

Målnummer: B961-07 **Avdelning:** 2
Domsnummer:
Avgörandedatum: 2007-11-30
Rubrik: Uppsåtskravet vid medhjälp till skattebrott.
Lagrum:

- 2 § och 4 § skattebrottslagen (1971:69)
- 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700)

Rättsfall:

REFERAT

Göteborgs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Göteborgs tingsrätt åtal mot bl.a. C.B., G.K. och R.T.

Under rubriken Bakgrund anförde åklagaren i stämningsansökningen: Carry AB, Carry International AB och enskilda firman MBC Transport har 2003-2005 bedrivit åkeriverksamhet i Sverige och utomlands. Svart arbetskraft har stått för en betydande del av verksamheten. Under den tid som omfattas av åtalet har åtminstone 8,7 mkr betalats som svart ersättning till C.B., G.K., medhjälpare, och förare. C.B. och G.K. har på sätt framgår av gärningsbeskrivningen åsidosatt bokföringsskyldigheten för bolagen och enskilda firman och underlåtit att till Skatteverket redovisa arbetsgivaravgifter, källskatt och mervärdesskatt. För att dölja att svart ersättning förekommit har C.B. och G.K. låtit intaga osanna fakturor i bokföringen för bolagen och enskilda firman. Ett nätverk av bolag och personer i Stockholmsområdet och en enskild firma i Eskilstuna har utfärdat de osanna fakturorna.

Åtalspunkt 1.1 gällde åtal mot C.B. och G.K. för bokföringsbrott, grovt brott, försvårande av skattekontroll, grovt brott, och grovt skattebrott. Under punkt 1.1 i gärningsbeskrivningen anförde åklagaren:

1.1 Carry AB

Som företrädare för Carry AB ("Carry") med säte i Göteborgs kommun har C.B. och G.K. haft ansvar för att bolaget fullgjort sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Bolaget har försatts i konkurs.

C.B. och G.K. har i Göteborg under tiden januari 2003-mars 2005, tillsammans och i samförstånd, uppsåtligt åsidosatt Carrys bokföringsskyldighet genom att i grundbok och huvudbok låta bokföra osanna fakturor från Romita AB, J.H.H. Entreprenad AB, - - - SVN Contractors AB, - - - om 5 881 860 kr inklusive mervärdesskatt för att dölja utgifter med motsvarande belopp för ersättning till svart arbetskraft. Förfarandet har fått till följd att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av Carrys bokföring och att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning och uppbörd av skatt och avgift allvarligt försvårats, i vart fall har fara för sådant försvårande förelegat.

Som företrädare för Carry har C.B. och G.K. också haft ansvar för bolagets redovisning av skatt och avgift.

C.B. och G.K. har till Skatteverket i Göteborg, tillsammans och i samförstånd, uppsåtligt lämnat uppgift om ingående mervärdesskatt utifrån de osanna fakturorna med för höga belopp och om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag med för låga belopp i Carrys skattedeclarationer för redovisningsperioderna februari 2003-mars 2005. C.B. och G.K. har, tillsammans och i samförstånd, uppsåtligt även lämnat uppgift om skatteavdrag med 533 775 kr för lågt belopp 2003 och med 984 146 kr för lågt belopp 2004 i Carrys kontrolluppgifter för de angivna åren. Förfarandet har givit upphov till fara för att skatt och avgift om tillhoppa 4 831 309 kr undandras det allmänna.

Åklagaren anförde vidare: Bokföringsbrotten och försvårande av skattekontroll är grova med hänsyn till att brotten utförts i skatteundandragande syfte, att bokföringsskyldigheten åsidosatts i flera rörelser, vars verksamheter varit av stor omfattning, att osanna fakturor använts för att motverka att brottsligheten uppdagas och beivras, att brotten utförts systematiskt, och att brotten varit av synnerligen samhällsfarlig art. Skattebrotten är grova med hänsyn till att det rör sig om mycket betydande belopp, att brotten utförts systematiskt under en följd av redovisningsperioder, och att brotten varit av synnerligen samhällsfarlig art.

