



Högsta domstolen  
Box 2066  
103 12 STOCKHOLM

## J ./ riksåklagaren angående grovt bokföringsbrott m.m.

*(Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2015-11-26 i mål B 2113-15)*

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska komma in med svarsskrivelse i målet. Jag vill anföra följande.

Jag har inhämtat yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Yttrandet bifogas (exklusive de bilagda domarna).

### Inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom. Enligt min mening bör det övervägas att meddela ett partiellt prövningstillstånd i målet.

### Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten har i sitt yttrande redogjort för åtalet, underrättsdomarna och Js överklagande. Jag får i dessa delar hänvisa till yttrandet.

### Grunder

#### *Ekobrottsmyndighetens yttrande*

Även när det gäller grunderna för min inställning i målet kan jag till stor del ansluta mig till vad Ekobrottsmyndigheten anfört. Jag vill dock göra några tillägg och sammanfatta min inställning enligt följande.

#### *Doktrinen*

Med företagansvar avses det straffrättsliga ansvar som en företagare kan drabbas av till följd av underlåtenhet att utöva tillsyn och kontroll över den verksamhet som han bedriver. Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande är företagansvaret inte lagreglerat utan har i allt väsentligt utvecklats genom rättspraxis och doktrin (jfr prop. 2005/06: 59, s. 56 och Företagsbotsutredningens betänkande Straffansvar för juridiska personer, SOU 1997:127, Del A, s. 105).

Frågan om företagaransvar utvecklas närmare på s. 71 ff. i boken *Brotten i näringsverksamhet*, Rolf Holmquist, Norstedts juridik, 3 uppl., 2013. Här anges bl.a. att företagaransvaret är direkt eller indirekt. Den som har ett direkt företagaransvar svarar fullt ut för sin passivitet och har en plikt att vara verksam för att förhindra brott som omfattas av företagaransvaret. Den som har ett indirekt företagaransvar ansvarar för sin passivitet om hans uppsåt omfattar att ett handlingsbrott begås. Såväl legala som faktiska företrädare konstateras i normalfallet ha ett direkt företagaransvar. Vidare uttalas följande (se s. 75 f.).

När det gäller att bestämma en företagares straffrättsliga ansvar bör man hålla isär dennes allmänna straffrättsliga ansvar och företagaransvaret. Först bör man reda ut om det föreligger ett vanligt straffrättsligt ansvar. Om så inte är fallet återstår att undersöka om företagaransvar kan utkrävas. Följande schema rekommenderas:

- Föreligger vanligt gärningsmannaskap (aktivt eller passivt)? Om så är fallet utkrävs det ansvaret av företagsledaren. Annars går man vidare till punkt 2.
- Föreligger ansvar för medhjälp (råd eller dåd)? Om så är fallet utkrävs ett medhjälpsansvar av företagsledaren.
- Bara om 1 eller 2 inte föreligger uppkommer frågan om företagsledaren har åsidosatt sin skyldighet att hindra brott.

Av medverkansreglerna i 23 kap. 4 § BrB följer att inte bara gärningsmannen – inklusive den som är gärningsman på grund av sitt företagaransvar – utan var och en som främjat gärningen med råd eller dåd gör sig skyldig till brott. Så kan t.ex. bolagets revisor eller kamrer straffas för sin delaktighet i ett bokföringsbrott.

I de fall företagsledaren har dömts för sin delaktighet i själva den brottsliga gärningen – dvs. de fall där företagsledarens tillsynsplikt inte berörs – torde företagsledaren på grund av sin ställning regelmässigt vara att anse som gärningsman och övriga deltagare som medhjälpare. Även den som rent faktiskt har utfört gärningen bedöms ofta som medhjälpare i en sådan situation.

I festskrift till Nils Jareborg kritiserar Suzanne Wennberg hur företagaransvaret tillämpas i brottmål utifrån ett par exempel från praxis. 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. I ett av Suzanne Wennbergs exempel dömde hovrätten två faktiska företrädare (A och B) i ett bolag för grovt skattebedrägeri. Den oriktiga uppgiften i deklARATIONEN bestod i att man kostnadsfört stora belopp som inte utgjorde en kostnad i rörelsen. En tredje tilltalad hade undertecknat deklARATIONEN. Hovrätten fann styrkt

att A hade främjat skattebedrägerierna genom att sköta affärssuppörelserna, på vilka de oriktiga uppgifterna i deklARATIONERNA grundades. Med hänvisning till A:s dominerande ställning i företagen konverterades hans främjande till ett gärningsmannaskap. Enligt Suzanne Wennberg är domen så långt oproblematisk. Problemet gällde i stället B. Hovrätten ansåg det uteslutet att A skulle ha genomfört affärssuppörelserna utan att B varit informerad därom. Vid en samlad bedömning fann hovrätten att även B måste ha varit införstådd med det egentliga innehållet i affärssuppörelserna och därmed de oriktiga uppgifterna i deklARATIONERNA. Även B konverterades till gärningsman, detta trots att man inte kunde tala om vari hans gärning består. Suzanne Wennberg framhåller att endast det förhållandet att B varit informerad om affärssuppörelserna inte innebär att han främjat gärningarna. Ett främjande kan visserligen ske i form av psykiskt stöd, men detta måste i så fall sändas som en signal från avsändaren och uppfattas av mottagaren. Om man inte kan tänka sig att B skulle ha deltagit i lämnande av oriktig uppgift genom underlåtenhet att agera, följer att man inte heller kan skapa något medgärningsmannaskap grundat på A:s handlande och B:s underlåtenhet. Suzanne Wennberg uttalar vidare att man ska skilja mellan 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 deklARATION. Hon fortsätter enligt följande (Företagsledares ansvar för brott som begås i verksamheten, s. 645 ff., citatet nedan finns på s. 653).

