



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 Stockholm

Överklagande av en hovrättsdom – grovt bokföringsbrott, m.m.

Klagande

Riksåklagaren
Box 5553
114 85 Stockholm

Motparter (3)

1.VG

Ombud och offentlig försvarare: advokaten EL

2.OG

Ombud och offentlig försvarare: advokaten ML

3.LKG

Ombud och offentlig försvarare: advokaten HS

Överklagade avgörandet

Göta hovrätts dom den 1 december 2021 i mål B 1427-20

Yrkande

Jag yrkar att VG, OG och LKG ska dömas även för grovt bokföringsbrott enligt följande (justerade) gärningsbeskrivning.

VG, OG och LKG har under åren 2017-2018 tillsammans och i samförstånd bedrivit bokföringspliktig näringsverksamhet i Norrköping och i Lund under beteckningen HP-hjälpen.

VG, OG och LKG har varit ansvariga för att bokföringskyldigheten uppfyllts.

Rörelsens räkenskapsår löper 1 januari till och med 31 december.

VG, OG och LKG har tillsammans och i samförstånd uppsåtligt eller, i andra hand, av oaktsamhet, åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att inte upprätta bokföring och genom att inte bevara räkenskapsinformation enligt följande.

Räkenskapsår 2017:

Intäkter om i vart fall ca 6 330 000 kronor samt därå belöpande utgående moms om ca 1 580 000 kronor har inte bokförts.

Inköpskostnader om ca 162 000 kronor samt därå belöpande ingående moms om ca 40 000 kronor har inte bokförts.

Lönekostnader om ca 289 000 kronor har inte bokförts varav ca 220 000 kronor avseende utbetald bruttolön och ca 69 000 kronor avseende arbetsgivaravgift.

Kontanta in- och utbetalningar har inte bokförts senast påföljande arbetsdag. Räkenskapsinformation har inte bevarats.

Räkenskapsår 2018:

Intäkter om i vart fall ca 505 000 kronor samt därå belöpande utgående moms om ca 126 000 kronor har inte bokförts.

Kontanta inbetalningar om tillhoppa i vart fall 632 000 kr har inte bokförts senast påföljande arbetsdag.

Räkenskapsinformation har inte bevarats.

Till följd härav har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning i huvudsak inte kunnat bedömas med ledning av bokföringen för något av de aktuella räkenskapsåren.

Brotten är grova då åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och då gärningen annars varit av särskilt farlig art (skatteundandragande syfte och systemhotande då verksamheten bestått i att tillhandahålla en tjänst som möjliggjort fusk vid det nationella högskoleprovet).

Påföljderna ska som en följd härav för var och en bestämmas till längre fängelsestraff än de som hovrätten bestämt.

OG och LKG ska meddelas näringsförbud under fyra år och sex månader räknat från dagen för tingsrättens dom.

Frågan i målet

Det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen klargör hur det straffrättsliga ansvaret avseende bokföringsskyldighet ska fastställas när flera personer samverkar runt en bokföringspliktig näringsverksamhet.

Prövningstillstånd bör, med utgångspunkt i vad domstolarna funnit utrett angående de faktiska omständigheterna kring gärningarna, meddelas i fråga om

det i Högsta domstolen justerade åtalet för grovt bokföringsbrott, näringsförbud och påföljd.

Bakgrund

Målet har sin grund i en verksamhet som startades i vart fall år 2016 och som gick ut på att erbjuda allmänheten att mot betalning erhålla tillgång till s.k. fuskutrustning och de rätta provsvaren vid det nationella högskoleprovet som anordnas två gånger per år, en gång på våren och en gång på hösten. Kostnaden för fuskutrustning och de rätta provsvaren har varierat över tid och har berott på vilket resultat man önskat på provet. Kostnaden har legat på i storleksordningen 60 000 – 180 000 kr per person, vilket betalats kontant. Verksamheten, som över tid omsatt mångmiljonbelopp, växte successivt i omfattning fram till vårprovet 2018 då verksamheten avbröts av Ekobrottsmyndigheten i samband med ett tillslag mitt under pågående prov.