Åtalspunkt 2 gällde åtal mot R.T. för medhjälp till bokföringsbrott, grovt brott, medhjälp till försvårande av skattekontroll, grovt brott, och medhjälp till grovt skattebrott enligt följande gärningsbeskrivning:

R.T. har varit företrädare för Romita AB ("Romita") med säte i Stockholms kommun under tiden 021025-030715, J.H.H. Entreprenad AB ("JHH Entreprenad") med säte i Stockholms kommun under tiden 030722-040429, och SVN Contractors AB ("SVN Contractors") med säte i Stockholms kommun under tiden 031119-040705. Bolagen har försatts i konkurs.

R.T. har i Stockholm under tiden februari-maj 2003, juli-november 2003 och juni-juli 2004 uppsåtligt främjat C.B:s och G.K:s gärningar enligt åtalspunkten 1.1 genom att låta Romita till Carry utfärda osanna fakturor om 394 030 kr inklusive mervärdesskatt, att låta JHH Entreprenad till Carry utfärda osanna fakturor om 698 633 kr inklusive mervärdesskatt, att låta SVN Contractors till Carry utfärda osanna fakturor om 372 386 kr inklusive mervärdesskatt, att från bolagens konto uttaga motsvarande belopp i kontanter och återföra beloppen till C.B. och G.K. eller ombud för dem, och att förbehålla sig och mottaga ersättning för sin medhjälp.

R.T. har varit medveten om att hans åtgärder utgjort en del av en omfattande ekonomisk brottslighet, att Carrys bokföringsskyldighet åsidosatts, och att detta bolag lämnat oriktiga uppgifter om skatt och avgifter till Skatteverket.

De tilltalade förnekade brott.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Hans Henriksson) anförde i dom den 10 mars 2006 bl.a.:

Utveckling av talan

Åklagaren har anfört i huvudsak följande.

Målet gäller ansvar för utbetalning av svarta löner. C.B. och G.K. äger hälften var av aktierna i Carry AB och Carry International AB. C.B. äger den enskilda firman MBC Transport. - - -. Bolagen och firman har med anställda chaufförer och egna lastbilar utfört transporttjänster åt åkeriföretag. - - -.

I juni 2002 köpte C.B. och G.K. aktierna i Carry AB. Verksamheten i Carry AB drevs med en vit och en svart del. I den vita delen använde Carry AB egen öppet anställd personal som chaufförer. För dessa chaufförer redovisade Carry AB skatter och avgifter på rätt sätt.

- - -

Vid sidan av den vita delen förekom även chaufförer som var svart anställda. För dessa chaufförer redovisade inte Carry AB några - eller åtminstone starkt förminskade - inkomster, skatter och avgifter. För att kunna betala ut de svarta lönerna behövde Carry AB underlag för att göra uttag ur bolaget. För detta ändamål anlät Carry AB olika företag, främst aktiebolag, vars enda uppgift var att skriva ut osanna fakturor, ta ut de likvida medel som pga. de osanna fakturorna överfördes till bolagen från Carry AB samt - efter avdrag för en överenskommen provision - återföra de likvida medlen till Carry AB som kontanter. De olika företag som sysslat med att utfärda osanna fakturor kallas i målet för fakturaskrivare eller fakturabolag.

I de fakturaskrivande bolagen har det inte framkommit att det har förekommit någon annan verksamhet än att skriva ut fakturor. Dessa bolag har alla gått i konkurs efter en begränsad livstid. Någon bokföring har inte kunnat anträffas i dessa bolag. Affärshändelserna har fått rekonstrueras med ledning av bolagens bankkonton och girokonton. De fakturaskrivande bolagen kommer alla från Stockholmsområdet.

Fakturabolagen avlöste varandra i snabb takt. Fakturor skrevs till, och likvida medel fördes från och till Carry AB, under perioden januari-maj 2003 av Romita AB, under perioden juni-november 2003 av JHH Entreprenad AB, - - - under perioden maj-juli 2004 av SVN Contractors AB - - -.

