaren ser ut att sammanblanda det skattebrott som består av ett förbud, nämligen lämnande av oriktig uppgift, med det skattebrott som består av ett påbud och endast kan begås genom underlåtenhet att lämna deklARATIONEN. Det senare brottet riktar sig rimligen till den skattskyldige, vilket när den skattskyldige är en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, betyder att man måste lägga över en bro till någon eller några fysiska personer, som kan lastas för sin underlåtenhet att se till att deklARATIONEN avlämnats. Här kommer företagsledningen in i bilden och det är företagsledningen som kan ställas till svars för denna underlåtenhet, om företaget är ett aktiebolag. För denna typ av brott blir det naturligtvis aktuellt att ifrågasätta vem eller vilka personer som ingår i gruppen företagsledningen. Likaså kan det bli aktuellt att ifrågasätta betydelsen av delegation av ansvar. Men för den först nämnda typen av skattebrott spelar dessa frågor ingen roll.

I artikeln Straffansvar för bokföringsbrott och skattebrott i bolag: en kommentar till hovrättspraxis om faktiskt företrädarskap (SvJT 2012 s. 765) granskar Henric Fagher hovrättspraxis när det gäller hur begreppet faktisk företrädare tillämpas i mål om bokföringsbrott och skattebrott begångna inom ramen för ett bolags verksamhet. Därvid konstateras att faktiskt företrädarskap, företagansvar, eget handlande och egen underlåtenhet att handla sammanblandas i de allra flesta åtal och hovrättsavgöranden som granskats. Hovrätterna prövar i första hand om den tilltalade är att anse som faktisk företrädare och därmed bär ett företagansvar och i andra hand om han eller hon kan dömas för anstiftan eller medhjälp. Hovrätterna prövar däremot inte om den tilltalade på sedvanligt sätt kan dömas som gärningsman. Henric Fagher anser att gärningsmannans ansvar i enlighet med det allmänna straffansvaret borde vara aktuellt också vid dessa brott. Fokus borde förskjutats från gärningsmannens ställning i bolaget till dennes medverkan i den brottsliga gärningen i sig. Kretsen av personer som kan drabbas av ett straffansvar bör kunna avgränsas på grundval av deras medverkan i brottsupplägget, oavsett om det är fråga om aktivitet, passivitet eller en blandning därav (se särskilt s. 774 och 778).

Min bedömning

Även när det gäller grunderna för mitt överklagande kan jag till stor del ansluta mig till vad som anförs i Ekobrottsmyndighetens yttrande och Henric Fagers framställning. Jag vill dock göra några tillägg och sammanfatta min inställning enligt följande.

Hovrätten har funnit utrett att oriktiga uppgifter lämnats i aktiebolagets skattedeclaration genom att bolagets utgående moms redovisats med för lågt belopp. Förfarandet gav upphov till fara för att moms om sammanlagt 475 107 kronor skulle undandras det allmänna. Skattedeclarationen gavs in elektroniskt och registrerades hos Skatteverket den 17 augusti 2018 kl. 18.34. Enligt kvittensen skickades deklARATIONEN in av JY (se förundersökningsprotokollet s. 305). JY var registrerad hos Bolagsverket som ensam styrelseledamot i aktiebolaget under tiden den 21 oktober 2016 – 22 oktober 2018 (se förundersökningsprotokollet s. 140-142). JY lämnade landet någon gång under senare delen av denna period.

FN, som drev en redovisningsfirma, skötte som uppdragstagare aktiebolagets bokföring och biträdde med ekonomisk rådgivning. Redovisningsfirman drevs i aktiebolagsform och hos bolagsverket registrerades att bolagets verksamhet bestod i att bedriva konsultverksamhet inom redovisning, revision och skatterådgivning (se förundersökningsprotokollet s. 144).

Hovrätten har funnit utrett att FN stått för brottsupplägget. Aktiebolaget hade ekonomiska problem. JY frågade FN ”hur kan du lösa detta” varefter FN utformade upplägget och förklarade för JY hur detta skulle se ut.

Brottsupplägget innefattade att aktiebolaget i förhållande till en kund vid två tillfällen utfärdade fakturor i två olika versioner. Den version som tillställdes kunden var korrekt och innehöll moms. Den version som bokfördes i aktiebolaget var däremot felaktig på så sätt att den inte innehöll någon moms. Det var FN som bokförde de felaktiga fakturorna. På morgonen den 17 augusti 2018 tog FN fram en momsrapport som, eftersom de bokförda fakturorna inte innefattade moms, var missvisande (se förundersökningsprotokollet s. 297). Momsrapporten lades till grund för den oriktiga skattedeclaration som JY senare samma dag gav in till Skatteverket. Hovrätten fann utrett att FN erhöll drygt 50 000 kronor för sin medverkan till skattebrottet.

Hovrätten har dömt FN för medhjälp till grovt skattebrott. Enligt min mening bör han i stället dömas som gärningsman.

Enligt 1 § skattebrottslagen döms den för skattebrott 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. Formuleringen ”den som” innebär att straffansvar kan komma i fråga för en vid krets av tänkbara gärningspersoner och inte endast för den skattskyldige eller företrädare för den skattskyldige.

Enligt 23 kap. 4 § brottsbalken ska ansvar utdömas för viss gärning inte bara för den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd. Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

I målet är det fråga om ett aktivt skattebrott. Vid bedömningen av frågan om gärningsmannaskap är det därför av begränsat intresse vem som är formell eller faktisk företrädare för aktiebolaget. Bedömningen av om FN ska dömas som gärningsman eller medhjälpare ska i stället göras på sedvanligt sätt utifrån hans medverkan i den brottsliga gärningen. Därvid tas utgångspunkten i straffbestämmelsen om skattebrott enligt vilken straffansvaret träffar den som lämnat en oriktig uppgift till myndighet. Detta innebär att det vid en snäv tolkning utifrån straffbudet är den som elektroniskt signerat och skickat in en deklaration till Skatteverket som medverkar till skattebrottet som gärningsman. Enligt min mening är det emellertid inte självklart att det vid en snäv tolkning av ”lämna oriktig uppgift” endast är den som skickat in deklarationen som är gärningsman. Jag kan här hänvisa till Suzanne Wennbergs uttalande om att den eller de är gärningsmän som lämnat den oriktiga uppgiften, t.ex. genom att fylla i uppgifterna eller genom att underteckna deklarationen. FN har tagit ut rapporten avseende aktiebolagets moms från redovisningssystemet som sedan senare samma dag utgjort underlaget för den ingivna skattedeklarationen. Det är således FN som levererat de sifferuppgifter som aktiebolagets företrädare överfört till den elektroniska skattedeklarationen som gavs in till Skatteverket. Även om vad FN gjort vid en snäv tolkning inte kan anses rymmas inom ”lämna oriktig uppgift” kan konstateras att hans agerande i vart fall är nära knutet till att de oriktiga uppgifterna kunde lämnas till Skatteverket.