.-.- 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 deklARATION 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.

Suzanne Wennberg har återkommit till frågan om företagaransvar i en artikel i festskrift till Lars Heuman. Hon uttalar bl.a. följande (Har företagsledare ett straffrättsligt principalansvar? s. 567).

Straffrätten känner inte något principalansvar. Det strider mot rättsstatens grundläggande värderingar att straffa en person för någon annan persons brott. Fäller man en person enbart med hänvisning till att han har en viss position i ett företag eller en organisation och för att han varit medveten om vad som försiggick i form av brott inom företaget eller organisationen, blir han faktiskt ansvarig för andras gärningar. Formulerar man om saken så att han fälls för att han *underlåtit att ingripa* mot pågående brott, fordrar detta ansvar lagstöd antingen så att ansvaret följer direkt av ett brott av karaktären äkta eller oäkta underlåtenhetsbrott eller en allmän bestämmelse om osjälvständiga brottsformer i 23 kap. BrB. Det finns med andra ord vid sidan av brotten och de lagfästa osjälvständiga brottsformerna inte något eget institut kallat företagaransvar som skulle kunna grunda

straffansvar. Däremot kan man tänka sig att pröva i vad mån anstiftan eller medhjälp till brott, exempelvis skattebrott, kan begås, om brottet främjats eller underlättats genom underlåtenheten att ingripa, förutsatt att vederbörande uppfyller kravet på uppsåt dels i förhållande till den egna underlåtenheten, dels i förhållande till brottsrekvisiten i fråga, framför allt kravet på lämnande av oriktig uppgift.

Petter Asp/Magnus Ulväng/Nils Jareborg konstaterar att de flesta otillåtna gärningar, även de som sker inom näringslivet, utgör överträdelser av förhållningsregler som formellt inte är riktade till företagare. I tillämpliga straffbestämmelser anges således inget specialsubjekt. Vid brott mot exempelvis 11 kap. BrB eller skattebrottslagen rör det sig om gärningar som kan förövas av en vid krets av gärningsmän. Vidare uttalas följande (se Kriminalrättens grunder, 2 uppl., 2013, s. 194 f.).

11. Av rättspraxis framgår att en företagare kan bli ansvarig för att en otillåten gärning har utförts i hans eller hennes företag, utan att det kan bevisas att han eller hon själv har tagit någon aktiv del däri.

Det har hävdats att detta skulle kunna ske även om brottsbeskrivningen inte direkt passar in på vad företagaren har gjort. Eftersom analogisk tillämpning av straffbestämmelser numera är uttryckligen förbjuden genom RF 2:10 och BrB 1:1, krävs emellertid för ansvar att brottsbeskrivningen verkligen passar. Å andra sidan är det inget som säger att brottsbeskrivningen inte passar när företagaren inte gjort annat än att försumma sin tillsynsplikt. Att låta något ske kan vara att göra något. Man kan ”ha en utlänning i sin tjänst” (utlänningslagen (2005:716) 20:5) utan att själv ha träffat utlänningen. Man kan kringgå ett hinder, som nämns i lagen (1985:277) om vissa bulvanförhållanden § 2, genom att inte förhindra att hindret kringgås. .-..-

12. I de fall som nu avses finns det ingen anledning att inte tillämpa vanliga regler om ansvar för medverkan, i vart fall när det gäller brott enligt BrB eller t.ex. SBL och SSL. En viss återhållsamhet vad gäller medverkansansvar kan vara motiverad vid brott som i praktiken förövas endast inom företag. Det kan dock knappast sägas vara fel att även här fullt ut tillämpa medverkansreglerna.

Ekobrottsmyndigheten hänför sig i sitt yttrande till Henric Faghers artikel Straffansvar för bokföringsbrott och skattebrott i bolag: en kommentar till hovrättspraxis om faktiskt företräderskap (SvJT 2012 s. 765). Utöver vad som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande tar Henric Fagher bland annat upp frågan om det finns anledning att skilja mellan aktivitet och passivitet vid prövningen av om ett gärningsmannans ansvar för bokföringsbrott och skattebrott är för handen. Han uttalar därvid följande.

Vid de olika brottsuppläggen som tas upp i denna artikel innefattar genomförandet av den brottsliga gärningen ofta en blandning av handling och underlåtenhet att handla. Tydligast är det vid skattebrott, där aktivitet och passivitet kan växla mellan redovisningsperioder. Enligt min uppfattning bör man vid en sådan blandning kunna avgränsa kretsen av personer som kan drabbas av ett straffansvar på samma sätt som vid enbart aktivitet. Man bör därvid kunna väga in medverkan i en mängd andra åtgärder som utöver åsidosättandet av bokföringsskyl-