För fakturabolagen Romita AB, JHH Entreprenad AB och SVN Contractors AB var R.T. bolagens företrädare och skötte hanteringen av bolagens fakturor och betalningar.

- - -

C.B. har anfört i huvudsak följande.

Han var ansvarig för den enskilda firman och ansvarig som företrädare för bolagen under de i målet aktuella tiderna. Fakturor som intagits i bokföringarna har inte varit osanna. Därmed har inte uppgifter lämnats om belopp som varit för höga avseende ingående mervärdesskatt och för låga avseende arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Det har därför inte heller lämnats uppgifter om skatteavdrag med för låga belopp i kontrolluppgifter. Fara för undandragande av skatt har därför inte heller uppkommit. Han har i vart fall inte haft kännedom om att några fakturor varit osanna eller att några lämnade uppgifter inte varit korrekta, eller att fara för undandragande av skatt har uppkommit. De tjänster som anges i fakturorna har utförts. Han ifrågasätter inte åklagarens beräkningar av undandragna skatter och avgifter.

- - -

G.K. har anfört i huvudsak följande.

Han har varit företrädare för Carrybolagen. De av åklagaren som osanna betecknade fakturorna är korrekta. Det har utförts tjänster i enlighet med fakturorna. I enlighet härmed har osanna fakturor inte intagits i bokföring. Det har därmed inte heller lämnats felaktiga uppgifter om belopp som varit för höga avseende ingående mervärdesskatt och för låga avseende arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Inte heller har det i kontrolluppgifter lämnats uppgifter om skatteavdrag med för låga belopp. Fara för undandragande av skatt har inte uppkommit. Åklagarens beräkningar av undanhållna skatte- och avgiftsbelopp ifrågasätts i och för sig inte. G.K. har i vart fall inte haft kännedom om att några fakturor skulle vara osanna eller att några lämnade uppgifter inte skulle vara korrekta, eller att fara för undandragande av skatt skulle ha uppkommit. Om några anställda haft svarta löner - eller någon svart verksamhet förekommit - har det varit hos underentreprenörerna och inte i Carrybolagen.

- - -

R.T. har anfört i huvudsak följande.

R.T. har varit företrädare för de aktuella bolagen på det sätt och under den tid som åklagaren har angivit. Han har varit "målvakt" i dessa bolag. R.T. har tagit ut pengar från bolagens konton och överlämnat dem till en person han inte vill namnge. På uppdrag och instruktion av denna person har han också i vissa bolag framställt fakturor men han har inte skickat några fakturor. Han vet inte vart de pengar han uttagit och överlämnat har förts. Han kan inte erinra sig om han framställt fakturor mot Carrybolagen. R.T. har inte varit medveten om eller haft insikt om att den del som han bidragit med utgjort en del av brottslig verksamhet. Han kan inte uttala sig om det faktiskt förekommit verksamhet eller inte i de bolag han stått som företrädare för.

- - -

Domskäl

Åtalen mot C.B. och G.K.

C.B. och G.K. har medgett att de varit företrädare för Carrybolagen. De har också godtagit att fakturor utställts till Carrybolagen och att betalningar skett från Carrybolagen på det sätt åklagaren påstått. C.B. och G.K. är ense med åklagaren om att fakturorna avser betalningar till chaufförer för utfört arbete. De har godtagit de beräkningar av undandragna skatter och avgifter i Carrybolagen som åklagaren gjort.

- - -

C.B. och G.K. har hävdatt att fakturorna motsvarar hos underentreprenörer verkligt utförda tjänster.

- - -

Hos övriga underentreprenörer finns ingen bokföring utan endast kontouppgifter. Dessa innehåller inga uppgifter som tyder på att någon annan verksamhet än överföringar av betalningsmedel har förekommit hos underentreprenörerna.