Som nämnts innebär formuleringen ”den som” i bestämmelsen om skattebrott att straffansvar kan komma i fråga för en vid krets av tänkbara gärningspersoner och inte endast för den skattskyldige eller företrädare för den skattskyldige. Enligt 23 kap. 4 § brottsbalken ska ”den som inte är att anse som gärningsman” dömas för anstiftan eller medhjälp. Detta innebär att bedömningen av vem som kan dömas som gärningsman inte kan stanna vid en snäv tolkning utifrån straffbestämmelsens ordalydelse. Av förarbetsuttalanden framgår att utöver de medverkande som deltagit i utförandet av den brottsliga gärningen kan även annan medverkande bedömas som gärningsman där detta ter sig naturligt.

FN har handlat tillsammans och i samförstånd med aktiebolagets företrädare som varit den som skickat in skattedeklarationen till Skatteverket.

Som framgått i det föregående uttalade Högsta domstolen i ”Bussen i Östberga” NJA 2017 s. 531 att om två eller flera personer har agerat tillsammans och i samförstånd vid förövandet av ett brott, har det inte nödvändigtvis någon avgörande betydelse vilka uppgifter var och en har haft att utföra vid brottet. Samtliga kan då vara att bedöma som gärningsmän antingen därför att de uppfyller de krav som följer direkt av den aktuella brottsbeskrivningen eller därför att de annars anses som gärningsmän. Också vid gärningsmannaskap av sistnämnda slag fordras i regel, för att någon ska kunna dömas som gärningsman, att personen deltar i själva det brottsliga tilltaget, åtminstone mer perifert.

FN har tagit ut rapporten avseende aktiebolagets moms från redovisningssystemet som sedan senare samma dag utgjort underlaget för den ingivna skattedeklarationen. Som nämnts anser jag att hans agerande nära knyter an till att de oriktiga uppgifterna kunde lämnas till Skatteverket. FN måste därför rimligtvis anses ha deltagit i själva det brottsliga tilltaget.

Som Henric Fagher framhåller i sin framställning inbegriper ett skattebrott, inte minst om det begås inom ramen för ett brottsupplägg, ofta flera led där själva lämnandet av oriktiga uppgifter utgör det avslutande ledet. De tidigare leden kan vara väl så betydelsefulla för brottets genomförande som det avslutande ledet.

FN är den av de medverkande som har stått för brottsupplägget. Han har utformat upplägget och förklarat för aktiebolagets företrädare hur detta skulle se ut. Brottsupplägget innefattade att felaktiga fakturor producerades vilka FN sedan bokförde. FN tog vidare fram den momsrapport som var missvisande på grund av att de bokförda fakturorna inte innefattade moms. Momsrapporten lades till grund för den oriktiga skattedeklaration som aktiebolagets företrädare senare samma dag gav in till Skatteverket. FNs medverkan i vart och ett av de tidigare leden, dvs. utformningen av brottsupplägget, bokförandet av de två felaktiga fakturorna och framtagandet av den missvisande momsrapporten, har utgjort centrala och helt nödvändiga förutsättningar för att kunna genomföra det avslutande ledet, dvs. att överföra sifferuppgifterna från momsrapporten till den elektroniska skattedeklarationen och ge in denna till Skatteverket. FN har också haft vinning av skattebrottet, han erhöll drygt 50 000 kronor för sina insatser.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att FN haft en så central och aktiv roll vid genomförandet av skattebrottet att han bör anses som gärningsman och inte endast som medhjälpare.

Processfrågor

Frågan om prövningstillstånd

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen. För att bevilja prövningstillstånd enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar.

I samband med arbetet med Åklagarmyndighetens verksamhetsplan tas årligen fram en sammanställning över rättsfrågor som har bedömts som intressanta att få pröva i Högsta domstolen. Denna lista över prioriterade prejudikatfrågor tas fram av riksåklagaren i samverkan med Utvecklingscentrum och Ekobrottsmyndigheten. I 2022 års lista återfinns en punkt med rubriken ”Straffansvaret vid ekobrott i företag”. Här anges följande.

Åtal för bokföringsbrott och skattebrott begångna i företag innefattar ofta ett påstående om att den tilltalade på grund av sin ställning som företrädare haft ett ansvar för företagets bokföringsskyldighet eller redovisningsskyldighet i fråga om skatt och avgift. Straffbestämmelserna om bokföringsbrott och skattebrott är dock utformade på ett sätt som inte förutsätter någon viss ställning för att straffansvar ska bli aktuellt, men i vissa fall kan ställningen ha betydelse för att man ska kunna avgränsa kretsen av personer som kan drabbas av straffansvar. Det behövs vägledande uttalanden från Högsta domstolen om i vilka fall man bör falla tillbaka på ställningen för att göra den avgränsningen.

Innevarande årslista över prioriterade prejudikatfrågor är ännu inte färdigställd, men den nu redovisade punkten kommer att finnas med även i 2023 års lista. Den aktuella punkten innefattar bl.a. gränsdragningen mellan gärningsmannaskap och medhjälp vid skattebrott i en situation som den i målet, dvs. när den medverkande inte undertecknat eller skickat in deklarationen eller haft en ställning som företrädare för den juridiska personen.

Högsta domstolen har således inte tidigare uttalat sig om gränsdragningen mellan gärningsmannaskap och medhjälp vid ekonomiska brott. Hovrättspraxis är inte enhetlig i detta avseende (se den i det föregående redovisade artikeln av Henrik Fagher i Svensk Juristtidning).

Petter Asp uttalar att det är svårt att med stöd av praxis bena ut vilka krav som ställs för att någon ska kunna dömas som gärningsman direkt enligt ett enskilt straffbud och svårt att veta när denne främjat brottet och ”ansetts” vara medgärningsman. Denna otydlighet i domstolarnas bedömningar är enligt Asp olycklig. Det finns således även generellt sett, vid sidan av de ekonomiska brotten, oklarheter vad gäller vad som ligger i att ”anses” vara medgärningsman (se De osjälvtändiga brottsformerna, 2021, s. 370).