digheten och redovisningsskyldigheten för skatt och avgift i snäv mening ingår i brottsupplägget. Det kan röra sig om planering av den brottsliga gärningen, rekrytering av medverkande, införskaffande av bolag, registrering av bulvaner som formella företrädare för bolagen, upprättande av osanna fakturor och andra handlingar, förfogande över kontotillgodohavanden och kontanter m.m. Brottsupplägget och de åtgärder som ingår däri utgör en kontext som gör en adekvat avgränsning av kretsen av personer möjlig. Även vid enbart passivitet, förutsatt att den utgör ett led i ett brottsupplägg, bör man kunna avgränsa kretsen av personer på ett motsvarande sätt. Efter det att avgränsningen är gjord återstår det att pröva om personerna varit så delaktiga vid genomförandet av den brottsliga gärningen att det är naturligt att betrakta dem som gärningsmän eller om delaktigheten för någon eller några av dem får anses stanna vid ett främjande, dvs. medhjälp. Ännu har det således inte framkommit något behov av en särskild metod för att avgränsa kretsen av personer. En avgränsning på grundval av deras medverkan i brottsupplägget förefaller fullt möjlig, även om gränsdragningen mellan gärningsmannans ansvar och medhjälp borde belysas mer i rättspraxis. Annorlunda förhåller det sig om man tänker sig passivitet som inte utgör ett led i ett brottsupplägg. Om det inte finns något brottsupplägg finns det inte heller någon kontext, som kan ge vägledning vid avgränsningen. Istället får man falla tillbaka på någon särskild metod för att avgränsa kretsen av personer. En metod vid bristande tillsyn över ett bolags verksamhet kan vara att tillämpa principerna om företagaransvar. En annan metod kan vara den s.k. rättspliktsteorin eller garantläran.

Sammanfattningsvis menar jag att 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. Rättsläget är dock i allra högsta grad oklart, men min uppfattning får åtminstone visst stöd i förarbetsuttalanden. I samband med 1996 års översyn av skattebrottslagen uttalades att den principiella skillnaden mellan handling och underlåtenhet att handla otvivelaktigt är mindre påtaglig vid skattebrott. Detsamma torde gälla för bokföringsbrott. Med den utgångspunkten bör man inte skilja mellan aktivitet och passivitet annat än om det behövs för att kunna avgränsa kretsen av personer som kan drabbas av ett straffansvar.

### *Praxis*

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande var två justitieråd skiljaktiga beträffande motiveringen i rättsfallet NJA 2012 N 5. 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 anges 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. Vidare uttalades följande.

10. I skattebrottslagen (1971:69) finns det upptaget olika former av skattebrott. I 2 § föreskrivs det 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 eller henne själv eller annan döms för skattebrott. Av 4 §

skattebrottslagen följer att om ett brott enligt 2 § är att anse som grovt ska dömas för grovt skattebrott. Aktivt skattebrott är straffbelagt även vid oaktsam handling som vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen. Däremot finns passivt skattebrott endast som uppsåtligt brott. I det här fallet är det fråga om ett aktivt skattebrott och åtalet omfattar inte något påstående om ansvar för vårdslös skatteuppgift.

11. I fråga om passivt skattebrott hänförligt till ett skattesubjekt som är en juridisk person är utgångspunkten att den som intar ställning av ett verkställande beslutsorgan (typiskt sett den som ensam utgör styrelse eller är verkställande direktör) eller av ledamot i ett sådant organ (typiskt sett en styrelseledamot) är ansvarssubjekt. Vidare kan den som utan att formellt inta ställning av ett verkställande beslutsorgan eller av ledamot i ett sådant organ på grund av sin faktiska maktställning vara ansvarig som sådan. En förflyttning av ansvarsplaceringen kan ske genom en straffrättsligt godtagbar delegering. Därutöver förefaller det inte föreligga något egentligt behov av principer för den straffrättsliga ansvarsplaceringen.

12. Vid aktivt skattebrott, som det alltså här är fråga om, behövs det över huvud taget ingen metod för ansvarsplaceringen av gärningsmannaskapet (jfr Wennberg i Festskrift till Jareborg, s. 648 och 653). 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. Det i 2 § skattebrottslagen föreskrivna kravet på uppsåt gäller som vanligt.

I NJA 1982 s. 525 dömde Högsta domstolen en tilltalad för försök till grov varusmuggling (avseende ett parti heroin) trots att det var en annan person som medfört narkotikan från Libanon till Sverige och avslöjats vid tullkontrollen på Arlanda flygplats. Högsta domstolen uttalade följande.

Vad så angår åtalet mot George H enligt åtalpunkt 6 för försök till grov varusmuggling framgår det redan av George H:s egna uppgifter i HD att införsel försöket i sin helhet planerats av George H i samverkan med hans samarbetspartner i Libanon och utan annan aktiv medverkan från Wodia A:s sida än att hon enligt George H:s instruktioner medfört heroinpartiet under sin resa. George H får under dessa förhållanden anses ha spelat en så aktiv och betydelsefull roll vid genomförandet av smugglingsförsöket att han skall betraktas som gärningsman. George H skall följaktligen, såsom HovR:n funnit, i denna del fällas till ansvar för försök till grov varusmuggling.

I NJA 2006 s. 535 hänvisade Högsta domstolen till det ovan redovisade uttalandet i NJA 1982 s. 525. Högsta domstolen uttalade därvid följande.

I betraktande av medverkansbestämmelsens konstruktion och tillkomsthistoria får det anses naturligt att den som endast främjar ett brott innan detta påbörjas i allmänhet inte är att anse som gärningsman.

Förutsättningen för att gärningsmannans ansvar skall kunna åläggas även en sådan medverkande får normalt anses vara att förhållandena är sådana att han kan sägas ha utfört brottet genom en annan person. Sådana förhållanden kan föreligga när den andre närmast varit ett viljelöst offer i den egentlige gärningsmannens hän-

der (s.k. medelbart gärningsmannaskap enligt tidigare terminologi, se Holmqvist m.fl., Brottsbalken, En kommentar, s. 23:59 och där anförda rättsfall), haft en underordnad eller liknande ställning i enlighet med vad som nyss angetts om konverterat gärningsmannaskap eller åtminstone varit helt beroende av den egentlige gärningsmannens instruktioner (jfr NJA 1982 s. 525, åtalpunkt 6).