All hantering av chaufförernas angelägenheter har, såvitt utredningen visar, skett hos Carrybolagen eller i MBC Transport. Det är genom sammanställningar där som chaufförernas anspråk på lön beräknas för att sändas vidare till underentreprenörerna. Det är där som tidkort och andra uppgifter förvarats. Det är dit uppdragsgivare vänt sig när problem uppstått. Det saknas helt uppgifter om att fakturabolagen - - - på något sätt utfört arbetsledande uppgifter eller andra uppgifter beträffande chaufförerna.

Underentreprenörerna har varit helt utbytbara. Byten har också skett ofta. G.K. eller C.B. har inte ens träffat företrädarna för underentreprenörerna. Inga undersökningar har - bortsett från formaliauppgifter - skett av deras bakgrund eller förmåga att verka som affärspartners.

Det är enligt tingsrättens mening uppenbart att underentreprenörerna inte har bedrivit någon näringsverksamhet. Underentreprenörernas enda funktion har varit att tillhandahålla fakturor vars innehåll alltså varit osanna. Det är alltså utrett i målet att Carrybolagen och MBC Transport använt osanna fakturor för att dölja uttag av svarta ersättningar ur näringsverksamheterna.

Att ta in dessa osanna fakturor i Carrybolagens och MBC Transports bokföring har då objektivt sett medfört de konsekvenser i form av fara för undanhållna skatter och avgifter som åklagaren påstått. Det har även objektivt medfört att

förutsättningarna för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll förelagt. De tilltalade har godtagit att åklagarens beräkningar av de undanhållna beloppen är riktiga.

Vittnesmål från chaufförer visar att både C.B. och G.K. har delat ut svarta ersättningar till chaufförer.

Tingsrätten fann att såväl C.B. som G.K. skulle dömas enligt åklagarens gärningsbeskrivning och anförde ytterligare: G.K. fälls till ansvar för att ha undanhållit omkring 5,4 miljoner kr i skatt och avgift. C.B. ansvarar på motsvarande sätt för ett belopp av omkring 7,2 miljoner kr. Tingsrätten delar åklagarens bedömning att gärningarna är att bedöma som grova brott.

Åtalet mot R.T. (och en annan person)

De har medgett att de varit företrädare för de bolag åklagaren påstått och att de tagit ut likvida medel ur dessa bolag. De har förnekat att de befattat sig med hantering av fakturor i bolagen. Mot deras förnekande är det inte bevisat att de hanterat fakturor.

Utredningen visar inte att R.T. och - - - haft vetskap om att de likvida medel de hanterat kom från Carrybolagen och inte heller att de känt till att de likvida medel de hanterat återfördes dit.

Vid dessa förhållanden är det inte visat att de haft uppsåt att begå medhjälp till brott i Carrybolagen. Åtalen mot R.T. och - - - skall därför ogillas.

Domslut

Tingsrätten dömde C.B. och G.K. enligt 4 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69) och 11 kap. 5 § BrB för grovt skattebrott, försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott samt bestämde påföljden för C.B. till fängelse 3 år 6 månader och för G.K. till fängelse 3 år. De båda ålades dessutom näringsförbud för en tid av 5 år.

Åtalet mot R.T. ogillades.

Hovrätten för Västra Sverige

C.B. och G.K. överklagade i Hovrätten för Västra Sverige och yrkade ogillande av åtalet. Åklagaren yrkade anslutningsvis straffskärpning och förlängning av näringsförbuden.

Åklagaren yrkade i hovrätten bifall till åtalet mot R.T.

R.T. bestred ändring.

Hovrätten (hovrättslagmannen Hans Frennered, hovrättsrådet Åke Thimfors, referent, hovrättsassessorn Per Nordén och två nämndemän) anförde i dom den 2 februari 2007 bl.a.:

Hovrättens domskäl

- - -

Åtalen mot C.B. och G.K.

C.B. och G.K. har redovisat samma inställning till åtalen som vid tingsrätten.