Den 26 oktober 2018 väcktes åtal mot bl.a. VG, OG och LKG för bl.a. medhjälp till osann försäkran, bokföringsbrott och skattebrott, som samtliga var att betrakta som grova brott. Det gjordes gällande att de tre tillsammans och i samförstånd alternativt var för sig bedrivit bokföringspliktig och skattepliktig näringsverksamhet och att såväl bokföringsskyldigheten som skattskyldigheten åsidosatts.

Domstolarna

Tingsrätten

Tingsrätten dömde VG, OG och LKG för medhjälp till osann försäkran, grovt brott (vid 73 tillfällen) och därtill även för de ekonomiska brotten.

VG dömdes för bokföringsbrott under räkenskapsåren 2016-2018 varav 2016-2017 rubricerades som grovt bokföringsbrott. Han dömdes även för skattebrott avseende ej redovisad mervärdesskatt för åren 2016-2017 och inkomstskatt (inkomst av näringsverksamhet) avseende inkomståren 2016-2017. De två sistnämnda brotten rubricerades som grovt skattebrott. Utöver detta dömdes han även för bl.a. penningtvättsbrott. VG meddelades näringsförbud för en tid av fyra år och sex månader räknat från dagen för tingsrättens dom. Påföljden bestämdes till fängelse i tre år och sex månader.

OG dömdes för bokföringsbrott under räkenskapsåren 2017-2018 varav 2017 rubricerades som grovt bokföringsbrott. Han dömdes även för skattebrott vad avsåg ej redovisad mervärdesskatt för år 2017 och inkomstskatt (inkomst av näringsverksamhet) avseende inkomståret 2017. Det sistnämnda brottet rubricerades som grovt skattebrott. Utöver detta dömdes han för penningtvättsbrott. OG meddelades näringsförbud för en tid av fyra år och sex månader räknat från dagen för tingsrättens dom. Påföljden bestämdes till fängelse i två år och sex månader.

LKG dömdes för bokföringsbrott under räkenskapsåren 2017-2018 varav 2017 rubricerades som grovt bokföringsbrott. Han dömdes även för skattebrott vad avsåg ej redovisad mervärdesskatt för år 2017 och inkomstskatt (inkomst av näringsverksamhet) avseende inkomståret 2017. Det sistnämnda brottet rubricerades som grovt skattebrott. LKG meddelades näringsförbud för en tid av fyra år och sex månader räknat från dagen för tingsrättens dom. Påföljden bestämdes till fängelse i två år.

Tingsrätten konstaterade (s. 200 ff. i tingsrättens dom) att verksamheten bedrivits från år 2016 och att VG då haft en klart framträdande roll samt att OG och LKG, vid sidan av VG, under åren 2017-2018 utfört uppgifter i verksamheten utifrån en rollfördelning och där de tre delat på verksamhetens resultat utifrån en särskild fördelningsmodell. Tingsrätten konstaterade att de tre drivit verksamheten tillsammans under åren 2017-2018 men att det inte funnits någon skyldighet för dem att ha en gemensam bokföring utan att var och en haft en skyldighet att bokföra för sin del av verksamheten. Tingsrätten kom fram till att VG ensam skulle svara för brister vad avser bokföring år 2016 samt att alla tre skulle svara för 1/3 vardera för åren 2017-2018. Tingsrätten utgick i sina domskäl, som det får förstås, från att verksamheten bedrivits inom ramen för ett enkelt bolag.

Hovrätten

Tingsrättens dom överklagades av VG, OG och LKG samt av åklagarsidan i de delar som tingsrätten ogillat åtalet (med undantag för vissa brott som här saknar betydelse). Åklagarna gjorde gällande att VG, OG och LKG skulle ådömas ett gemensamt ansvar för bristande bokföring och skatteredovisning och yrkande därtill straffskärpning för alla tre. Beträffande LKG justerades åtalet för grovt skattebrott avseende inkomstskatt (åtalspunkt 2 gärning E) så att det i andra hand gjordes gällande att han lämnat oriktig uppgift vad avsåg inkomst av tjänst.