Målet är enligt min mening väl lämpat för en prövning i Högsta domstolen. Rättsfrågan är tydligt avgränsad och omständigheterna i sak är förhållandevis okomplicerade.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att en prövning av mitt överklagande skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen. Om Högsta domstolen skulle finna skäl att pröva målet bör det enligt min mening övervägas att meddela prövningstillstånd med utgångspunkt i vad hovrätten funnit styrkt beträffande gärningen.

Bevisning m.m.

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd.

Petra Lundh

Lars Persson

Bilagor:

Ekobrottsmyndighetens yttrande 2023-02-17

Chefsåklagaren Henric Faghers framställning 2023-02-13

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Överåklagarens kansli (EBM2023-180)

Ekobrottsmyndigheten, Andra ekobrottskammaren i Göteborg (EB-5640-19)



Till
överåklagaren

Begäran om överklagande av Hovrättens för Västra Sverige dom den 31 januari 2023 i mål B 1796-22

Jag begär att hovrättens dom i rubricerade mål överklagas och att det yrkas att Högsta domstolen, med ändring av hovrättens dom, dömer FN som gärningsman för grovt skattebrott.

Den rättsliga frågan är om FN, trots att han inte hade en särskild ställning i Betongsågning Väst AB ("Betongsågning") och att det inte var han som för bolaget gav in den aktuella skattedeklarationen med oriktiga uppgifter till Skatteverket, på grund av sin medverkan till brottet ändå ska anses som gärningsman med stöd av 23 kap. 4 § 2 st. brottsbalken.

Bakgrund

FN åtalades den 26 februari 2021 såvitt nu är av intresse för grovt skattebrott, i andra hand anstiftan eller medhjälp därtill. Han åtalades även för annan brottslighet.

Åtalet för grovt skattebrott tar sikte på momsredovisningen i Betongsågning. JY var styrelseledamot för bolaget under perioden november 2016-oktober 2018. Någon gång i slutet av perioden lämnade han landet och senare tog JB över bolaget (dock utan att registrera sig som företrädare). FN drev en redovisningsbyrå och hade uppdraget att sköta bokföringen för Betongsågning och biträda med ekonomisk rådgivning.

Under 2018 utförde Betongsågning arbete för Renahav Sverige AB ("Renahav") på det sistnämnda bolagets anläggning i Lysekil. Det var ett större arbete och med anledning av det utfärdade Betongsågning flera fakturor. Två av dessa fakturor, faktura 308 daterad den 31 maj 2018 och faktura 323 daterad den 18 juni samma år, förekom i två olika versioner. Fakturorna i den version som bokfördes i Betongsågning var inte korrekta och innehöll ingen moms medan fakturorna i den version som tillställdes Renahav och bokfördes där var korrekta och innehöll moms. Av inhämtad behandlingshistorik framgår att det var FN som i augusti 2018 bokförde fakturorna utan moms i den löpande bokföringen för Betongsågning. Det framgår vidare att han på morgonen den 17 augusti 2018 tog fram en momsrapport, som på grund av att momsen inte var bokförd följaktligen blev missvisande. Den momsrapporten lades till grund för bolagets momsredovisning. Senare på kvällen samma dag gav bolaget elektroniskt in en skattedeklaration för perioden april-juni 2018. Enligt kvittensen var det JY som skickade in deklarationen.

Under utredningen upptäcktes två ljudupptagningar i JB:s mobiltelefon. Dessa ljudupptagningar åtkoms genom en it-forensisk spegling av mobiltelefonen och återopades som bevisning. Den ena ljudupptagningen innehåller ett telefonsamtal den 24 september 2018 mellan JB och JY och den andra ljudupptagningen ett möte den 5 november 2018 mellan JB och FN. I ljudupptagningarna talas det i klartext om brottsligheten. Bl.a. framgår det att FN låg bakom brottsupplägget med fakturor i två olika versioner och att syftet var att undandra den utgående moms, som fakturorna hos Betongsågning rätteligen skulle ha innehållit.

Sammanfattningsvis var det alltså fråga om ett brottsupplägg som innefattade två felaktiga fakturor utan moms, en åsidosatt bokföringsskyldighet hos Betongsågning, en missvisande momsrapport och som ett avslutande led i upplägget en skattedeklaration med uppgift om moms med ett för lågt belopp.

Bokföringen och momsredovisningen hänger samman såtillvida att uppgifterna om moms i skattedeklarationen är hämtade från bokföringen. I och med att de felaktiga fakturorna inte innehöll någon moms så slog det alltså igenom i alla led i brottsupplägget ända till skattedeklarationen.

Det som läggs FN till last i åtalet för grovt skattebrott är att han uppsåtligen medverkade till att lämna oriktiga uppgifter till Skatteverket genom att redovisa utgående moms med ett för lågt belopp i bolagets skattedeklaration för april-juni 2018. Hans medverkan bestod i att han (a) låg bakom brottsupplägget, (b) bokförde de två fakturorna utan moms trots att de rätteligen skulle ha innehållit uppgift om moms, samt (c) därefter tog fram en missvisande momsrapport från Betongsågnings bokföringssystem, som lades till grund för bolagets skattedeklaration för den nämnda perioden. Förfarandet gav upphov till ett momsundandragande om 475 107 kr.

Tingsrätten meddelade dom den 2 februari 2022. Enligt tingsrätten var det bevisat att FN stod för brottsupplägget och medverkade till skattebrottet på det sätt som anges i åtalet. Tingsrätten bedömde att FNs medverkan var av så central betydelse att han skulle anses som gärningsman. Domen överklagades. Åklagaren yrkade straffskärpning och FN frikännande.

Hovrätten meddelade dom den 31 januari i år. Hovrätten delade tingsrättens bedömning om vad som var bevisat. När det gäller frågan om FN var att anse som gärningsman så framhöll hovrätten att det inte var han som skickade in skattedeklarationen och att det därmed inte var han som utförde det för skattebrottet centrala momentet att lämna en oriktig uppgift till Skatteverket. Hovrätten tryckte också på att FN inte hade någon annan koppling till Betongsågning än att han hade uppdraget att sköta bokföringen och bistå med ekonomisk rådgivning. Under de förhållandena stannade hovrätten vid att döma FN för medhjälp.