Utredningen ger till en början vid handen att, under de i åtalen angivna tiderna, C.B. och G.K. varit företrädare för Carry AB och Carry International AB samt att C.B. drivit näringsverksamhet även i den enskilda firman MBC Transport. C.B. och G.K. har i dessa företag därmed haft ansvar för fullgörande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen och för redovisning av skatt och

avgift. Det är vidare utrett att fakturor som sägs avse utförda transporttjänster utstälts till nämnda företag till de sammanlagda belopp som åklagaren har gjort gällande och att C.B. och G.K. dels låtit bokföra dessa fakturor i företagens grund- och huvudböcker, dels i skattedeklarationer lämnat uppgifter om ingående mervärdesskatt och om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag utifrån fakturorna.

Åklagaren har gjort gällande att angivna fakturor inte svarar mot verkliga förhållanden utan har upprättats och använts i syfte att dölja utbetalning av s.k. svart ersättning till de chaufförer C.B. och G.K. anlitat i sina företag. Påståendet har motsagts av C.B. och G.K., som hävdar att fakturautställarna är bemanningsföretag som försett deras företag med chaufförer.

Vid prövningen av åklagarens nyss nämnda påstående bör inledningsvis framhållas den anmärkningsvärda omständigheten att under en förhållandevis kort tid ett stort antal företag utställt fakturor för utförda transporttjänster; under den med åtalen avsedda tiden om ca två och ett halvt år har inte mindre än åtta skilda företag utfärdat sådana fakturor. Sju av dessa företag, de s.k. Stockholmsbolagen, har i tät följd avlöst varandra som fakturautställare. I dessa bolag är förhållandena i flera avseenden likartade. Enligt den utredning åklagaren lagt fram har inte något av Stockholmsbolagen bedrivit någon egentlig näringsverksamhet utan enbart ägnat sig åt att ta emot och vidarebefordra betalningsmedel. Stockholmsbolagen har varken i bokföring eller i skattedeklarationer lämnat uppgifter om sådan verksamhet som de utställda fakturorna ger sken av, och något underlag för de genomgående knapphändiga fakturorna har inte kunnat återfinnas hos dessa bolag. Fakturaunderlag har i stället hittats hos C.B. och G.K. Till det sagda kommer att Stockholmsbolagen företrätts av personer utan koppling till seriös affärsrörelse, bl.a. de medåtalade R.T. och - - -, vilka förklarat sig helt obekanta med innehållet i bolagens verksamhet. Vikt måste vidare fästas vid inställningen hos de chaufförer, vilkas tjänster skulle avses med fakturorna; de chaufförer som hörts i målet har förklarat sig inte ens ha hört talas om Stockholmsbolagen eller deras företrädare, utan berättat att de fått sin ersättning av C.B. eller G.K. Det bör i sammanhanget anmärkas att inte ens C.B. eller G.K. har kunnat lämna någon information om Stockholmsbolagen. Slutligen bör påpekas att samtliga Stockholmsbolag försatts i konkurs i nära anslutning till att faktureringar till C.B:s och G.K:s företag upphört.

- - -

Sammanfattningsvis ger anförda omständigheter vid handen att de i åtalen angivna fakturorna i sin helhet är osanna. Utredningen medger inte någon annan rimlig slutsats än att fakturabeloppen använts till löner i C.B:s och G.K:s företag.

C.B:s och G.K:s användande av de osanna fakturorna har fått till följd att förloppet i respektive företags rörelse inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen och att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning och uppbörd av skatt och avgift allvarligt försvårats. Utnyttjandet av fakturorna har vidare inneburit att till Skatteverket lämnats oriktiga uppgifter om ingående mervärdesskatt och om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, vilket fått de följder i fråga om undandragande av skatter och avgifter som åklagaren hävdar.

De i åtalen angivna objektiva brottsförutsättningarna är således uppfyllda. Den återstående prövningen gäller frågan om C.B:s och G.K:s uppsåt.

Redan de omständigheter som hovrätten ovan lagt till grund för slutsatsen att osanna fakturor använts talar med betydande styrka för att C.B. och G.K. känt till detta faktum. I samma riktning verkar, såvitt gäller fakturorna från Stockholmsbolagen, att varken C.B. eller G.K. haft något egentligt samröre med de bolagen; ett avtal om uthyrning av personal förutsätter självfallet normalt en närmare kontakt med uthyraren. - - -.

