



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

KS m.fl. ./ riksåklagaren ang. grovt bokföringsbrott m.m.

(Hovrättens för Västra Sverige dom den 29 november 2013 i mål B 3790-13)

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska inkomma med svarsskrivelse i målet. Svaret ska avse frågan om förberedelse till grovt skattebrott. Jag vill anföra följande.

Inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom. Enligt min mening finns det inte skäl att meddela prövningstillstånd i målet.

Bakgrund

Åtalet

KS

Åklagaren åtalade KS för ett antal brott, bl.a. förberedelse till grovt skattebrott. Efter en mindre justering i hovrätten ser gärningsbeskrivningen avseende förberedelse till grovt skattebrott ut på följande sätt.

RE, KE, KA, KS och KO har under 2012 – 2013 i Mölndal-Partille tillsammans i samråd och samförstånd med uppsåt att utföra och främja grovt skattebrott i bolaget Montaro Teknik AB där "affärsidén" var att inte redovisa och inbetala den utgående mervärdesskatten avseende planerad försäljning av elektronikprodukter utan att i allt väsentligt tillgodogöra sig själva eller annan den utgående mervärdesskatten:

- skaffat bolaget Montaro Teknik AB:s aktier och
- anlitat och förmått FHatt åta sig ansvaret som styrelseledamot i bolaget trots att denne varken haft för avsikt eller möjlighet att ta del i bolagets verksamhet som skulle bestå av försäljning av elektronikprodukter
- upprättat och lämnat in skatte och avgiftsanmälan avseende bolaget Montaro Teknik AB till Skatteverket där det bland annat angetts

a/ att verksamheten skall bestå av utveckling och import, export samt handel med IT elektronikvaror samt därmed förenlig verksamhet

b/ nettoomsättning 3 000 000 kronor

c/ redovisningsperiod Tre månader

d/ önskar få uppskov i tre månader med betalningen av den debiterade preliminärskatten

e/ förmått ledamoten FH att skriva under ovan nämnda handling

- införskaffat och omhändertagit och förvarat bankdosor tillhörande företaget Montaro Teknik AB:s bankkonto
- upprättat en affärsplan för företaget
- tillverkat informationsblad och reklamblad för företaget
- innehaft kontakter till leverantörer av elektronikprodukter och innehaft kontakter till köpare av elektronikprodukter
- tillverkat och förvarat en stämpel med företaget Montaro Teknik AB:s namn

Tingsrättens dom

Tingsrätten dömde KS grov förskingring, medhjälp till grovt bokföringsbrott, medhjälp till grovt skattebrott, grovt bokföringsbrott, grovt skattebrott, grov oredlighet mot borgenärer, brott mot aktiebolagslagen och förberedelse till grovt skattebrott till fängelse i fyra år och sex månader.

KS dömdes tillsammans med andra medgärningsmän för grovt skattebrott avseende undandragen mervärdesskatt i Västsvenska Teknik AB (VTAB). Tingsrätten fann utrett att i VTAB köpts in elektronikprodukter från Europa exklusive mervärdesskatt som sedan sålts till företag i Sverige inklusive mervärdesskatt. Försäljningspriset exklusive mervärdesskatt understeg inköpspriset. Emellertid redovisades inte den utgående mervärdesskatten korrekt utan den undandrogs staten och gjordes till en inkomstkälla för enskilda personer. Redovisningen till Skatteverket innefattade en för låg redovisning av mervärdesskatt med drygt 5 700 000 kronor.

När kunderna inte längre ville köpa elektronikvaror av VTAB avsåg gärningsmännen att fortsätta motsvarande verksamhet i ett nytt bolag, Montaro. Vad gäller åtalet för förberedelse till grovt skattebrott uttalade tingsrätten följande.

Endast RF har vid tingsrätten uppgett att det inte funnits några planer på att fortsätta VTAB:s verksamhet i Montaro utan att tanken egentligen varit att helt övergå till en legitim verksamhet. Uppgifterna i telefonavlyssningen, chatten och övriga förhör vid tingsrätten har motsagt påståendet. Kunder har således infor-