Hovrätten fann det inte visat att de tre ingått avtal om att bedriva verksamheten inom ramen för ett enkelt bolag. Hovrätten ansåg det inte heller visat att OG och LKG skulle ses som självständiga näringsidkare. Hovrätten konstaterade att VG varit den som bedrivit verksamheten under åren 2016-2018, men att han skulle svara endast för en tredjedel av denna.

Beträffande VG fastställde hovrätten tingsrättens dom vad avsåg bokföringsbrott och skattebrott liksom påföljd och näringsförbud.

Beträffande OG och LKG ogillades åtalen för bokföringsbrott och skattebrott, utom såvitt avsåg inkomstskatt för LKG där han dömdes för grovt skattebrott bestående i att han lämnat oriktig uppgift gällande inkomst av tjänst. Yrkandena om näringsförbud ogillades.

Påföljden för OG bestämdes till fängelse i ett år och två månader.

Påföljden för LKG bestämdes till fängelse i ett år och fyra månader.

Grunderna för min inställning

För bokföringsbrott döms *den som uppsåtligen* eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Straffet är fängelse i högst två år (11 kap. 5 § första stycket brottsbalken).

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen om brottet är grovt ska särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art (11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken).

”Den som”

Det är att notera att bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken om bokföringsbrott avser ”den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen”. Det står inte att vederbörande åsidosätter *sin* bokföringsskyldighet. (Brottsbalken, en kommentar till 11 kap. 5 § brottsbalken, Juno version 17, under rubriken Vem kan bli ansvarig för bokföringsbrott?)

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. Detsamma gäller för brott i skattebrottslagen. Gärningsmannaskapet är således inte begränsat till den bokföringsskyldige utan kretsen straffrättsligt ansvariga kan omfatta flera personer. Frågan om vem som kan göras ansvarig har behandlats i bl.a. en artikel av Henric Fagher, som numera är chefsåklagare och kammarchef vid Ekobrottsmyndigheten (se SvJT 2012 s.765).

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 (eller 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 (NJA II 1948 s. 217). 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 agerat 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.¹

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. (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.)

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

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. Medgärningsmannaskapet förutsätter således att de deltagande handlat i samråd

¹ 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.)

eller åtminstone i ett (tyst) samförstånd. (Ågren, Leijonhufvud, Wennberg. Straffansvar, Juno version 10 s. 158).

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 (Ågren, Leijonhufvud, Wennberg. Straffansvar, Juno version 10 s. 158). 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 effekten 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.

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. 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. (Wennberg, 2002, s. 631.)

Det är således inte en förutsättning för att kunna dömas som gärningsman vid ekonomisk brottslighet att man är att betrakta som företrädare för verksamheten, varken formell eller faktisk sådan. Jämför NJA 2017 s. 690.

Några rättsfall där frågan om det straffrättsliga ansvaret prövats i den situation som nu är i fråga

I Ekobrottsmyndighetens rapport ”Brottslig verksamhet i oregistrerad associationsform och i en enskild näringsverksamhet med flera företrädare” från april 2021 redovisas en genomgång av tingsrätts- och hovrättsavgöranden där frågan om det straffrättsliga ansvaret i liknande situationer som nu är i fråga varit uppe till prövning. Bland dessa kan särskilt lyftas fram följande:

Malmö tingsrätts dom 2011-07-04 i mål B 962-11 och Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2014-06-03 i mål B 2244-11

[Handel med ”naturprodukter” på nätet]

AL och TS bedrev under perioden december 2008 - februari 2011 internethandel med naturprodukter. Deras respektive arbetsinsats var nödvändig för att verksamheten skulle kunna bedrivas. De åtalades för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott (moms) då verksamheten var helt oregistrerad och då vare sig bokföring upprättats eller moms redovisats till Skatteverket. I åtalet gjordes gällande att de tillsammans och i samförstånd åsidosatt rörelsens bokföringsskyldighet och skattskyldigheten avseende moms. I andra hand gjordes gällande medhjälp till brott avseende AL.