På grund av anförda omständigheter finner hovrätten styrkt att C.B. och G.K. insett att de hanterat osanna fakturor och att deras hantering i Carrybolagen skett tillsammans och i samförstånd. Det kan hållas för visst att C.B. och G.K. också varit medvetna om följderna av deras användande av fakturorna. C.B. och G.K. har alltså uppsåtligt begått de gärningar åklagaren lagt dem till last.

Som också tingsrätten funnit skall således C.B. och G.K. dömas för bokföringsbrott, försvårande av skattekontroll och skattebrott. Samtliga brott är på de skäl som åklagaren angett grova.

Åtalet mot R.T.

R.T. har intagit samma position till åtalet som vid tingsrätten.

Det är utrett att R.T. varit företrädare för de i åtalet angivna bolagen under de tider som anges där.

Åklagarens påstående att R.T. låtit utfärda osanna fakturor till Carry AB vilar främst på den omständigheten att R.T., enligt vad som utretts vid annan lagföring, år 2004 för SVN Contractors AB ställt ut osanna fakturor till ett företag på Gotland. Den omständigheten sammanställd med annan utredning är inte tillräcklig för att påståendet om utfärdande av osanna fakturor till Carry AB skall anses styrkt.

Av R.T:s egna uppgifter framgår dock att han gjort de kontantuttag som åklagaren hävdar. Utredningen i övrigt utvisar att dessa medel vidareförts till C.B. och G.K. eller ombud för dem för utbetalning av oredovisad ersättning. R.T. har därmed objektivt sett främjat C.B:s och G.K:s gärningar enligt åtalen mot dem.

I subjektivt hänseende fordras för ansvar att R.T:s uppsåt täcker det faktum att han genom kontantuttagen främjat C.B:s och G.K:s gärningar. Det krävs också att han haft uppsåt i förhållande till de konkreta gärningar som är huvudbrotten (se Brottsbalkskommentaren 23:57 f.). Enligt åklagarens gärningsbeskrivning har R.T. varit medveten om gärningarna i Carry AB.

R.T. har visserligen uppgett att han anlitats som bolagsföreträdare av en tidigare straffad person och fått ersättning för sina insatser men förklarat att han helt saknat kännedom om såväl Carry AB och dess företrädare som den föregående och efterföljande hanteringen av de kontanter han tagit ut. Även om R.T:s uppgifter utvisar att han insett att han medverkat i brottslig verksamhet, kan man av uppgifterna inte dra slutsatsen att han uppsåtligt främjat just C.B:s och G.K:s gärningar eller att han varit medveten om det konkreta innehållet i dessa gärningar. Annan utredning som med tillräcklig styrka talar för en annan slutsats har inte lagts fram. Åtalet mot R.T. skall följaktligen ogillas.

Hovrättens domslut

Hovrätten gjorde ingen annan ändring i sak beträffande C.B. och G.K. än att näringsförbuden förlängdes till 6 år.

Beträffande R.T. fastställde hovrätten tingsrättens domslut.

Högsta domstolen

Riksåklagaren överklagade och yrkade att HD skulle döma R.T. för medhjälp till grovt skattebrott och bestämma påföljden till fängelse. Riksåklagaren justerade gärningsbeskrivningen under åtalspunkt 2 så att den fick följande lydelse:

R.T. har varit företrädare för Romita AB (Romita) med säte i Stockholms kommun under tiden 021025-030715, J.H.H. Entreprenad AB (JHH

Entreprenad) med säte i Stockholms kommun under tiden 030722-040429, och SVN Contractors AB (SVN Contractors) med säte i Stockholms kommun under tiden 031119-040705. Bolagen har försatts i konkurs.

R.T. har i Stockholm under tiden februari-maj 2003, juli-november 2003 och juni-juli 2004 uppsåtligt och mot ersättning med råd eller dåd främjat C.B:s och G.K:s gärningar enligt åtalpunkten 1.1. R.T:s medverkan har bestått i att han öppnat konton i de bolag som företrätts av honom, på kontona mottagit sammanlagt 1 465 049 kr från C.B:s och G.K:s bolag Carry AB och därefter i omgångar tagit ut pengarna i kontanter och överlämnat dem till C.B. och G.K. eller ombud för dem.