merats om att verksamheten ska flyttas över i annat bolag. I samtal med KO anger vidare RF att de ska fortsätta verksamheten med hjälp av KS under sex månader men att de sedan avser att sluta arbeta med denne. Det saknas rimlig anledning anta att RF skulle lämna felaktiga uppgifter i det avseendet till KO. Det står således klart att det funnits en avsikt att fortsätta den brottsliga verksamheten i VTAB i ett annat bolag, Montaro. Detta måste alltså ha omfattats av RFs, KAs, KEs och KSs uppsåt. Det har inte närmare satts i fråga och är vidare utrett att de särskilda punkterna utgörande de av åklagaren påstådda förberedelseobjekten faktiskt föreligger: Montaro har införskaffats, FH har anlåtits, skatte- och avgiftsanmälan har upprättats och lämnats in, bankdosor har införskaffats m.m. Enligt tingsrättens uppfattning kan dessa omständigheter anses utgöra en sådan samling hjälpmedel som kan kvalificera ansvar för förberedelse till skattebrott. Det fordras, när flera medverkar till ett tillämnat brott, heller inte att var och en av dem faktiskt befattat sig med hjälpmedlet, när som i detta fall de medverkande har ett uppsåt att begå gemensam brottslighet. Tingsrätten finner således gärningen styrkt och anser att förutsättningar föreligger att döma till ansvar för RF, KE, KA och KS avseende förberedelse till grovt skattebrott. .-.-.-

Hovrättens dom

Hovrätten fastställde tingsrättens dom beträffande KS i den del som domen överklagats.

När det gäller åtalet för förberedelse till grovt skattebrott konstaterade hovrätten, i likhet med tingsrätten, att det inte ifrågasatts att de olika punkterna utgörande de av åklagaren påstådda hjälpmedlen för skattebrott faktiskt förelåg. Vidare konstaterades att avgörande för bedömningen var om införskaffandet av bolaget Montaro och övriga omständigheter skett med uppsåt att utföra det av åklagaren påstådda skattebrottet och om omständigheterna kan anses vara särskilt ägnade att användas som hjälpmedel vid det brottet. Hovrätten fortsätter på följande sätt.

Hovrätten delar tingsrättens uppfattning att det är utrett att det funnits en avsikt att fortsätta den brottsliga verksamheten i VTAB i Montaro. Avgörande är då om de i och för sig vardagliga omständigheterna kan anses vara särskilt ägnade att användas som hjälpmedel vid skattebrott. Den nära kopplingen till brottsligheten i VTAB leder till att hovrätten instämmer i tingsrättens bedömning att dessa omständigheter kan anses utgöra en sådan samling hjälpmedel som kan kvalificera ansvar för förberedelse till skattebrott. Det går att dra en parallell till ett exempel på straffbar förberedelse som nämns i förarbetena till bestämmelsen, nämligen att det vid husrannsakan påträffas en stor mängd ännu inte ifyllda fakturablanketter som kan sättas i samband med ett företag vars utställda fakturor i flera tidigare fall visat sig vara oriktiga och då använts som underlag för falsk bokföring (se prop. 2010/11:76 s. 29 f).

I enlighet med vad tingsrätten har anfört fordras det inte att var och en av de medverkande faktiskt har befattat sig med hjälpmedlet när de medverkande har ett uppsåt att begå gemensam brottslighet. Lika med tingsrätten anser hovrätten således att gärningen är styrkt och KS, RE RF, KE och KA ska därför dömas för förberedelse till grovt skattebrott. Det kan tilläggas att deras befattning med hjälpmedlen inte är att bedöma som förberedelse till förberedelse, något som inte

är straffbelagt, eftersom detta skulle förutsätta ett mellanled som saknas i detta fall.

Överklagandet till Högsta domstolen

KS yrkar att Högsta domstolen, med ändring av hovrättens dom, ogillar samtliga åtalspunkter.

I överklagandet hävdar KS att han inte har gjort det som anges i gärningsbeskrivningen. Hovrätten t.ex. felaktigt funnit utrett att han satt in FH som mål-vakt i Montaro.

Enligt KS utgör det som anges i gärningsbeskrivningen inte föremål som är särskilt ägnade att användas som hjälpmedel vid skattebrott. Enligt KS ska föremål, för att kunna grunda ansvar för förberedelse, vara särskilt ägnade att utgöra hjälpmedel under själva utförandet av brottet, dvs. efter det att försökspunkten inträtt. Hovrätten har felaktigt funnit att det inte är fråga om förberedelse till förberedelse. Det är enligt KS uppenbart att det saknas flera mellanled innan det skulle ha blivit aktuellt att upprätta, underteckna och inge skatte-deklarationer. Vid utförandet av skattebrott behövs endast en deklarationsblankett och en penna som hjälpmedel.