### *Min bedömning*

Åtalet mot J avser grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott i sju bolag och grovt bokföringsbrott i ett bolag.

Beträffande bokföringsbrotten påstås att J tillsammans och i samförstånd med en eller två medtilltalade uppsåtligen åsidosatt bolagens bokföringsskyldighet genom att:

- bokföra osanna kundfakturor
- bokföra osanna leverantörsfakturor
- bokföra insättningar på bankkonto trots att några insättningar inte skett
- underlåta att bokföra utgående moms
- underlåta att bokföra transaktioner på bolagens bankkonton
- underlåta att bokföra fordringar på delägare

Hovrätten har funnit utrett att bokföringsskyldigheten åsidosatts i samtliga dessa avseenden, förutom när det gäller bokföring av fordringar på delägare.

Vad sedan gäller de åtalade skattebrotten påstås att J gjort sig skyldig till aktiva skattebrott i samtliga bolag utom beträffande bolaget Byggpågarna (åtalpunkt 20).

J påstås tillsammans och i samförstånd med en eller två medtilltalade uppsåtligen ha lämnat oriktig uppgift om moms i bolagens skattedeklarationer genom att:

- deklarerat ingående moms med för höga belopp
- underlåta att deklarerat utgående moms eller deklarerat sådan moms med för låga belopp

I åtalpunkt 20 (Byggpågarna) hävdas att J tillsammans och i samförstånd med en medtilltalad uppsåtligen underlåtit att lämna skattedeklarationer och därigenom underlåtit att deklarerat utgående moms.

Hovrätten har funnit utrett att oriktiga uppgifter lämnats/skattedeklarationer inte lämnats och att fara för skatteundandragande förelegat.

Enligt åtalet har Js medverkan till brotten bestått i att han organiserat verksamheten genom bland annat tillhandahållande av bolag med företrädare samt ge-

nom användande av sitt omfattande kontaktnät för att möta efterfrågan på osanna fakturor. Han har som ett led i verksamheten upprättat eller låtit upprätta aktuella fakturor, satt dem i omlopp i syfte att frigöra medel i bolagen som skulle undandras det allmänna skatter och avgifter. J påstås ha varit medveten om att fakturorna skulle tillföras bokföringen och utgöra underlag för skatteredovisningen i respektive bolag.

Beträffande åtalspunkterna 14 och 15 (bolaget Rivkvadraten) yrkas i andra hand att J ska dömas som faktisk företrädare för bolaget.

I vart fall yrkas att J ska dömas för medhjälp (utom när det gäller åtalspunkt 28).

Hovrätten noterar att samma personer i stor utsträckning varit ställföreträdare för de bolag som omfattas av åtalet och att samma utomstående företag har fått osanna fakturor från dem. Vidare noteras att när ett bolag gått i konkurs har kunderna övergått till ett annat av de bolag som åtalet avser. Bolagen har också fått osanna leverantörsfakturor från dels varandra, dels från samma bolag som inte omfattas av åtalen men som har samma företrädare som bolagen som avses med åtalen.

Hovrätten konstaterar att den mycket omfattande bevisningen i målet i större mån tar direkt sikte på verksamheten i bolaget Rivkvadraten än på övriga bolag. Det är anledningen till att hovrätten väljer att inleda prövningen av Js eventuella ansvar för gärningarna med de åtalspunkter som avser Rivkvadraten.

Hovrätten har funnit utrett att J organiserat verksamheten i Rivkvadraten, att han anskaffat bolaget och ordnat med företrädare för det. Det ansågs vidare utrett att J använt sitt kontaktnät för att möta efterfrågan på osanna fakturor samt att han upprättat eller låtit upprätta de aktuella fakturorna och satt dem i omlopp i syfte att i bolagen frigöra medel som skulle undandras det allmänna skatter och avgifter.

Enligt hovrätten innebär det som är utrett om verksamheten i Rivkvadraten att J varit faktisk företrädare för bolaget och ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgjordes och att mervärdesskatt deklarerades korrekt. Det står enligt hovrätten klart att han åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet och lämnat de oriktiga uppgifterna i skattedeklarationerna avsiktligt. J har därför gjort sig skyldig till bokföringsbrott och skattebrott i Rivkvadraten.

Härefter prövar hovrätten om J gjort sig skyldig till bokförings- och skattebrott i övriga bolag. Prövningen utmynnar i att hovrätten finner styrkt att J organiserat och drivit verksamheten i samtliga bolag på samma sätt som i Rivkvadraten och att hans roll beträffande osanna fakturor var densamma som i det bolaget. När det gäller Byggpågarna (åtalspunkt 20) noterar hovrätten att bolaget inte



haft något bankkonto och att inga betalningar gjorts till bolaget. Däremot har osanna fakturor från Byggpågarna till ett av de andra bolag som åtalet avser (I Allservice, åtalpunkterna 9 och 10) upprättats i samma dator som beträffande övriga bolag. Fakturorna har upprättats för att täcka utbetalningar till två av Js medtilltalade, vilka utbetalningar härrörde från fakturor som I Allservice tillställt utomstående företag.