R.T. bestred ändring.

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (justitieråden Dag Victor, Torgny Håstad, Ella Nyström, referent, Per Virdesten och Anna Skarhed) meddelade den 30 november 2007 följande dom:

Domskäl

R.T. har vitsordat att han varit företrädare för de av åklagaren angivna bolagen, att han öppnat konton för åtminstone två av bolagen, att det på de tre bolagens konton gjorts insättningar under den tid och med det sammanlagda belopp som åklagaren påstått samt att han i omgångar mot ersättning tagit ut pengarna i kontanter. Han har emellertid förnekat att han överlämnat pengarna till C.B. eller G.K. eller till ombud för dem och han har gjort gällande att utredningen inte visar att pengarna återförts till Carry AB. Mottagare har i stället varit personer som enligt R.T. varit faktiska företrädare för de bolag som formellt företrätts av honom. Han har uppgett att han inte vågar namnge mottagarna på grund av att de är kriminella personer som utsatt honom för hot. R.T. har förnekat att han haft uppsåt att främja skattebrott.

Hovrätten har genom lagakraftvunnen dom såvitt avser C.B. och G.K. funnit utrett att till grund för de nu ifrågavarande insättningarna har legat osanna fakturor och att fakturabeloppen använts till s.k. svarta löner i C.B:s och G.K:s företag. Med fakturorna som grund har det till Skatteverket lämnats oriktiga uppgifter vilket fått till följd att staten undandragits skatter och avgifter. Det saknas anledning att nu frångå hovrättens bedömning i dessa delar. R.T. har tagit ut pengarna från kontona och överlämnat dem i kontanter. Även om överlämnandet skett till annan person än C.B. och G.K., får det av utredningen anses framgå att den person som mottagit pengarna har vidarebefordrat dem till C.B. och G.K. eller ombud för dem varefter de svarta lönerna, i enlighet med vad hovrätten funnit, har betalats ut. R.T. har därmed objektivt sett främjat C.B:s och G.K:s gärningar.

Frågan är då om R.T:s uppsåt har omfattat att han genom kontanthanteringen har främjat C.B:s och G.K:s som grovt skattebrott bedömda gärningar.

Enligt 23 kap. 4 § tredje stycket BrB skall varje medverkande bedömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last. Den medverkande skall uppfylla kravet på uppsåt eller oaktsamhet i förhållande till såväl det som är främjandet som den gärning som är huvudbrottet. Är det fråga om ett uppsåtligt brott fordras att den medverkandes uppsåt täcker det faktum att han främjat gärningen med råd eller dåd. Vidare fordras att den medverkande haft uppsåt till den konkreta gärning som är huvudbrottet. (Brottsbalken En kommentar, s. 23:57 f.; jfr Jareborg, Straffrättens ansvarslära s. 120.)

Det får anses klart att R.T. haft uppsåt till de faktiska omständigheter som utgjort främjandet. För bifall till åtalet förutsätts därutöver att R.T. haft uppsåt (insikts- eller likgiltighetsuppsåt) som täcker att huvudbrottet skulle komma till stånd.

Enligt den s.k. täckningsprincipen krävs inte fullständig överensstämmelse mellan en tilltalads föreställning om händelseförloppet och det verkliga förloppet (Jareborg, Allmän kriminalrätt s. 334). När flera är inblandade i en brottslig verksamhet har inte alltid varje medverkande vetskap om hur brottet närmare går till, och detta kan inte heller krävas för att uppsåtskravet skall vara uppfyllt. I vilken utsträckning täckning måste föreligga kan inte anges generellt utan får bli beroende av vilken gärning som är aktuell. Ett grundläggande krav är dock att det vid uppsåtliga brott fordras att brottsrekvisiten enligt det tillämpliga straffbudet är täckta av uppsåt. När det gäller skattebrott av det slag som målet avser måste uppsåtet således omfatta att det skall lämnas oriktiga uppgifter till Skatteverket varigenom fara uppkommer för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Det krävs emellertid inte att uppsåtet omfattar vilka skatter och avgifter som kan påverkas av handlandet eller exakt vilket belopp som riskerar att undandras (prop. 1995/96:170 s. 159). Inte heller bör det i ett fall som det nu aktuella uppställas krav på att uppsåtet täcker sådana omständigheter som i vilket bolag skatteundandragandet sker eller vilka personer som står bakom huvudbrottsligheten.