KS hävdar att ansvar i vart fall inte kan komma i fråga då det inte är visat att faran för brottets fullbordan varit mer än ringa. Enligt KS finns det inget som visar att FH varit villig att låta andra personer driva elektronikhandel genom hennes bolag. Det finns heller inget som visar att FH varit beredd att skriva på en momsdeklaration avseende en verksamhet som hon inte själv haft insyn i.

Som skäl för prövningstillstånd anför KS att förberedelse till grovt skattebrott straffbelades den 1 juli 2011. Den nya bestämmelsen har inte tidigare prövats; det nu föreliggande åtalet är sannolikt det första efter lagändringen. Det finns flera oklarheter beträffande tillämpningen av bestämmelsen. Det finns därför skäl för Högsta domstolen att, till ledning av rättstillämpningen, belysa innebörden och omfattningen av förberedelseansvaret.

Grunder

Den rättsliga regleringen

Bestämmelserna

Av 11 § skattebrottslagen (1971:69) följer att för förberedelse till grovt skattebrott döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

Enligt 23 kap. 2 § första stycket brottsbalken ska den som, med uppsåt att utföra eller främja brott, (1) tar emot eller lämnar pengar eller annat som betalning för ett brott eller för att täcka kostnader för utförande av ett brott, eller (2) skaffar, tillverkar, lämnar, tar emot, förvarar, transporterar, sammanställer eller

tar annan liknande befattning med något som är särskilt ägnat att användas som hjälpmedel vid ett brott, dömas för förberedelse till brottet, om han inte gjort sig skyldig till fullbordat brott eller försök. Av samma paragrafs tredje stycke framgår att det inte ska dömas till ansvar om faran för att brottet skulle fullbordas var ringa.

Förarbetsuttalanden

År 1948 infördes generella bestämmelser om förberedelse i strafflagen. Motvarigheten till brottsbalkens nuvarande bestämmelse placerades i 3 kap. 2 § strafflagen. I förarbetena uttalades att den utvidgning av det straffbara området som lagändringen innebar var motiverad med hänsyn till beskaffenheten av de brott som främjas genom förberedelsehandlingen. Det angavs vara av vikt att samhället bereddes möjlighet att ingripa mot förfaranden som innebär fara för att något av dessa svåra brott kommer till utförande. Beträffande den begränsning av ansvaret för förberedelse och stämpling till brott som gjordes genom stadgandet att straff inte ska ådömas där faran för brott var ringa uttalades att otjänliga förberedelser alltså, liksom otjänliga försök, går fria från straff. Detsamma angavs gälla förberedelser i sådana fall, där brottets fullbordande är så avlägsen i tiden eller kräver sådana ytterligare åtgärder att det föreligger ringa fara för att brottet ska komma till stånd (se NJA II 1948 s. 194 och 197).

Bestämmelsen om förberedelse fick sin nuvarande utformning den 1 juli 2001. Avsikten med lagändringen var att straffansvaret för förberedelse till brott i viss mån skulle utvidgas (se prop. 2000/01:85 s. 1).

KS har dömts för den variant av förberedelse enligt vilken ansvar följer för att med uppsåt att utföra eller främja brott ta befattning med något som är särskilt ägnat att användas som hjälpmedel vid ett brott. Före 2001 års lagändring innehöll 23 kap. 2 § brottsbalken ett antal normerande exempel på de hjälpmedel som åsyftades. Lagändringen innebar att bestämmelsen moderniserades. Den ålderdomliga och kasuistiska lagstiftningstekniken övergavs till förmån för ett mera generellt utformat rekvisit.

Enligt propositionen avser förberedelsebrottet befattning med samtliga sådana föremål som inte har något annat användningsområde än att begå brott med. Även sådana hjälpmedel som i viss mån har ett legalt användningsområde men som kan sägas vara särskilt farliga med hänsyn till risken för uppkomst av brott, t.ex. skjutvapen, sprängämnen eller dyrkar bör omfattas. Detsamma anges gälla andra föremål som typiskt sett är särskilt lämpade för brottets genomförande. Såsom exempel på sådana nämns olika brytverktyg som någon befattar sig med i uppsåt att begå inbrott eller en kniv som någon lämnar till annan med uppsåt att denne skall begå grov misshandel. Det skulle emellertid föra för långt att kriminalisera befattning med helt vardagliga föremål som kan användas som hjälpmedel vid brott. Det faktum att en bil ingår som en nödvändig del vid genomförandet av en viss brottsplan innebär inte att bilen skall an-

ses som ett hjälpmedel. Om fordonet inte utrustats på något särskilt sätt eller annars manipulerats, kan den inte anses vara särskilt ägnad att användas vid brottet (se a. prop. s. 41 f.).