Hovrätten kommer fram till att vad som är utrett om verksamheten i övriga bolag innebär att J varit faktisk företrädare även för dessa bolag och ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgjordes och att mervärdesskatt deklarerades korrekt. Det står enligt hovrätten klart att han även här åsidosatt bolagens bokföringsskyldighet och lämnat de oriktiga uppgifterna i skattedeklarationerna avsiktligt. J har därför gjort sig skyldig till bokföringsbrott och skattebrott även i dessa bolag.

Det centrala i den brottslighet målet gäller är framställande och användande av osanna fakturor. För att kunna använda de osanna fakturorna har det krävts att det funnits bolag som dessa kunnat skickas ut från eller mottas i. När ett bolag gått i konkurs har fakturorna använts i ett annat bolag. Brottsligheten har gått ut på att frigöra medel och undandra staten skatter och avgifter. Skattedeklarationer med oriktiga uppgifter har lämnats till Skatteverket. Ett naturligt led i brottsligheten har också varit att åsidosätta bokföringsskyldigheten i bolagen genom att bland annat bokföra de osanna fakturorna.

I målet påstås inte att J själv har fyllt i de oriktiga uppgifterna i skattedeklarationerna eller undertecknat dessa. Inte heller påstås att det är han själv som har fört in de oriktiga uppgifterna i bolagens bokföring. Vad som påstås, och hovrätten dömt J för, är att han medverkat till brotten genom att organisera och driva verksamheten i bolagen. I detta ligger bland annat att han anskaffat bolagen och ordnat företrädare för dem. Vidare har han använt sitt kontaktnät för att möta efterfrågan på osanna fakturor samt upprättat eller låtit upprätta de aktuella fakturorna varefter han satt dem i omlopp i syfte att i bolagen frigöra medel som skulle undandras det allmänna skatter och avgifter. Hovrätten har funnit att Js avsikt varit att bolagens bokföringsskyldighet skulle åsidosättas och att oriktiga uppgifter skulle lämnas i bolagens skattedeklarationer. Noteras kan att skattedeklarationerna skrivits under av bolagens företrädare, detta har, enligt vad de själva uppgivit, ofta skett in blanco. Beträffande några bolag har siffrorna fyllts i och deklARATIONERNA lämnats in av en anlita bokförare.

Såväl bokföringsbrottet som skattebrottet är brott med ospecificerade brottssubjekt; den som åsidosätter en juridisk persons bokföringsskyldighet respektive lämnar oriktig uppgift i en juridisk persons deklARATION kan dömas till ansvar. Det behöver således inte vara en företrädare för den juridiska personen.

Js medverkan har bestått i att han organiserat och drivit verksamheten i bolagen. Bolagen har använts vid och utgjort en nödvändig förutsättning för att kunna genomföra brotten. J har anskaffat bolagen och ordnat med företrädare uteslutande för detta ändamål. Han har också hållit i den för brottsligheten centrala hanteringen av osanna fakturor i bolagen. Hans avsikt har varit att bolagens bokföringsskyldighet skulle åsidosättas och att oriktiga uppgifter skulle lämnas i bolagens skattedeclarationer. Bokföringen och skatteredovisningen har sedan utförts i enlighet med detta. Att påstå att J organiserat och drivit verksamheten i bolagen innebär således i praktiken samma sak som att påstå att han organiserat och drivit den brottsliga verksamheten. Bolagen kan också sägas ha använts som verktyg för att kunna genomföra de brottsliga gärningarna.

Enligt min mening har Js medverkan vid de brottsliga gärningarna varit så aktiv och central att han är att anse som gärningsman. Han har således uppsåtligt åsidosatt bokföringsskyldigheten i bolagen och lämnat oriktiga uppgifter i bolagens skattedeclarationer. Detta kommer jag fram till vid en prövning av om det föreligger ett vanligt (allmänt) straffrättsligt ansvar. Därvid finner jag att J bör dömas som gärningsman. Det finns därför inget behov av att pröva om han varit faktisk företrädare för bolagen och därmed utifrån sitt tillsynsansvar varit skyldig att förhindra de brott som begåtts i bolagen. För övrigt förefaller det orimligt att pröva om det har ålegat J att förhindra de brott han själv planerat, organiserat och genomfört; låt vara att han inte själv rent fysiskt bokfört eller fyllt i och undertecknat skattedeclarationerna. Det bör dock nämnas att Js roll i brottsligheten även innebär att han haft ett sådant bestämmande inflytande över bolagens medelsförvaltning och drift att han är att anse som faktisk företrädare för dessa.

Som framgått i det föregående är det när det gäller bolaget Byggpågarna (åtalspunkt 20) fråga om ett passivt skattebrott, vad som påstås är underlåtenhet att till Skatteverket lämna skattedeclarationer. Vidare avser de bokföringsbrott J åtalats och dömts för till viss del underlåtenhet att bokföra affärshändelser i bolagen i form av utgående moms och transaktioner på bankkonton. Den underlåtenhet som konstituerar detta skattebrott och de angivna momenten i bokföringsbrotten ingår som ett led i den brottslighet J planerat, organiserat och genomfört på samma sätt som de aktiva gärningarna. Avsikten har varit att åsidosätta bokföringsskyldigheten och att undandra staten skatt. Även i dessa avseenden leder en prövning av om det föreligger ett allmänt straffrättsligt ansvar till att J ska dömas som gärningsman. Som nämnts får Js roll i brottsligheten även anses innebära att han haft ett sådant bestämmande inflytande över bolagens medelsförvaltning och drift att han är att anse som faktisk företrädare för dessa.