Malmö tingsrätt konstaterade att de tillsammans och i samförstånd bedrivit den aktuella verksamheten och de dömdes för grovt bokföringsbrott och för grovt skattebrott med ett gemensamt ansvar för all bokföring och all undandragen skatt.

Hovrätten konstaterade att AL och TS tillsammans skött alla uppgifter i näringsverksamheten och att var och en av dem haft omfattande och avgörande uppgifter samt att de bedrivit verksamheten tillsammans. Hovrätten dömde båda två i enlighet med åtalet, d.v.s. de dömdes båda för att ha åsidosatt näringsverksamhetens bokföringsskyldighet och redovisning av moms.

Göteborgs tingsrätts dom 2018-04-03 i mål B 14766-16 samt Hovrätten för Västra Sveriges dom 2018-10-23 i mål B 2579-18

[Illegal tobakstillverkning och försäljning]

Målet gällde illegal tillverkning av skattepliktig röktaobak. HM och SM åtalades för bl.a. grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott under påstående om att de tillsammans och i samförstånd bedrivit bokföringspliktig och skattepliktig näringsverksamhet och därvid underlåtit att inge särskilda skattedeklarationer för tobaksskatt och upprätta bokföring. I andra hand gjordes gällande att de främjat gärningarna genom att vidta vissa i åtalet angivna åtgärder. I åtalet gjordes gällande att det var fråga om åsidosättanden i ett gemensamt brottsupplägg.

Göteborgs tingsrätt dömde båda två för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott. I ansvarsdelen konstaterade tingsrätten att HM och SM tillsammans och i samförstånd tillverkat röktaobak för försäljning och att de då ådragit sig skattskyldighet och redovisningsskyldighet i enlighet med åklagarens påstående.

Hovrätten fastställde tingsrätts dom i ansvarsdelen. I sina domskäl konstaterar hovrätten – beträffande nu aktuell fråga – att HM och SM under en viss angiven tid tillsammans och i samförstånd yrkesmässigt tillverkat eller låtit tillverka skattepliktig röktaobak för försäljning samt att de underlåtit att lämna in skattedeklarationer avseende punktskatt under brottstiden. När det gäller bokföringsskyldigheten konstaterade hovrätten att HM och SM under viss angiven tid drivit näringsverksamheten tillsammans vilket medfört att de båda är bokföringsskyldiga för densamma.

Örebro tingsrätts dom 2016-07-15 i mål B 361-16 och Göta hovrätts dom 2017-03-30 i mål B 2103-16

[Internethandel med icke narkotikaklassade droger]

Målet gällde internethandel med icke narkotikaklassade droger bl.a. under åren 2012-2013. Efter 2013 bedrevs verksamheten i ett aktiebolag. Åtal väcktes mot JL och MC avseende bl.a. grovt bokföringsbrott under åren 2012-2013 under påstående om att de tillsammans och i samförstånd alternativt var för sig bedrivit bokföringspliktig näringsverksamhet där bokföringsskyldigheten helt åsidosatts. I andra hand gjordes gällande att MC gjort sig

skyldig till medhjälp till grovt bokföringsbrott då han köpt in de aktuella varorna, förpackat och skickat preparat till ett stort antal kunder och genom att förse JL med preparat ägnade till försäljning.

Örebro tingsrätt dömde JL och MC som medgärningsmän för den åsidosatta bokföringsskyldigheten under åren 2012-2013 då det var visat att de båda haft ett bestämmande inflytande över verksamheten och tillsammans beslutat om vad som skulle hända i verksamheten.

Tingsrättens dom överklagades bara av MC som i hovrätten gjorde gällande att hans del skulle ses som en egen näringsverksamhet och där han erkände att han inte upprättat bokföring. Hovrätten ansåg inte att MC:s invändningar motbevisats och att åklagaren inte lyckats bevisa att JL och MC bedrivit verksamheten tillsammans. MC dömdes för bokföringsbrott av normalgraden för den egna näringsverksamhet som hovrätten ansåg att han bedrivit.