I författningskommentaren uttalas att de objekt som faller under bestämmelsen kan vara av vilket slag som helst. Befattning med datorprogram och annan mjukvara kan således bedömas som förberedelse till brott. Vidare uttalas att samlingar av föremål kan utgöra hjälpmedel vid brott på sätt som avses i förberedelsebestämmelsen även om föremålen var för sig möjligen inte varit av sådan karaktär att de skulle omfattas av hjälpmedelsbegreppet. Begreppet hjälpmedel avser också samlingar av information. Det krävs dock att informationen har nedtecknats eller lagrats på något annat sätt. Gränsdragningen mellan vad som utgör hjälpmedel eller inte bör i detta sammanhang ske med utgångspunkt från frågan om samlingen eller sammanställningen är särskilt ägnad att användas vid brottet. Vid bedömningen av om två eller flera föremål tillsammans kan anses utgöra hjälpmedel enligt förslaget bör föremålens enskilda karaktär inte vara avgörande. Det bör i stället vara deras kumulativa relevans i fråga om risken för tillkomst av brott, dvs. om de tillsammans kan anses vara särskilt ägnade för detta, som läggs till grund för bedömningen om samlingen är särskilt ägnad att användas vid brott. Av författningskommentaren framgår också att begreppet befattning bör förstås i inskränkt bemärkelse. Att köpa eller sälja ett hjälpmedel utan att någonsin ha innehaft det utgör inte en sådan befattning som avses. Befattningen behöver dock inte ha varit omedelbar, t.ex. i situationer där flera gärningsmän agerar tillsammans och det mest beror av en slump vem som tar direkt befattning med hjälpmedlet (se a. prop. s. 50 f.).

Förberedelse till grovt skattebrott straffbelades genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2011. Kriminaliseringen tillkom som ett led i genomförandet av rådets rambeslut (2008/841/RIF) om kampen mot organiserad brottslighet. I propositionen konstaterades att svensk rätt i huvudsak uppfyllde de kriminaliseringsåtaganden som följde av rambeslutet. För vissa brott som rambeslutet omfattade krävdes emellertid att straffansvar infördes även för förberedelse. Prövningen skulle omfatta brott med ett maximistraff om minst fyra års fängelse, som syftar till att direkt eller indirekt ge ekonomiska eller materiella fördelar och inte redan var kriminaliserade på försöks- och förberedelsestadierna. Vidare krävdes att en kriminalisering skulle få praktisk betydelse och att det i praktiken skulle vara möjligt att upprätthålla kriminaliseringen (se prop. 2010/11:76 s. 21 ff.).

I propositionen konstaterades att grovt skattebrott var ett av de brott som dels hade ett maximistraff om minst fyra års fängelse, dels syftade till att direkt eller indirekt ge ekonomiska eller materiella fördelar, dels inte var kriminaliserat på förberedelsestadiet. Vidare uttalades att det för vissa brott vid första påseende kunde framstå som mindre motiverat att bestraffa någon som inte påbörjat

brottets utförande för förberedelse. Regeringen fortsatte enligt följande (se a. prop. s. 28 ff.).

.-.- För *grovt bokföringsbrott* och *grovt skattebrott* gäller t.ex. att straffansvar för fullbordat brott inträder redan när bokföringsfel medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas respektive när de felaktiga uppgifterna m.m. ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna. Med så tidiga fullbordanspunkter finns då ofta förutsättningar att den som t.ex. betalat för brottet i stället kan dömas för medhjälp till fullbordat brott och den som tagit emot betalningen för fullbordat brott i gärningsmannaskap. Emellertid går det att tänka sig fall där man genom användning av t.ex. hemlig teleavlyssning får kännedom om att pengar utväxlas för att någon ska ge in en felaktig mervärdesskattedeclaration eller kontrolluppgift till Skatteverket och där det av olika skäl blir aktuellt att ingripa mot brottsligheten redan innan deklARATIONEN eller uppgiften getts in. Likaså går det att föreställa sig att man vid en husrannsakan påträffar en stor mängd ännu inte ifyllda fakturablanketter som kan sättas i samband med ett företag vars utställda fakturor i flera tidigare fall visat sig vara oriktiga och då använts som underlag för falsk bokföring. På grund av det sagda och då brotten inte sällan begås inom ramen för en kriminell organisation finns det skäl att på grund av rambeslutet tillgripa förberedelsekriminalisering såvitt gäller både grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott.