Den rättsliga frågan och behovet av vägledning från Högsta domstolen

I 2 § skattebrottslagen stadgas att 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. I 4 § samma lag finns en reglering om grovt skattebrott.

Bestämmelserna i 23 kap. 4 § brottsbalken om medverkan till brott gäller även för skattebrott. I 2 st. nämnda lagrum stadgas att den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

Till en början ska det framhållas att det i ordalydelsen ”den som” i straffbudets inledning inte ligger någon begränsning i fråga om vem som kan begå den otillåtna gärningen. Det måste exempelvis inte vara skattesubjektet själv som lämnar en oriktig uppgift i sin deklARATION eller företrädaren för ett aktiebolag (eller annan juridisk person) som lämnar en oriktig uppgift i bolagets deklARATION. Med ordalydelsen ”den som” kommer straffbudet därför att omfatta en ganska vid krets av tänkbara gärningsmän. Vid ett aktivt skattebrott som i detta mål bör den kretsen på sedvanligt sätt avgränsas genom vad som kommer fram i utredningen om deras medverkan i den otillåtna handlingen. Vid ett passivt skattebrott, dvs. underlåtenhet att inge deklARATION, kan det finnas ett behov av en hjälpregel för att avgränsa kretsen av tänkbara gärningsmän. Om det passiva skattebrottet ingår som ett led i ett brottsupplägg kan det dock i vissa fall framgå redan av utredningen vem eller vilka som medverkat i den otillåtna underlåtenheten, men långt ifrån alla uppsåtliga skattebrott begås inom ramen för ett brottsupplägg och för de fallen behövs

ofta en hjälpregel. Vid ett passivt skattebrott i ett aktiebolag (eller annan juridisk person) och i brist på annan utredning faller man då tillbaka på regler om företagaransvar för att ringa in kretsen av tänkbara gärningsmän.

Som framgått beskrivs den otillåtna gärningen i straffbudet som att någon lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna en föreskriven uppgift. Det centrala momentet i straffbudet är som hovrätten trycker på i sin dom kopplat till att just lämna en oriktig uppgift eller att underlåta att lämna en föreskriven uppgift. Bestämmelserna i 23 kap. 4 § brottsbalken, särskilt andra stycket, innebär dock att även andra än de som deltagit i den otillåtna gärningen i snäv mening kan hållas ansvariga som gärningsmän. Det ligger i uttrycket ”att anse som gärningsman”. Flera personer som på olika sätt tillsammans medverkar till ett brott kan alltså dömas som medgärningsmän. Utgångspunkten är att det krävs att de medverkande deltagit i utförandet av den otillåtna gärningen, men även andra medverkande kan ses som gärningsmän där det ter sig naturligt (se NJA II 1948 s. 217). Någon närmare vägledning är svårt att få av lag eller förarbeten, utan man får nog konstatera att det i stor utsträckning har överlämnats till rättstillämpningen att utveckla praxis på området. I NJA 2006 s. 535 förklarade Högsta domstolen att den som på grund av sin ställning till brottet framstår som närmast att svara för en gärning kan dömas som gärningsman, även om han eller hon inte själv deltagit i själva utförandet av den otillåtna gärningen i snäv mening.

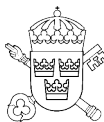
Ofta inbegriper ett skattebrott, inte minst om det begås inom ramen för ett brottsupplägg, flera led där själva lämnandet av oriktiga uppgifter utgör det avslutande ledet. De tidigare leden kan vara väl så betydelsefulla för brottets genomförande som det avslutande ledet. I detta mål har domstolarna funnit att FN låg bakom brottsupplägget och att han medverkade i flera väsentliga led före det avslutande ledet. De mellanliggande leden, dvs. att bokföra de två felaktiga fakturorna och att ta fram en missvisande momsrapport, var helt

avgörande för att kunna genomföra det avslutande ledet, dvs. att ge in skattedeklaration med uppgift om moms med för lågt belopp.

Mot den bakgrunden är det min uppfattning att FN, trots att han inte hade någon särskild ställning i Betongsågning och att han inte själv skickade in skattedeklarationen, ändå var så betydelsefull för skattebrottets genomförande att det är naturligt att anse honom som gärningsman och inte medhjälpare.

Det saknas dock för närvarande vägledning från Högsta domstolen om var gränserna går för ansvar som gärningsman respektive medhjälpare eller anstiftare vid ekobrott; i detta mål ett skattebrott. Praxis från lägre domstolar spretar. Riksåklagaren har därför i sin skrift Prioriterade prejudikatfrågor under flera år och senast i skriften från 2022 lyft behovet av handfast vägledning när det gäller just frågor om straffansvarets utformning vid ekobrott begångna i juridiska personer. Som jag ser det kan det nu aktuella målet vara lämpat för en prövning i Högsta domstolen. Den rättsliga frågan är klar och tydlig, omständigheterna i sak tämligen okomplicerade, och Högsta domstolen kan utgå ifrån vad hovrätten och tingsrätten funnit bevisat.

Henric Fagher



Överåklagarens kansli
Kansliåklagare Mikaela Stranne

Dnr
EBM2023-180

Riksåklagaren
Box 5553
114 85 Stockholm

Yttrande över framställan om överklagande till Högsta domstolen i ett mål om grovt skattebrott m.m.

(Hovrättens för Västra Sverige dom 2023-01-31 i mål B 1796-22)

Chefsåklagaren Henric Fagher (åklagaren) har till överåklagarens kansli inkommit med en begäran om överklagande av Hovrättens för Västra Sverige dom den 31 januari 2023 i mål B 1796-22. Enligt åklagaren bör domen överklagas i den del den avser grovt skattebrott, där FN bör dömas som gärningsman. Åklagarens begäran bifogas, se bilaga 1.

Ekobrottsmyndigheten delar åklagarens uppfattning att hovrättens dom bör överklagas till Högsta domstolen, med yrkande om att FN vad avser det grova skattebrottet döms som gärningsman i stället för som medhjälpare.

Åklagaren har i sin begäran om överklagande lämnat en närmare redogörelse för omständigheterna i målet och för de skäl som motiverar en skärpt syn på och rubricering av FN:s handlande, utifrån vad som är utrett om detta enligt hovrättens dom.