R.T. har uppgett att han kände till att de personer som tog emot pengarna sysslade med brottslig verksamhet men att han inte insåg att det gällde skattebrott och inte heller kände till huvudgärningsmännen C.B. och G.K. eller deras bolag. Han har förklarat att han vid tiden för de åtalade gärningarna missbrukade narkotika och därför inte tänkte närmare på vad de omfattande kontantuttagen avsåg.

Det kan inte anses visat att R.T. haft insikt om att han genom hanteringen av kontanterna medverkade till skattebrott. Hans egna uppgifter och omständigheterna kring gärningen ger emellertid fog för slutsatsen att han insett att det förelåg en avsevärd risk för att kontanthanteringen ingick som ett led i en verksamhet som innebar att oriktiga uppgifter lämnades till Skatteverket med syfte att undandra staten skatter och avgifter. Det är uppenbart att han varit likgiltig inför det förhållandet att hans åtgärder medverkade till ett skatte- och avgiftsundandragande. Det föreligger därför förutsättningar att döma honom för medhjälp till C.B:s och G.K:s grova skattebrott.

R.T. har den 3 augusti 2005 dömts av Svea hovrätt för bl.a. medhjälp till grovt skattebrott till två års fängelse. Han frigavs villkorligt den 24 december 2006 med en återstående strafftid om åtta månader. Prövotiden utgår den 24 december 2007. Den nu aktuella brottsligheten begicks före sistnämnda dom.

Om den som för brott dömts till fängelse har begått annat brott före domen har rätten enligt 34 kap. 1 § första stycket 1 BrB möjlighet att förordna att den tidigare utdömda påföljden skall avse också det andra brottet. Detta får enligt 3 § första stycket ske endast om det är uppenbart att det nya brottet i jämförelse med det förra är med hänsyn till påföljden utan nämnvärd betydelse eller det annars föreligger synnerliga skäl.

Den brottslighet som R.T. dömdes för genom domen den 3 augusti 2005 var visserligen mera allvarlig än den som nu prövats. Det kan emellertid inte anses vara uppenbart att den nu aktuella brottsligheten i jämförelse med den förra är utan nämnvärd betydelse vad gäller påföljden. Det finns därför inte förutsättningar för att förordna att det tidigare ådömda fängelsestraffet skall avse även den nya brottsligheten. R.T. skall i stället dömas särskilt till påföljd. Brottsligheten är av sådan art och har så högt straffvärde att annan påföljd än fängelse inte kan komma i fråga. Enligt 34 kap. 3 § andra stycket BrB skall beaktas att straffen tillhoppa inte överstiger vad R.T. kunnat dömas till för brotten i de båda domarna och det finns också möjlighet att underskrida minimistraffet för den nya brottsligheten.

HD finner att R.T. för den nu aktuella brottsligheten skall dömas särskilt till en påföljd om sex månaders fängelse.

Domslut

Med ändring av hovrättens dom dömer HD R.T. enligt 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) och 23 kap. 4 § BrB för medhjälp till grovt skattebrott samt bestämmer påföljden, med tillämpning av 34 kap. 1 § första stycket 2 och 3 § andra stycket BrB, till fängelse 6 månader.

HD:s dom meddelad: den 30 november 2007.

Mål nr: B 961-07.

Lagrum: 2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69) samt 23 kap. 4 § BrB.

Sökord: Skattebrott; Medhjälp; Uppsåt; Täckningsprincip