Malmö tingsrätts dom 2017-01-13 i mål B 3657-16 samt Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2017-05-23 i mål B 229-17

[Dieseloljemålet]

Målet handlade om införsel av olja. Enligt åklagarna hade oljan tagits emot av ett enkelt bolag där fyra personer var bolagsmän. I andra hand gjorde åklagarna gällande att oljan tagits emot av något eller några av sex aktiebolag där de fyra tilltalade var företrädare. Det förekom fler alternativyrkanden.

Tingsrätten prövade frågan om brotten hade begåtts i ett enkelt bolag med fyra bolagsmän men ansåg att konstellationen mellan huvudmännen inte var att bedöma som enkelt bolag eftersom bolagsmännen i så fall måste ha givit ”uttryck för sin avsikt att gemensamt utöva verksamhet i det enkla bolaget”. Någon sådan avsikt kunde inte visas då det inte förekommit omfattande kontakter de tilltalade sinsemellan. Tingsrätten utgick därför från att det var de olika aktiebolagen som var mottagare av oljan och det straffrättsliga ansvaret för skattebrotten skulle därmed kopplas till aktiebolagen. Även bokföringsskyldigheten som påstods beträffande det enkla bolaget underkändes eftersom det inte var fråga om något enkelt bolag samt därtill att bokföringslagen inte uppställer något krav på en gemensam bokföring för näringsverksamhet som bedrivs i ett enkelt bolag.

Hovrättens delade tingsrättens bedömning i dessa delar.

Efter det att Ekobrottsmyndighetens rapport publicerats har Svea hovrätt meddelat en dom som också är av intresse i sammanhanget:

Stockholms tingsrätts dom 2021-03-31 i mål B 16887-20 samt Svea hovrätts dom 2021-07-05 i mål B 4055-21

[Markanläggningsarbeten i flera företag]

Målet gällde en omfattande näringsverksamhet som erbjöd företrädesvis markanläggningsarbeten till privatpersoner och bostadsrättsföreningar. Verksamheten, som under åren 2018-2020 omsatte ca 50 miljoner kronor, bedrevs av ett antal personer varav merparten var irländska medborgare och därtill syskon. Verksamheten bedrevs under flera bolag och enskilda firmors namn men även i helt oregistrerad form. Bokföringsskyldighet och skatteredovisning åsidosattes helt utom såvitt avsåg en liten del i ett aktiebolag.

Fakturor utställdes i olika företags namn, olika organisationsnummer och kontonummer angavs. Betalningarna från kunderna styrdes in på vissa av gärningsmännens konton. Pengarna slussades sedan vidare mellan olika konton, en viss del togs ut i kontanter och användes till att betala svart arbetskraft och andra medel skickades utomlands. Det gjordes gällande att användande av olika företagsnamn och konton skett enligt en gemensam brottsplan i syfte att försvåra upptäckt och beskattning.

Domstolarna ansåg att det var fråga om en enda verksamhet. Såväl tingsrätten som hovrätten såg igenom de olika associationsformerna och ansåg att det bedrivits en gemensam näringsverksamhet av flera fysiska personer för vilken de hade ett gemensamt straffrättsligt ansvar både vad avsåg bokföring och bristande redovisning av mervärdesskatt. Trots att det inte var fråga om någon juridisk person ansåg hovrätten att regelverket runt företagaransvar kan tillämpas på de enskilda individerna. Merparten av gärningsmännen bedömdes vara faktiska företrädare för den gemensamt bedrivna verksamheten och de dömdes som medgärningsmän för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. En person, som bidragit med att utställa fakturor i olika företags namn, dömdes för medhjälp till grovt skattebrott.

Min bedömning

I enlighet med vad domstolarna funnit utrett har det, såvitt nu är ifråga, under åren 2017 och 2018 bedrivits verksamhet under beteckningen HP-hjälpen. Det är därvid utrett att verksamheten bedrivits yrkesmässigt, omsatt stora belopp och genererat stora vinster. Det kan således inte råda någon tvekan om verksamheten som sådan varit en bokföringspliktig näringsverksamhet. Det förhållandet att verksamheten varit olaglig föranleder inte någon annan bedömning (se NJA 2015 s. 811 och NJA 2021 s. 99).