Ekobrottsmyndigheten hänvisar till åklagarens redogörelse och vill därutöver något utveckla redogörelsen, framförallt när det gäller avsnittet om praxis och doktrin.

Den rättsfråga som aktualiseras

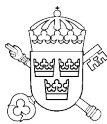
Den fråga av prejudikatintresse som aktualiseras i målet är var gränsen går mellan gärningsmannaskap och medhjälp vid grovt skattebrott.

Bakgrund

Åtalet

Åtal väcktes den 26 februari 2021 mot bl.a. FN för grovt skattebrott, försvårande av skattekontroll, grovt brott i BiV AB, och för penningtvättsbrott. För samtliga åtalade gärningar påstods i andra hand att gärningen begåtts genom anstiftan eller medhjälp. Därutöver framställdes mot FN yrkanden om näringsförbud och rådgivningsförbud om lägst fem år. Vidare framställdes, jämlikt 9 § lagen om straff för penningtvättsbrott, ett yrkande om förverkande av ett i beslag taget banktillgodohavande om 50 000 kronor.

Det gjordes gällande att FN, som drev en egen redovisningsfirma (NR AB), medverkat till att det lämnats oriktiga uppgifter till Skatteverket avseende mervärdesskatt för BiV AB.



Medverkan bestod i att FN stått för själva brottsupplägget, att han bokfört två osanna fakturor utan moms och försett annan person med en missvisande momsrapport som legat till grund för företagets momsdeklaration för en viss redovisningsperiod. Det ska tilläggas att BiV AB ställt ut två fakturor till kund innehållande moms men att FN därefter låtit bokföra två osanna fakturor med samma totalbelopp men utan angivande av moms i BiV AB:s bokföring. Därmed kom momsbeloppet inte heller att ingå i den momsrapport som legat till grund för den aktuella redovisningsperioden. Skatteundandragandet uppgick till drygt 475 000 kr. Genom att bokföra de två osanna fakturorna uppkom fara för att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av moms allvarligt försvårats. Därutöver påstods att FN erhållit betalning med cirka 50 000 kr för sin medverkan samt att han vidtagit åtgärder för att dölja att pengarna härrörde från de ovan angivna brotten och för att främja FN:s möjligheter att tillgodogöra sig betalningen. Åtgärderna i denna del bestod av att FN tillsammans med annan upplåtit ett konto i Bulgarien dit medlen överförts för att sedan slussas vidare till NR AB:s konto och sedan vidare till hans eget privata konto. För att ge en skenbar förklaring till revisionsbyråns konto upprättades en osann faktura.

Tingsrättens dom

Tingsrätten meddelade sin dom den 2 februari 2022. FN dömdes för grovt skattebrott, försvårande av skattekontroll, grovt brott och penningtvättsbrott till fängelse i nio månader. FN meddelades såväl näringsförbud som rådgivningsförbud, båda under en tid av tre år att gälla omedelbart utan hinder av att domen inte vunnit laga kraft och han medgavs i båda avseendena viss tid för avveckling av näringsverksamheten. Vidare förverkades 50 000 kr som tidigare tagits i beslag.

Efter att ha konstaterat att de objektiva förutsättningarna för de åtalade gärningarna förelåg prövade tingsrätten frågan om FN:s ansvar för felaktigheterna i skatteredovisningen och bristande bokföring.

Tingsrätten ansåg det bevisat att FN stått för upplägget kring de dubbla fakturorna, att han bokfört de två felaktiga fakturorna och att han tagit fram en missvisande momsrapport som lagts till grund för skattedeklarationen för den aktuella redovisningsperioden. FN ansågs ha haft uppsåt i förhållande till att oriktiga uppgifter skulle lämnas i skattedeklarationen och att detta skulle leda till fara för skatteundandragande. När det gällde FN:s straffrättsliga ansvar för skattebrott konstaterade tingsrätten att de åtgärder han vidtagit gjort att gärningen kommit till stånd och att hans medverkan varit av så central betydelse att han skulle anses vara gärningsman beträffande grovt skattebrott.

Av särskilt intresse är tingsrättens bedömning av det s.k. försvårandebrottet. Efter att ha konstaterat att åtgärden att bokföra de två fakturorna utan moms, som utgjort underlag för bolagets momsredovisning, i sig inneburit ett försvårande av skattekontrollen, prövade tingsrätten FN:s ansvar för den gärningen. Med hänvisning till vad tingsrätten tidigare sagt om delaktighet och uppsåt konstaterades att FN deltagit på ett sådant kvalificerat sätt att han var att betrakta, och därmed skulle dömas, som gärningsman för försvårande av skattekontroll, grovt brott.



Slutligen ansåg tingsrätten att det förelåg förutsättningar för att döma honom för penningtvättsbrott.

Tingsrätten beslutade även om näringsförbud och rådgivningsförbud.

Hovrättens dom

Tingsrättens dom överklagades av såväl FN som åklagaren. FN yrkade att åtalet skulle ogillas i sin helhet och i andra hand att skattebrott och försvårande av skattebrott skulle bedömas som normalgradsbrott och under alla förhållanden att straffet skulle sättas ned. Därutöver yrkade FN att talan om näringsförbud och rådgivningsförbud skulle ogillas. Åklagaren yrkade att straffet skulle skärpas och att längden på såväl näringsförbud som rådgivningsförbud skulle förlängas.

Hovrätten beslutade i dom den 31 januari 2023 att ändra tingsrättens dom i sak endast på så sätt att FN dömdes för medhjälp till grovt skattebrott i stället för grovt skattebrott, i övrigt skedde endast en ändring vad avsåg lagrummet för penningtvättsbrottet. När det gällde det straffrättsliga ansvaret anförde hovrätten:

Hovrätten instämmer i tingsrättens bedömning att det är utrett att FN stått för brottsupplägget, bokfört de två felaktiga fakturorna och tagit fram en missvisande momsrapport som lagts till grund för skattedeklaration. Han har sålunda medverkat i skattebrottet. FN har emellertid inte gett in den oriktiga deklarationen. Det är alltså inte han som utfört det för skattebrottet centrala momentet att lämna oriktig uppgift. Det har heller inte framkommit att han har någon annan koppling till bolaget än att han skött bokföringen som redovisningskonsult och lämnat råd. Under sådana förhållanden anser hovrätten att FN ska dömas för medhjälp till skattebrott och inte som gärningsman.