Jag anser således att hovrättens dom ska fastställas.

## Frågan om prövningstillstånd

### *Prejudikatdispens*

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 (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 (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken [version april 2016, Zeteo], kommentaren till 54 kap 10 §).

I samband med arbetet med Åklagarmyndighetens verksamhetsplan tas årligen fram en sammanställning över rättsfrågor som har bedömts som intressanta att få prövade i Högsta domstolen. Denna lista över prioriterade prejudikatfrågor tas fram av riksåklagaren i samverkan med utvecklingscentrumen och Ekobrottsmyndigheten. Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande tas den i målet aktuella frågan upp i 2016 års lista. Under rubrikerna Områden där praxis saknas/Ekobrott/Straffansvaret vid ekobrott i företag 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 för 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.

Henric Fagher avslutar sin artikel om straffansvar för bokföringsbrott och skattebrott i bolag med att efterfråga vägledande uttalanden från Högsta domstolen. Han uttalar därvid följande (a. artikel s. 778 f.).

Med rådande hovrättspraxis hamnar fokus ofrånkomligen på huvudmännens ställning i det bolag i vilket bokföringsbrotten och skattebrotten är begångna. Åklagaren inriktar sin bevisföring mot att styrka att huvudmännen har haft ett bestämmande inflytande över bolaget. Försvaret inriktar sig på att så tvivel i detta avseende. I denna artikel har jag på rättsliga grunder framfört kritik mot hovrättspraxis. Om rättspraxis istället hade gått mot ett gärningsmannaansvar skulle fokus förskjutas från huvudmännens ställning i bolaget till deras medverkan i den brottsliga gärningen i sig. En förskjutning av fokus skulle förutom att ligga i linje med vad som gäller för straffansvar i allmänhet också ge de tilltalade bättre möjligheter att förstå vad som läggs dem till last och vad som anses straffvärt. Idag kan intresset för huvudmännens ställning i bolaget, som många gånger endast varit ett verktyg för att nå det brottsliga syftet att berika sig, te sig som svårbegripligt för de tilltalade. I de mål där bulvanen som formell företrädare för bolaget döms till ansvar för bokföringsbrott och skattebrott medan huvudmännen endast döms för anstiftan eller medhjälp därtill, eftersom åklagaren inte förmått att styrka deras bestämmande inflytande över bolaget, kan också utgången vara svår att ta till sig. Med de tilltalades synsätt blir då huvudmännen,

som haft en central roll vad gäller planering och genomförande av den brottsliga gärningen, reducerade till anstiftare eller medhjälpare vid den rättsliga prövningen. Det är med hänsyn till den restriktivitet som präglar hovrätternas tolkning av begreppet faktisk företrädare inte heller någon ovanlig utgång. En förskjutning av fokus till huvudmännens medverkan i den brottsliga gärningen vore därför önskvärd för såväl de tilltalades förståelse som på rättsliga grunder, men för att åstadkomma en sådan förskjutning av fokus torde det krävas att Högsta domstolen ger åklagare och underinstanser handfast vägledning i ett nytt prejudikat. Minoritetens skiljaktiga motivering i det av Högsta domstolen nyligen meddelade beslutet utgör en intressant öppning.

Som redovisats i det föregående är Suzanne Wennberg kritisk till hur företagaransvaret tillämpas i brottmål. I artikeln i festskrift till Nils Jareborg tas ett par hovrättsdomar till utgångspunkt. Beträffande en av domarna konstaterar Suzanne Wennberg att den överklagades, men att Högsta domstolen inte meddelade prövningstillstånd. Suzanne Wennberg anser att det finns skäl att pröva principfrågan om vem eller vilka som bär ansvaret för brott som begås inom juridiska personers verksamhet. Enligt Suzanne Wennberg finns det bland åklagare och underrätter, som skjuter lite från höften, en stark efterfrågan på vägledande prejudikat (se a. artikel, s. 647).

I detta sammanhang bör också det tidigare nämnda rättsfallet NJA 2012 N 5 nämnas. Åtalet i målet avsåg skattebrott och innefattade endast uppsåtlig gärning. Hovrätten dömde de tilltalade för skattebrott. I domskälen angavs att de tilltalade ådragit sig ansvar genom att ha handlat grovt oaktsamt. Detta innebar att hovrätten gått utanför den ram som åklagaren dragit upp genom gärningsbeskrivningarna. Enligt Högsta domstolen hade det rättegångsfel som förekommit i hovrätten inverkat på utgången i målet och kunde inte utan väsentlig olägenhet avhjälpas i Högsta domstolen. Hovrättens dom undanröjdes i aktuella delar och målet visades åter till hovrätten för fortsatt behandling. Hovrätten hade fällt de tilltalade till ansvar med tillämpning av företagaransvaret. De tilltalade hade varit legala företrädare för de i målet aktuella bolagen och hade enligt hovrätten förfarit grovt oaktsamt genom att underlåta att kontrollera förhållanden i bolagen, varför de dömdes för skattebrott. Hovrättens rättegångsfel berodde således på en felaktig tillämpning av företagaransvaret. Detta synes också vara anledningen till att de två justitieråd som var skiljaktiga beträffande motiveringen lade ut texten om gärningsmannaskap och företagaransvar vid skattebrott.