Som domstolarna funnit utrett är det också klarlagt att bokföringsskyldigheten åsidosatts i enlighet med vad som anges i åtalet under respektive räkenskapsår.

Verksamheten har inte bedrivits inom ramen för något aktiebolag eller en annan registrerad juridisk person. Inte heller har någon av de tre tilltalade haft en enskild näringsverksamhet registrerad. Kategoriseringen av i vilken form verksamheten bedrivits kan dock inte vara avgörande för det straffrättsliga ansvaret. Ramen för prövningen av vem som kan göras ansvarig står i stället att finna dels i det relevanta straffbudet, dels i 23 kap. 4 § brottsbalken.

I 11 kap. 5 § brottsbalken stadgas att *den som* åsidosätter bokföringsskyldigheten ska dömas för bokföringsbrott. Skrivningen öppnar upp för att fler än en person kan göras straffrättsligt ansvarig för sådana brister. Regleringen i 23 kap. 4 § brottsbalken innebär att flera personer kan dömas såsom medgärningsmän. Som framgått i redovisningen ovan krävs att de påstådda medgärningsmännen begått antingen likartade eller olika gärningar i verksamheten och att den *brottsliga effekten* orsakas av en av deltagarna eller av deltagarna tillsammans. Samtliga deltagare är då att betrakta som medgärningsmän på den grunden att de gått samman och gemensamt utfört brottet. Medgärningsmannskapet förutsätter således att de deltagande handlat i samråd eller åtminstone i ett (tyst) samförstånd.

Detta synsätt torde göra sig särskilt gällande i en verksamhet där en uppdelning av affärshändelserna på respektive medverkande gärningsman endast svårligen låter sig göras. Det vore närmast stötande om en oregistrerad och ljusskygg näringsverksamhet skulle komma att behandlas mer fördelaktigt än t.ex. ett aktiebolag vid underlåtenhet att bokföra verksamhetens affärshändelser. Jämför här också Svea hovrätts dom den 5 juli 2021 i mål B 4055-21 s. 12 om vad som där anförs om att när det bedrivits yrkesmässig näringsverksamhet gemensamt av flera fysiska personer och det kunnat konstateras att det varit fråga om en enda verksamhet.

Av utredningen framgår, vilket såväl tingsrätten som hovrätten konstaterat, att VGs roll i HP-hjälpens verksamhet varit central. Det kan således inte råda någon tvekan om att han har ett straffrättsligt ansvar för den bristande bokföringen, vilket dock inte utesluter att fler personer kan vara ansvariga för den bristande bokföringen såsom varande medgärningsmän till honom.

Frågan om hur OGs och LKG deltagande i verksamheten ska bedömas tar sin utgångspunkt i vad domstolarna funnit styrkt om deras medverkan. Av s. 117-122 i tingsrättens dom, samt av de utsagor från tilltalade och vittnen som föreligger i målet, framgår att även de båda haft en viktig och central roll i brottsligheten. Detta framgår även av s 44 i hovrättens dom. Även om det på s. 45 i hovrättens dom anges att deras roller i verksamheten i vissa delar är osäker, är det enligt min uppfattning tillräckligt klarlagt att alla tre samverkat kring ett brottsligt upplägg med konsekvensen att de ska dömas som medgärningsmän i den gemensamt bedrivna verksamheten, oavsett hur denna klassificeras associationsrättsligt. Även OG och LKG har alltså haft centrala roller i verksamheten där arbetsuppgifterna fördelats mellan de tre och där var och ens arbetsinsats varit nödvändig för att brottsplanen kunnat genomföras. Utredningen – inte minst de anträffade excelfilerna – visar att alla tre haft ett gemensamt ekonomiskt intresse och att de fördelat verksamhetens överskott mellan sig enligt en bestämd fördelningsmodell.

Mot bakgrund av vad som framkommit om de inblandades ageranden och hur verksamheten bedrivits är det uppenbart att den brottsliga effekten orsakats av att VG, OG och LKG agerat tillsammans och i vart fall enligt en tyst överenskommelse.