När det gällde frågan om ansvar för försvårande av skattekontroll, grovt brott, instämde hovrätten i tingsrättens bedömning. FN dömdes således som gärningsman för det brottet.

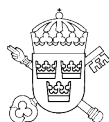
Den rättsliga regleringen och praxis

Gällande rätt

Enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) döms *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, till fängelse i högst två år.

Enligt 4 § nämnda lag döms om brottet enligt 2 § är att anse som grovt, för grovt skattebrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Enligt 23 kap. 4 § brottsbalken ska ansvar utdömas för viss gärning inte bara för den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd. Detta gäller även för straffbelagd gärning enligt annan lag eller författning om det är föreskrivet fängelse för brottet. Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.



"Den som" – doktrin och praxis

Straffbestämmelser i svensk rätt avgränsas vanligen genom att gärningsmannen anges med uttrycket "den som" följt av de rekvisit som kännetecknar det förfarande som görs brottsligt i respektive straffbestämmelse. Exempel på denna konstruktion återfinns bl.a. i 11 kap. 5 § brottsbalken (bokföringsbrott) och för brott i skattebrottslagen (t.ex. skattebrott och försvårande av skattekontroll). Gärningsmannaskapet är således inte begränsat till den skattskyldige eller företrädare för den skattskyldige, utan kretsen straffrättsligt ansvariga kan omfatta flera personer. Frågan om vem som kan göras ansvarig har behandlats i doktrinen.¹

Gärningsmannaskap

Lydelsen i 23 kap. 4 § brottsbalken innebär att den som medverkat till ett brott kan vara att anse som gärningsman. Det har överlämnats åt rättstillämpningen att avgöra om en medverkande handlat på ett sådant sätt att denne kan och bör anses som gärningsman.

Utgångspunkten är att det krävs att den medverkande deltagit i utförandet av den brottsliga gärningen, men annan medverkande kan bedömas som gärningsman där det ter sig naturligt.² I rättsfallet NJA 2006 s. 535 utvecklade Högsta domstolen detta med att den som på grund av sin ställning till brottet framstår som närmast att svara för en gärning kan dömas såsom gärningsman, även om denne inte deltagit i själva utförandet.

Vid ekonomisk brottslighet förekommer – på samma sätt som vid annan brottslighet – att flera gärningsmän agerar tillsammans för att utföra ett brott men där ingen av dem kan anses uppfylla samtliga brottsrekvisit i en straffbestämmelse. En fråga som uppkommer är därför hur man ska se på det straffrättsliga ansvaret när flera personer tillsammans medverkat i en brottslig verksamhet, t.ex. vid "härvor" av omfattande ekonomisk brottslighet där flera deltar i själva brottsupplägget och där var och en av de medverkande har sina olika roller och funktioner.³ Det som kännetecknar det *ordinära medgärningsmannaskapet* är att det inte finns någon person, som på egen hand uppfyller brottsrekvisiten som gärningsman, utan att flera personer har hjälpts åt med att utföra brottet. Var och en kan då straffas som medgärningsman under förutsättning att de inblandade haft en *gemensam avsikt* att möjliggöra och utföra den aktuella brottsligheten.⁴ För att avgöra vad det innebär att utföra ett brott – antingen självständigt eller gemensamt med andra – måste utgångspunkten tas i den beskrivning som framgår av den straffbestämmelse som prövas.⁵

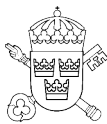
¹ Jfr SvJT 2012 s.765

² Uttalandet återges i NJA 2006 s. 535 men hämtas ursprungligen från NJA II 1948 s. 206, jfr s. 217.

³ Se t.ex. rättsfallssammanställningen i Ekobrottsmyndighetens Rapport – Brottslig verksamhet i oregistrerad associationsform och i en enskild näringsverksamhet med flera företrädare (jfr Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2017-05-23 i mål B 229-17 som handlar om införsel av olja.)

⁴ Wennberg, Suzanne, 'Tillsammans och i samförstånd – ett nytt begrepp för gärningsmannaskap', artikel presenterad vid det 36:e nordiska juristmötet i Helsingfors 15-17 augusti 2002, s. 631 (i fortsättningen Wennberg, 2002).

⁵ Svensson, Gärningsmannaskap och medgärningsmannaskap i svensk rätt, artikel i Nordisk Tidskrift for Kriminalvidenskab, 2016 s. 116.



Även om det inte i detalj går att utröna vad olika personer har gjort kan det vara möjligt att med tillräcklig säkerhet dra slutsatsen att de utfört den brottsliga gärningen *tillsammans* för att uppnå en effekt som i sammanhanget är brottslig. Utgångspunkten är dock att det krävs sådan bevisning på individnivå att man beträffande var och en av de inblandade kan konstatera att de medverkat i brottets utförande på ett sådant sätt att de kan betraktas som medgärningsmän.⁶

Medgärningsmannaskap är först och främst aktuellt i situationer där flera personer *tillsammans utför likartade handlingar* på ett sätt som medför att de gemensamt uppfyller brottsrekvisiten. Om var och en inte uppfyller brottsrekvisiten fullt ut men den *brottsliga effekten* orsakas av en av deltagarna eller av deltagarna *tillsammans* är samtliga deltagare att betrakta som medgärningsmän på den grunden att de gått samman och gemensamt utfört brottet.⁷ Medgärningsmannaskapet förutsätter således att de deltagande handlat i samråd eller åtminstone i ett (tyst) samförstånd.