Praxis

I NJA 2007 s. 774 ogillade Högsta domstolen ett åtal för grovt bedrägeri. Den tilltalade hade beställt en front till kortläsare och en knappats vilka varit avsedda att fästas över den fasta utrustningen på en uttagsautomat. Med hjälp av i föremålen monterad elektronisk utrustning skulle därefter avläsning ske av den pinkod som automatkunder använde vid uttag liksom av den information som fanns på magnetremsorna till de kort som de begagnade. Med hjälp av denna information skulle därefter "falska" kort tillverkas som skulle användas för uttag i automater eller vid inköp. Högsta domstolen konstaterade att ett bifall till åtalet förutsatte att kortläsaren och knappatsen varit särskilt ägnade att användas som hjälpmedel för de bedrägerier som brottsplanen syftat till. Enligt Högsta domstolen hade föremålen inte varit avsedda att användas vid de bedrägerier som brottsplanen avsett utan endast för att inhämta den information och framställa de kort med vars hjälp bedrägerierna därefter skulle genomföras. Om något skulle befattningen med föremålen kunna betecknas som förberedelse till förberedelse vilket inte är straffbart.

I NJA 2011 s. 627 dömde Högsta domstolen en tilltalad för förberedelse till allmänfarlig ödeläggelse. Hos denne hade påträffats flaskor med väteperoxid, aceton och saltsyra, vilka är nyckelkemikalier vid framställning av en viss typ av sprängämne. Dessutom påträffades mätglas, glascylindrar och två metallrör, båda med ena änden tillpluggad, samt litteratur och egenhändigt gjorda anteckningar om bombtillverkning. Högsta domstolen uttalade att i förhållande till NJA 2007 s. 774 förelåg den skillnaden att kemikalierna och metallrören skulle – om bomberna hade färdigställts – ha ingått som beståndsdelar i bomberna,

vilka otvivelaktigt skulle ha varit att anse som hjälpmedel vid allmänfarlig odeläggelse. Vid bedömningen av om straffansvarspunkten för förberedelse var uppnådd redan innan bomberna färdigställts beaktade Högsta domstolen att framställning av det aktuella sprängämnet är en mycket enkel process. Den tilltalade hade anskaffat alla nödvändiga ingredienser och hade tillgång till instruktioner och recept. Vad som återstod för att kunna åstadkomma en explosion var endast själva sammanfogandet av de olika beståndsdelarna. Sammantaget ansåg Högsta domstolen att den aktuella samlingen av föremål var särskilt ägnad att användas som hjälpmedel vid brott.

I NJA 1981 s. 1057 avsåg åtalet stämpling till narkotikabrott. I målet var utrett att den tilltalade hade beslutat att köpa ett parti narkotika av en person som han tidigare förhandlat med. Säljarens uppsåt var emellertid redan från början be- drägligt och vid köpet levererades annat än narkotika. Högsta domstolen uttalade att bedömningen av om en förberedelse- eller stämplingsgärning är förenad med fara för fullbordan av det brott till vilket gärningen utgör ett första- stadium ska ske med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då förberedelse- eller stämplingsgärningen begicks. Gav förhållandena då stöd för omdömet att sådan sannolikhet förelåg som innebar en icke ringa fara för fullbordan, är fare- rekvisitet uppfyllt. Och om fara då förelåg, upphävs inte detta genom senare inträffande händelser som medför att brottet inte kommer till fullbordan. Högsta domstolen fortsatte enligt följande.

Det bör emellertid i detta sammanhang understrykas, att ehuru som nämnts otjänliga förberedelser i förarbetena sades skola gå fria från straff liksom otjänliga försök, bestämmelserna i detta hänseende utformats olika i fråga om försök resp förberedelse. Medan straff inträder vid försök så snart fara förelegat att handlingen skulle leda till brottets fullbordan eller sådan fara endast på grund av tillfälliga omständigheter varit utesluten, saknas i fråga om förberedelse sist- nämnda begränsning av det straffria området. Tvärtom är t o m vissa fall när fara förelegat för brottets fullbordan straffria, nämligen när faran varit ringa. Även om denna distinktion inte blivit närmare belyst i förarbetena, måste den dock be- aktas i rättstillämpningen.