Mot bakgrund av det sagda delar jag Ekobrottsmyndighetens uppfattning att en prövning av den rättsfråga som målet aktualiserar skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen. Frågan är om detta mål lämpar sig för en sådan prövning. J har dömts för grova bokföringsbrott och grova skattebrott. En prövning av om han ska dömas som gärningsman enligt allmänna straffrättsliga principer skulle därför endast avse om hovrätten motiverat den fällande domen på ett riktigt sätt (tills vidare bortses från invändningen att hovrätten dömt utöver gärningsbeskrivningen, den frågan återkommer jag till i det följande). Här

bör skjutas in att med hänsyn till vad hovrätten funnit utrett om Js medverkan i bolagens verksamhet kan det enligt min uppfattning inte råda något tvivel om att han i vart fall är att anse som faktisk företrädare för bolagen. Vidare är det fråga om ett stort, komplext, mål i vilket en mycket omfattande bevisning åberopats. Huvudförhandlingen i hovrätten tog åtta dagar i anspråk. Som framgått i det föregående har hovrätten funnit att J haft en mycket central roll i brottsligheten. Bevisfrågorna saknar enligt min mening intresse från prejudikatsynpunkt. Det kunde därför övervägas om det finns förutsättningar att med stöd av 54 kap. 11 § första stycket rättegångsbalken meddela ett partiellt prövningstillstånd och att i övrigt vilandeförklara tillståndsfrågan. Prövningstillståndet skulle ha som utgångspunkt att de objektiva rekvisiten i bestämmelserna om bokföringsbrott och skattebrott är uppfyllda och formuleras på ett sådant sätt att prövningen avser om J, utifrån vad hovrätten funnit utrett om hans delaktighet i verksamheten (se s. 34 andra stycket och s. 38 andra stycket i hovrättens dom) har gjort sig skyldig till grova bokföringsbrott och grova skattebrott.

#### *Extraordinär dispens*

J hävdar inte att det finns synnerliga skäl att meddela prövningstillstånd. Han ifrågasätter dock om hovrätten har dömt i enlighet med vad som anges i gärningsbeskrivningen. Jag vill därför något uppehålla mig vid denna fråga.

J konstaterar att hovrätten funnit att han varit att anse som faktisk företrädare för samtliga bolag och att han därför gjort sig skyldig till bokföringsbrott och skattebrott i bolagen. Enligt J gör hovrätten denna bedömning trots att åklagaren i hovrätten justerat åtalet och inte längre påstod att J var faktisk företrädare för sju av bolagen utan i stället menade att han i första hand skulle dömas som gärningsman och i andra hand för medhjälp.

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 2 rättegångsbalken meddelas om det finns synnerliga skäl för en sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att domvilla förekommit eller att målets utgång i hovrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

I propositionen till den nu aktuella bestämmelsen uttalades att utrymmet för prövningstillstånd vid sidan av prejudikatdispensen bör vara ytterst begränsat. De fall som kan komma i fråga är resningsfallen och därmed jämförbara mycket sällsynta situationer. Vidare angavs att prövningstillstånd bör kunna medges i den utsträckning som de extraordinära rättsmedlen kan tillämpas. Den närmare innebörd som resnings- och domvillogrunderna getts i praxis bör vara vägledande också inom den ordinära fullföljdens ram (se prop. 1971:45, s. 90 f).

Enligt 59 kap 1 § första stycket 4 rättegångsbalken ska, efter klagan av den vars rätt berörs, en dom som vunnit laga kraft undanröjas på grund av domvilla

bl.a. om det i rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som kan antas ha inverkat på målets utgång.

Ett rättegångsfel kan helt allmänt karakteriseras som ett fel av domstolen, innebärande ett åsidosättande eller felaktig tillämpning av en processuell regel. Rättegångsfel kan exempelvis bestå i att domstolen dömer en tilltalad i strid med 30 kap. 3 § rättegångsbalken, enligt vilken bestämmelse en dom inte får avse annan gärning än den för vilken talan om ansvar har förts (jfr NJA 2012 N 5).

I kommentaren till rättegångsbalken konstateras att det enligt motiven ankommer på åklagaren att precisera det handlingsförlopp för vilket han eller hon anser att den tilltalade bör fällas till ansvar. I motiven anges att det handlingsförlopp som sålunda utgör grundval för processen innefattar såväl de yttre faktiska omständigheterna som de subjektiva moment vilka ingår i gärningen. Rätten får enligt motiven inte utsträcka prövningen till att avse någon annan gärning än den som innefattas i åklagarens framställning i dessa hänseenden. Inom den ram som sålunda uppdragits är rätten däremot enligt motiven oförhindrad att oberoende av yrkande beakta omständigheter som är av betydelse för den åtalade gärningens straffbarhet. Rätten får alltså i princip inte döma över några andra gärningsmoment än sådana som åklagaren i sin gärningsbeskrivning har åberopat till stöd för ett ansvarspåstående. Som sådana moment betraktas det subjektiva rekvisitet, olika delar av den brottsliga verksamheten, dennas effekt samt sådana mer speciella rekvisitmoment som att handlingen riktar sig mot en tjänsteman eller förövats på allmän plats (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken [version april 2016, Zeteo], kommentaren till 30 kap. 3 §).