Om deltagare i en brottslig gärning (eller brottslig verksamhet) samverkar på så sätt att de *utför olikartade handlingar* och därigenom *tillsammans* uppfyller brottsrekvisiten för ett brott kan deltagarna även i detta fall dömas som medgärningsmän. Ett brottsupplägg som innebär att flera deltagare har sina olika roller i brottets utförande medför att uttrycket ”den som” även får anses inrymma en tolkning som innebär ”de som tillsammans ...” utför det aktuella brottet.⁸ Det får till följd att kausaliteten bedöms utifrån *det gemensamma handlandet*. Viktigt att notera är här att det inte behöver styrkas vems eller vilkas av de deltagandes handlande som orsakat den brottsliga effekten⁹ men det krävs att de medverkande på ett individuellt plan befinner sig nära den aktuella brottsbeskrivningen. Däremot har det inte någon betydelse om någon har intagit en mer central roll i brottets förverkligande och varit mer aktiv än andra deltagare så länge de senare uppfyller kravet på att ha deltagit i brottets utförande. De inblandade behöver därför inte nödvändigtvis ha utfört likartade handlingar.¹⁰

Den typiske medgärningsmannen är en person, som ser brottet som ett gemensamt projekt som man tillsammans med övriga medlemmar i gruppen har att genomföra. Även om de inblandade delar upp sysslorna på så sätt att någon eller några utför vad som i strikt juridisk mening är själva brottet, medan någon annan i gruppen utför en mer eller mindre nödvändig handling som faller utanför brottsrekvisiten, kan samtliga betraktas som medgärningsmän.¹¹ Om var och en av dem har solidariserat sig med de övrigas handlande och gjort gemensam sak genom att ta på sig ett ansvar för att brottet skall komma till stånd är deltagandet att betrakta som gärningsmannaskap under förutsättning att deltagaren haft uppsåt i förhållande till brottet.

⁶ NJA 2002 s. 489 och 2006 s. 535.

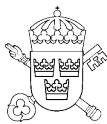
⁷ Wennberg, 2002 s. 616.

⁸ Ågren, Leijonhufvud, Wennberg. Straffansvar, Juno version 10 s. 158.

⁹ Brottsbalken, en kommentar till 23 kap. 4 § brottsbalken, Juno version 17, under rubriken Medgärningsmannaskap.

¹⁰ Ågren, Leijonhufvud, Wennberg. Straffansvar, Juno version 10 s. 158.

¹¹ Wennberg, Suzanne, ’Tillsammans och i samförstånd – ett nytt begrepp för gärningsmannaskap’, artikel presenterad vid det 36:e nordiska juristmötet i Helsingfors 15-17 augusti 2002, s. 631.



Om någon, som inte har deltagit i själva *brottets utförande* utan snarare främjat det, ändå får anses ha *haft en så aktiv roll* vid genomförandet av brottet att det är naturligt att denne betraktas som gärningsman, föreligger *utvidgat medgärningsmannaskap*.¹² Ett utvidgat medgärningsmannaskap innebär att ansvar kan drabba en *medverkande*, fastän denne i strikt mening inte själv uppfyllt förutsättningarna för ansvar enligt ett straffbud. Under vissa omständigheter kan alltså även en främjare av brottet anses som *medgärningsman* tillsammans med andra deltagare.

Denna tolkning av medverkansbestämmelsen i 23 kap. 4 § andra stycket brottsbalken har medfört att begreppet utvidgat medgärningsmannaskap kommit att användas i situationer där ett visst antal personer döms som gärningsmän trots att en eller flera av dem egentligen endast har främjat en gärning som har utförts av andra.¹³

Medgärningsmannaskapet utesluter dock inte att andra personer, som haft mer perifera roller, döms för sitt främjande av gärningen. De straffas i så fall som medhjälpare och inte som medgärningsmän. Begreppet främjande är vidsträckt. Enligt ett äldre förarbetsuttalande skulle det för ett främjande räcka med att handlandet "övat inflytande på händelseutvecklingen i brottsfrämjande riktning, vore det så än blott genom att styrka de andra i deras brottsliga beslut".¹⁴

De avgöranden som brukar lyftas fram för att åskådliggöra svårigheterna att rättsligt avgöra vars och ens medverkan i ett brottsligt handlande är bl.a. "Lindomefallet" i RH 1991:51, "Pinnstolsfallet" i NJA 1992 s. 474, och domen i den s.k. "Göteborgsbranden", Hovrätten för Västra Sverige, dom 2000-08-29 i mål B 2957-00. I de två senare avgörandena har domstolarna ansett att ansvaret kan grundas på att en medgärningsman måste ha varit införstådd med brottet där vissa gärningsmoment utförts av annan eller andra medgärningsmän.

Högsta domstolen har i några rättsfall prövat frågor hänförliga till det straffrättsliga ansvaret vid framförallt bokföringsbrott men det har huvudsakligen avsett frågan om medhjälpsgärningar, se NJA 1988 s. 383, NJA 1993 s. 687, NJA 2007 s. 929, NJA 2008 s. 697, NJA 2008 s. 1066 och NJA 2009 s. 3. Frågan om medgärningsmannaskap prövades inte i dessa mål och de bedöms inte tillföra något i sak i nu aktuellt mål.

I två rättsfall har Högsta domstolen uttalat sig i frågor som kan ha betydelse för prövningen av frågan om gärningsmannaskap.

NJA 2012 s. 826

I målet prövades bl.a. frågan om medhjälp till bokföringsbrott för en person som påstods ha främjat ett bokföringsbrott i ett aktiebolag genom vissa angivna åtgärder. Högsta domstolen ansåg inte att åtgärderna främjat bokföringsbrottet och personen i fråga frikändes. Frågan om gärningsmannaskap prövades inte men i domen lämnar Högsta

¹² se Wennberg, 2002 s. 617 och Asp m.fl., Kriminalrättens grunder, andra upplagan, s. 446 samt Brottsbalken, en kommentar till 23 kap. 4 § brottsbalken, Juno version 17 under rubriken Medgärningsmannaskap

¹³ Svensson, Gärningsmannaskap och medgärningsmannaskap i svensk rätt, 2016 s. 122

¹⁴ NJA 2012 s. 826 som hänvisar till SOU 1944:69 s. 91



domstolen en tämligen utförlig redogörelse för regelverket runt medverkan till brott och man konstaterar att även den som är gärningsman eller medgärningsman är att betrakta som medverkande enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (p. 13) även om målet i det följande kom att handla om medhjälpsansvar och inte medgärningsmannaskap.

NJA 2017 s. 690 (Kompanjonens ansvar)

Målet gällde primärt det straffrättsliga ansvaret för en styrelsesuppleant och om denne var att anse som faktisk företrädare i bolaget och därmed hade ett straffrättsligt företagaransvar för bristerna i bokföringen. Högsta domstolen uttalade att eftersom den tilltalade aldrig trätt in i funktionen som styrelseledamot hade denne som styrelsesuppleant inte något formellt ansvar i bolaget. De angivna förhållandena – att styrelsesuppleanten svarade för bolagets dagliga verksamhet, uppbar samma lön och var firmatecknare – kunde i sig inte medföra att denne skulle ses som en faktisk företrädare. Då det inte framkommit några uppgifter eller omständigheter som talade för att styrelsesuppleanten utövat ett bestämmande inflytande i bolaget ansåg Högsta domstolen att straffrättsligt ansvar inte kunde utkrävas. Mot denna bakgrund ändrade Högsta domstolen hovrättens fällande dom. Avgörandet tar i första hand sikte på garantansvaret vid underlåtenhetsbrott och inte på frågan om gärningsmannaskap vid ett aktivt brott och har därför inte direkt relevans för det nu aktuella målet.