Doktrinen

Petter Asp, Magnus Ulväng och Nils Jareborg ställer frågan om det kan vara förberedelse till mord att köpa en kökskniv i avsikt att döda någon med den. Författarna kommer fram till att svaret nog måste bli nekande. Det har diskute- rats om bedömningen kan bli annorlunda om vederbörande inte har någon legal användning för den. Det är emellertid svårt att se att egenskapen hos ett hjälp- medel ”att vara särskilt ägnat” kan påverkas av gärningsmannens personliga vanor. Ansvarsfriheten bör motiveras just genom hänvisning till kravet att hjälpmedlet ska vara **särskilt** ägnat att användas vid brottet. När det gäller kra- vet på att hjälpmedlet ska vara avsett att användas vid brottet uttalas följande (se Asp/Ulväng/Jareborg, Kriminalrättens grunder, 2 uppl., 2013, s. 420 f.).

Det fordras vidare att hjälpmedlet är avsett att användas vid brottet och inte enbart vid förberedelse av brottet. I NJA 2007 s. 774 ansågs sålunda fotografier av en kortläsare liksom en med hjälp av fotografierna beställd kortläsare och knapp-sats inte utgöra hjälpmedel vid bedrägeri eftersom de endast varit avsedda att användas som hjälpmedel för ”att inhämta den information och framställa de kort med vars hjälp bedrägerierna därefter skulle genomföras”. Fråga var därför närmast om förberedelse till förberedelse vilken inte är kriminaliserad.

I brottsbalkskommentaren uttalas att farebedömningen vid förberedelse görs utifrån omständigheterna vid tidpunkten för förberedelsehandlingen. Liksom vid bedömningen av försök till brott baseras farebedömningen på samtliga i efterhand inhämtade fakta rörande situationen i gärningsögonblicket. Bedömningen påverkas dock inte av att faran för brottets fullbordan möjligen var utesluten endast på grund av tillfälliga omständigheter. Vidare uttalas att straffbar förberedelse inte föreligger i sådana fall där brottets fullbordan är så avlägsen i tiden eller kräver sådana ytterligare åtgärder att det föreligger ringa fara för att brottet ska komma till stånd (se Berggren m.fl., Brottsbalken, version den 1 juli 2012, Zeteo, kommentaren till 23 kap. 2 §).

Madeleine Leijonhufvud och Suzanne Wennberg uttalar att den i 23 kap. 2 § tredje stycket brottsbalken angivna förutsättningen att det ska ha förelegat icke ringa fara för brottets fullbordan innefattar ett krav på konkret fara. Författarna konstaterar att man vid farebedömningen måste utgå den händelse i det konkreta händelseförloppet som utgör själva förberedelsehandlingen. Med utgångspunkt härifrån har man sedan att pröva om det förelegat fara för att fullbordat brott skulle komma till stånd. Ett väsentligt moment i farebedömningen anges vara gärningsmannens avsikter eller planer att gå vidare och utföra det ifrågavarande brottet (se Leijonhufvud/Wennberg, Straffansvar, 8 uppl., 2009, s. 107).

Min bedömning

Hovrätten har funnit utrett att KS och hans medgärningsmän avsett att fortsätta den brottsliga verksamhet avseende mervärdesskatt som de bedrivit i VTAB i ett nytt aktieföretag, Montaro. Det hade, bl.a. vid telefonavlyssning, framkommit att syftet var att återanvända det brottsupplägg som de tidigare använt i VTAB. I detta syfte hade de vidtagit en rad förberedande åtgärder.

Förberedelsegärningarna består i att de införskaffat bolaget Montaro, anlitat och förmått FH att åtaga sig ansvaret som styrelseledamot i bolaget, upprättat och lämnat in skatte- och avgiftsanmälan avseende Montaro till Skatteverket, införskaffat, omhändertagit och förvarat bankdosor tillhörande Montaros bankkonto, upprättat en affärsplan för företaget, tillverkat informationsblad och reklamblad för företaget, innehaft kontaktuppgifter till leverantörer av elektronikprodukter, innehaft kontakter till köpare av elektronikprodukter samt tillverkat och förvarat en stämpel med Montaros namn.