I NJA 2003 s. 486 uttalas att åklagaren, enligt 45 kap. 4 § 1 st. 3 rättegångsbalken, i stämningsansökan ska ange "den brottsliga gärningen med angivande av tid och plats för dess förövande och de övriga omständigheter, som erfordras för dess kännetecknande". Kravet på åklagaren anges således inte vara att han i detalj ska beskriva den brottsliga gärningen. Vad som krävs enligt lagtexten är endast att han anger omständigheter som är tillräckliga för gärningens "kännetecknande". Med det torde enligt Högsta domstolen åsyftas att gärningsbeskrivningen bör täcka de rekvisit som karaktäriserar gärningen som brottslig. Av domen framgår vidare att det i den kontradiktoriska rättsskipningens princip ligger att den tilltalade ska ha fullgoda möjligheter att bemöta påståenden om sådana omständigheter som läggs honom till last. Det får därför enligt Högsta domstolen anses gälla ett krav på att dessa omständigheter tas upp vid en huvudförhandling. Vad som strider mot den kontradiktoriska rättsskipningens princip är att för den tilltalade överraskande moment ges betydelse vid bedömningen.

I artikel 6.3 i Europakonventionen anges vissa minimirättigheter som alltid tillkommer den som anklagas för brott. Den anklagade har enligt artikel 6.3 a)

rätt att ofördröjligen och i detalj på ett språk som han förstår bli underrättad om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom. Den som anklagas för brott ska underrättas inte bara om de gärningar som läggs honom till last utan också om den rättsliga kvalificeringen av dessa gärningar. Underrättelsen kan vara muntlig eller skriftlig men ska vara så utförlig att den anklagade får möjlighet att förbereda sitt försvar på ett tillfredsställande sätt.

Hans Danelius uttalar att kravet på underrättelse inte enbart gäller den ursprungliga anklagelsen utan att det också omfattar ändringar i denna. Underrättelsen måste också vara tillräckligt tydlig för att den anklagade ska kunna försvara sig mot den. Av principen att en tilltalad skall underrättas om anklagelsen får även anses följa att han inte skall dömas för en handling som inte omfattas av anklagelsen och som han därför inte kunnat försvara sig mot. Om åklagaren ändrar sitt ansvarspåstående eller om domstolen finner att en åtalad gärning är att hänföra till ett annat lagrum än det som angivits av åklagaren, får domstolen i princip inte döma den tilltalade för ett nytt brott eller enligt ett nytt lagrum utan att först ha berett honom tillfälle att uttala sig om ändringen. Ibland kan dock situationen vara sådan att den tilltalade, trots att saken inte uttryckligen behandlats under rättegången, haft anledning att räkna med att en viss modifiering av ansvarspåståndet kunde bli aktuell. Målet Laaksonen mot Finland gällde gäldenärsbrott, men Laaksonen dömdes för medhjälp till gäldenärsbrott. Domen var emellertid grundad på samma faktiska omständigheter som åberopats i åtalet, och Laaksonen ansågs ha haft anledning att räkna med att åtalet kunde leda till dom för medhjälp. Med utgångspunkt i ett antal domar från Europadomstolen uttalar Danelius att en brist på underrättelse i en instans i vissa fall kan botas genom förfarandet i en högre instans. En förutsättning är dock att förfarandet i den högre instansen innefattar en fullständig omprövning med samma möjligheter till försvar och bevisupptagning som i den lägre instansen (se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, 5 uppl., 2015, s. 339 ff.).

Enligt gärningsbeskrivningen har Js medverkan till bokförings- och skattebrotten i bolagen bestått i att han organiserat verksamheten genom bland annat tillhandahållande av bolag med företrädare samt genom användande av sitt omfattande kontaktnät för att möta efterfrågan på osanna fakturor. Han har som ett led i verksamheten upprättat eller låtit upprätta osanna fakturor och satt dem i omlopp i syfte att frigöra medel i bolagen som skulle undandras det allmänna skatter och avgifter. Som tidigare konstaterats är det detta faktiska handlande som hovrätten lagt till grund för bedömningen att J är att anse som faktisk företrädare för bolagen och därmed ansvarig för bolagens bokföring och skatteredovisning. Hovrätten har således ansett att J haft ett bestämmande inflytande över bolagens medelsförvaltning och drift.

Hovrätten har inte dömt J för en annan gärning, ett annat brott eller enligt ett annat lagrum än vad som framgår av gärningsbeskrivningen. Det handlingsförlopp, de faktiska omständigheter, som åberopats mot honom i åtalet är desamma som hovrätten lagt till grund för sin fällande dom. Att hovrättens rättsliga resonemang, som leder fram till att J genom sitt handlande ska dömas för bokföringsbrott och skattebrott i de olika bolagen, skiljer sig från åklagarens syn på saken innebär inte att hovrätten dömt utöver gärningsbeskrivningen. Vidare delar jag Ekobrottsmyndighetens uppfattning att faktisk företrädare är ett snävare begrepp än gärningsmannaskap i den mening som avses i gärningsbeskrivningen.

Enligt min mening har J förstått den anklagelse som riktats mot honom och haft alla möjligheter att försvara sig. Inga överraskande moment har lagts till grund för hovrättens bedömning. J synes för övrigt inte heller hävda att hovrättens dom kommit som en överraskning för honom eller att han inte haft fullgoda möjligheter att försvara sig.

Sammanfattningsvis anser jag att det inte finns skäl att meddela extraordinär dispens. Med hänsyn till Js ifrågasättande av hovrättens dom avser jag emellertid, för det fall att Högsta domstolen skulle meddela ett obegränsat prövningstillstånd i målet, att justera åtalet så det beträffande samtliga bolag, på motsvarande sätt som när det gäller Rivkvadraten, i andra hand påstås att han ska dömas som faktisk företrädare för respektive bolag.

### **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

Kerstin Skarp

Lars Persson

### Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM B-2016/0071)

Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Malmö (EB-3843-14)