Ekobrottsmyndighetens bedömning

Den brottsliga gärning som konstituerar ett aktivt skattebrott innefattar att lämna oriktig uppgift till Skatteverket. Det är alltså ingivandet av den felaktiga skattedeklarationen som fullbordar brottet. I nu aktuellt fall är det en annan person än FN som lämnat in deklARATIONEN till Skatteverket.

Det primära straffrättsliga ansvaret för oriktiga uppgifter som lämnats för en verksamhet – som i det här fallet, ett aktiebolag – åvilar en formell eller faktisk företrädare, eller båda. FN innehar inte en sådan ställning. Såvitt framkommit har han inte heller haft ett ägarintresse eller något annat intresse i bolaget, än att han anlitas av bolaget för att upprätta bolagets bokföring och ta fram underlag för bolagets skatteredovisning.

En kärnfråga i målet är om även annan än den formelle eller faktiske företrädaren, här alltså FN, kan åläggas ett straffrättsligt ansvar som gärningsman för ett skattebrott. Ekobrottsmyndighetens uppfattning är att så är fallet mot bakgrund av vad som ovan redogjorts för avseende praxis och uttalanden i doktrinen.

Bedömningen av målet i Högsta domstolen bör ta sin utgångspunkt i de omständigheter som hovrätten funnit styrka, nämligen att de objektiva och subjektiva förutsättningarna för att fälla FN till ansvar för delaktighet i gärningarna – som innefattar grovt skattebrott och försvärande av skattekontroll, grovt brott, samt penningtvättsbrott – föreligger.

När det gäller bedömningen av FN:s medverkan i det grova skattebrottet behöver den, som domstolarna och åklagaren påpekat, göras utifrån att:

- a) han har stått för upplägget med de dubbla fakturorna med mera
- b) han har bokfört de två fakturorna som har varit felaktiga



- c) han har tagit fram en missvisande momsrapport som lagts till grund för skattedeklarationen och
- d) han har haft uppsåt i förhållande till att oriktig uppgift skulle komma att lämnas till Skatteverket

Därtill ska läggas att FN fått ersättning med cirka 50 000 kr för sina åtgärder.

Som både tingsrätten och åklagaren betonat har FN haft en central roll vid brottets genomförande. De åtgärder FN vidtagit har varit centrala och helt nödvändiga och avgörande för att brottet skulle kunna genomföras. Hans åtgärder har utgjort flera av de led som möjliggjorde att en oriktig skattedeklaration till slut kunde lämnas till Skatteverket. Den resterande och avslutande delen av brottet, ifyllande av uppgifterna i själva deklARATIONEN utifrån den felaktiga momsrapporten och insändandet av den felaktiga skattedeklarationen till Skatteverket, kan ses som mer av administrativ karaktär. FN:s åtgärder har alltså varit nödvändiga förutsättningar för brottets fullbordan.

Man kan också formulera det som att de två medgärningsmännen haft olika roller och att FN haft en så aktiv roll vid genomförandet av brottet att det är naturligt att han betraktas som gärningsman inom ramen för ett utvidgat medgärningsmannaskap. Det sagda innebär att ett ansvar som gärningsman bör anses åvila FN utifrån hans medverkan fastän han i strikt mening inte själv uppfyllt samtliga led och åtgärder, som tillsammans byggt förutsättningarna för ansvar enligt det aktuella straffbudet, eftersom han inte är formellt ansvarig för skatteredovisningen i bolaget. Det finns, som redovisats ovan, stöd i doktrinen för att bedöma den nu aktuella situationen som ett utvidgat gärningsmannaskap.

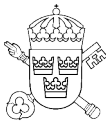
Vid en samlad bedömning anser Ekobrottsmyndigheten att det mot bakgrund av FN:s centrala medverkan i skattebrottet föreligger skäl att ändra hovrättens dom och döma FN som gärningsman för grovt skattebrott. Ett ansvar för medhjälp till visst brott tar, enligt Ekobrottsmyndighetens uppfattning, mer sikte på samverkande åtgärder av mer perifert slag, vilket inte varit fallet med FN:s olika åtgärder i detta mål.

Det kan tilläggas att FN:s delaktighet i brottet även understryks av de efterföljande åtgärder han vidtagit, genom ett konstruerat upplägg med att slussa en betalning till sig själv i flera led i syfte att dölja betalningen, ett agerande som grundat ansvar även för penningtvättsbrott (under åtalpunkten 3).

Prövningstillstånd

Enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 p. rättegångsbalken får prövningstillstånd meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen, så kallad prejudikatdispens. För att bevilja prövning enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar.

Frågan om var gränsen för gärningsmannaskap går vid ekonomiska brott såsom bokföringsbrott och skattebrott är oklar. Några rättsfall från Högsta domstolen som ger tydlig ledning på detta område har inte kunnat identifieras. Det är av stor betydelse för den



enskilde och för de rättsvårdande myndigheterna att det klarläggs hur bedömningen ska göras så att tillämpningen blir likformig.

Frågan om straffansvaret vid ekobrott i företag är dessutom en prioriterad prejudikatfråga enligt vad Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten gemensamt årligen listar som prioriterade rättsliga områden.

Ekobrottsmyndigheten anser mot denna bakgrund att det finns skäl att meddela prövningstillstånd i målet då det finns behov av vägledande uttalanden angående var gränsen mellan gärningsmannaskap och medhjälp till brott går vid skattebrottslighet.

Rättsfrågan i målet är renodlad och tydligt avgränsad. Ekobrottsmyndigheten bedömer att målet är väl lämpat för en prövning i Högsta domstolen.

Detta yttrande har beslutats av vice överåklagare Per Hedman. Kansliåklagare Mikaela Stranne har varit föredragande.

Per Hedman

Mikaela Stranne

Kopia

Chefsåklagaren Henric Fagher
Reg. Andra ekobrottskammaren i Göteborg
Reg. Avdelningschefernas kansli