I likhet med hovrättens resonemang i det ovan refererade avgörandet från Svea hovrätt i mål B 4055-21, kan här konstateras att den aktuella verksamheten bedrivits av flera fysiska personer och att det varit fråga om en enda verksamhet. Ingen av de tre ska anses ha deltagit i mindre mån vilket särskilt belyses av hur verksamhetens överskott fördelats. Således föreligger förutsättningar att utdöma ett gemensamt straffrättsligt ansvar för dem alla tre såsom medgärningsmän.

Som tingsrätten kommit fram till har alla tre i vart fall likgiltighetsuppsåt i förhållande till att bokföringsplikten åsidosatts.

Brotten är grova då åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp, gärningarna ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och då gärningen annars varit av särskilt farlig art (skatteundandragande syfte och systemhotande då verksamheten bestått i att tillhandahålla en tjänst som möjliggjort fusk vid det nationella högskoleprovet).

Påföljderna ska som en följd av att de alla tre ska dömas för grova bokföringsbrott avseende räkenskapsåren 2017 och 2018 för var och en bestämmas till längre fängelsestraff än de som hovrätten bestämt.

OG och LKG ska till följd av att de döms för grova bokföringsbrott meddelas näringsförbud under fyra år och 6 månader räknat från dagen för tingsrättens dom.

Prövningstillstånd

Enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken får prövningstillstånd meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen (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.

Ekobrottsmyndigheten har i en framställning till riksåklagaren om att domen bör överklagas till Högsta domstolen anfört bl.a. följande.

Frågan om hur det straffrättsliga ansvaret ska fastställas när flera personer samverkar runt ett brottsligt upplägg utan att någon av de vanliga associationsformerna används är oklar. Några rättsfall som ger tydlig ledning på detta område har inte kunnat identifieras och det kan konstateras att hovrätterna dömer olika i saken. Det föreligger alltså ett behov av vägledande uttalanden i frågan.

Till ledning för vilka rättsliga områden som från åklagarsynpunkt bör prioriteras i Högsta domstolen har Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten gemensamt listat ett antal aktuella prejudikatfrågor. En av de frågorna avser ekobrott i företag och särskilt hur man ska kunna avgränsa kretsen av de personer som kan drabbas av straffansvaret för företagets bokföringsskyldighet eller redovisningsskyldighet.

Ekobrottsmyndigheten anser mot denna bakgrund att det finns skäl att meddela partiellt prövningstillstånd i målet då det finns behov av vägledande uttalanden angående hur det straffrättsliga ansvaret ska bestämmas i en situation som nu föreligger.

Rättsfrågorna i målet är renodlade och tydligt avgränsade till att avse ansvaret vid en gemensamt bedriven näringsverksamhet där brister

föreligger beträffande bokföring och redovisning. Ekobrottsmyndigheten bedömer att målet är väl lämpat för en prövning i Högsta domstolen, särskilt beträffande den del som rör de grova bokföringsbrotten. Partiellt prövningstillstånd bör alltså begäras för att begränsa prövningen i Högsta domstolen.

Jag instämmer i Ekobrottsmyndighetens uppfattning och anser lika med dem att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar mitt överklagande.

Bevisning m.m.

Om prövningstillstånd meddelas på sätt jag föreslagit åberopar jag preliminärt följande bevisning.

- Hos LKG anträffade excelfiler (se förundersökningsprotokollets bilaga A sid 576, 599 och 681-684) till styrkande av att VG, OG och LKG tillsammans och i samförstånd bedrivit den aktuella näringsverksamheten och att de därmed har ett gemensamt straffrättsligt ansvar för den underlåtenhet som konstaterats vad avser bokföringsskyldigheten.

Det är då också min preliminära uppfattning att målet kan avgöras på handlingarna.

Jag ber dock att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning i det fall prövningstillstånd skulle komma att meddelas.

Katarina Johansson Welin

My Hedström

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Överåklagarens kansli (EBM2021-888)

Ekobrottsmyndigheten, Ekobrottskammaren i Linköping (EB-1198-18)

Chefsåklagaren Eva-Lena Wessman

Vice chefsåklagaren Gunilla Arph-Malmberg