Hovrätten ställer frågan om de angivna, i och för sig vardagliga, omständigheterna kan anses vara särskilt ägnade att användas som hjälpmedel vid skattebrott. Den nära kopplingen till brottsligheten i VTAB leder till att hovrätten instämmer i tingsrättens bedömning att dessa omständigheter kan anses utgöra en sådan samling hjälpmedel som kan kvalificera ansvar för förberedelse till skattebrott. Därvid drar hovrätten en parallell till ett exempel på straffbar förberedelse som nämns i förarbetena, nämligen att en stor mängd ännu inte ifyllda fakturablanketter påträffas som kan sättas i samband med ett företag vars utställda fakturor i flera tidigare fall visat sig vara oriktiga och då använts som underlag för falsk bokföring.

Jag delar hovrättens uppfattning. Tilläggas bör dock att den angivna samlingen föremål som KS och hans medgärningsmän befattat sig med får anses vara särskilt ägnad att använda som hjälpmedel vid skattebrott även med bortseende av den målvakt som anlåtats. Detta gäller särskilt eftersom verksamheten gick ut på att varor skulle säljas till ett pris som, exklusive mervärdesskatt, understeg inköpspriset. En förutsättning för att gå med vinst var således att den utgående mervärdesskatten inte redovisades och inbetalades på ett korrekt sätt. Vidare får exemplet i propositionen med de icke ifyllda fakturablanketterna visserligen främst anses ta sikte på förberedelse till grovt bokföringsbrott, men det visar ändå att det sammanhang i vilket en samling normalt vardagliga föremål påträffas ska beaktas.

Med hänsyn till Högsta domstolens uttalanden i NJA 2007 s. 744 skulle kunna hävdas att de hjälpmedel KS befattat sig med inte varit avsedda att användas vid brottet utan snarare vid förberedelse till brottet. I det angivna rättsfallet ansågs en kortläsare och knappats till en uttagsautomat inte utgöra hjälpmedel vid bedrägeri eftersom de endast varit avsedda att användas som hjälpmedel för att inhämta den information och framställa de kort med vars hjälp bedrägerierna därefter skulle genomföras.

I det nu aktuella fallet har avsikten varit att köpa in och därefter sälja elektronikprodukter, i syfte att inte rätt redovisa och inbetala den utgående mervärdesskatten och i stället tillgodogöra sig denna. Verksamheten kom dock aldrig i gång. Nämnas bör att i samlingen föremål ingår upprättande och inlämnande av skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket i vilken bl.a. angavs att Montaro önskade få uppskov i tre månader med betalningen av den debiterade preliminärskatten.

I NJA 2007 s. 744 gick brottsplanen ut på att framställa falska kort vilka skulle användas för att genomföra bedrägerier. Kortläsaren och knappatsen utgjorde enligt Högsta domstolen endast hjälpmedel för att framställa de specifika hjälpmedel, korten, som skulle användas vid bedrägerierna.

I det nu aktuella fallet är det däremot inte fråga om föremål som ska användas för att framställa ett specifikt hjälpmedel. I stället ska föremålen användas för att kunna genomföra brottsplanen, dvs. de affärer som ska utmyнна i att köparna betalar den utgående mervärdesskatt som gärningsmännen sedan inte redovisar och betalar, utan tillägnar sig. Försäljningen av elektronikprodukter utlöser samtidigt skyldigheten att deklarerar och inbetala den utgående mervärdesskatten. De hjälpmedel som gärningsmännen befattat sig med skulle således möjliggöra tillägnelse av den utgående mervärdesskatten, redan innan deklARATIONSTIDPUNKTEN inträtt.

Det grova skattebrottet skulle ha fullbordats när oriktig uppgift om den utgående mervärdesskatten lämnats i Montaros skattedeclaration. När det gäller VTAB lämnades en för hand ifylld och undertecknad skattedeclaration in till Skatteverket. Som anförs i KSs överklagande är de enda hjälpmedel som behövs för själva ingivandet av en sådan deklARATION en deklARATIONSBANKETT och en penna. Enligt min mening kan emellertid föremål som är "särskilt ägnade att använda som hjälpmedel vid skattebrott" inte avgränsas på ett sådant snävt sätt. I så fall hade det knappast funnits skäl att kriminalisera förberedelse till grovt skattebrott vad avser befattning med hjälpmedel. Som hjälpmedel vid skattebrott bör enligt min mening även omfattas föremål, och samlingar av föremål, som ingår som en nödvändig del vid genomförande av en brottsplan som syftar till att lämna oriktiga uppgifter till Skatteverket och därmed undandra skatt.

Vidare anser jag att det får anses klart att det vid tiden för förberedelsehandlingarna har förelegat en konkret, icke ringa, fara för att ett fullbordat skattebrott skulle komma till stånd. Gärningsmännen har haft en bestämd avsikt att gå vidare och utföra brottet. De hade tidigare genomfört motsvarande brott i VTAB och nu skaffat ett nytt bolag och bl.a. anlitat en s.k. målvakt.

Sammanfattningsvis anser jag att hovrätten gjort en riktig bedömning av frågan om KS gjort sig skyldig till förberedelse till grovt skattebrott.

Processfrågor

Frågan om 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. Den enskildes intresse av att få till stånd en överprövning i Högsta domstolen kan alltså inte föranleda prövningstillstånd på denna grund (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken [version till oktober 2013, Zeteo], kommentaren till 54 kap 10 §).

Förberedelse till grovt skattebrott straffbelades den 1 juli 2011. När det gäller sådan förhållandevis ny lagstiftning kan det ofta finnas skäl för Högsta domstolen att, till ledning av rättstillämpningen, uttala sig om hur bestämmelsen ska tolkas. När ny straffrättslig eller straffprocessrättslig lagstiftning träder i kraft finns det därför skäl att följa utvecklingen av praxis i syfte att identifiera eventuella olikheter i domstolarnas tillämpning som kan föranleda en fullföljd av mål till Högsta domstolen.

Enligt 1 § andra stycket förordningen (2007:972) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten ska myndigheten bl.a. följa och analysera utvecklingen och rättstillämpningen när det gäller ekonomisk brottslighet och utarbeta förslag till åtgärder. Sedan den 1 juli 2013 ansvarar Ekobrottsmyndigheten för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten i hela landet. Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten synes åtalet i det nu aktuella målet vara det enda åtal som hittills väckts avseende förberedelse till grovt skattebrott. Ekobrottsmyndigheten bedömer att en prövning i Högsta domstolen av KSs överklagande knappast skulle medföra att flera sådana åtal väcktes. En prövning av Högsta domstolen skulle därför vara av mycket liten betydelse för domarnas och åklagarnas dagliga arbete.

KS godtar inte hovrättens bevisvärdering, varken när det gäller de omständigheter som ligger till grund för påståendet om förberedelse till grovt skattebrott eller övriga åtalpunkter. Detta gäller bl.a. hans delaktighet i de grova skattebrotten avseende VTAB som hänger nära samman med åtalet för förberedelsebrottet rörande Montaro. Det kan konstateras att en eventuell prövning av frågan om KS gjort sig skyldig till förberedelse till grovt skattebrott skulle vara beroende av utgången av prövningen av bevisfrågorna i målet.

KS har dömts till fängelse fyra år sex månader. Förutom förberedelse till grovt skattebrott avser domen grov förskingring, medhjälp till grovt bokföringsbrott, medhjälp till grovt skattebrott, tre fall av grovt bokföringsbrott, grovt skattebrott, grov oredlighet mot borgenärer och brott mot aktiebolagslagen. Med hänsyn till antalet andra allvarliga brott som KS dömts för anser jag att frågan om han gjort sig skyldig till förberedelsebrottet saknar betydelse för straffmätningen. Detta förhållande innebär enligt min mening att målet är mindre lämpligt för en prövning av den nu aktuella frågan. Detta förstärks också av det faktum att KS är häktad och frihetsberövad i målet sedan den 5 mars 2013.

Sammanfattningsvis anser jag att det inte finns skäl att meddela prejudikatdispens för en prövning av frågan om KS gjort sig skyldig till förberedelse till grovt skattebrott. Jag avstyrker därför prövningstillstånd.

För det fall Högsta domstolen ändå skulle finna att det finns skäl att meddela prövningstillstånd bör beaktas att bevisfrågorna i målet inte i sig rymmer några

principfrågor av vikt. Det kunde därför övervägas om det finns förutsättningar att med stöd av 54 kap. 11 § rättegångsbalken meddela ett partiellt prövningstillstånd och att i övrigt vilandeförklara frågan om prövningstillstånd. Prövningstillståndet kunde i så fall begränsas till frågan om den gärning hovrätten funnit styrkt är att bedöma som förberedelse till grovt skattebrott.

Bevisning

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd i målet.

Anders Perklev

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg (EB-3905-12)
Utvecklingscentrum Stockholm