



JURIDICUM

Medverkanslärans tillämpning vid momsbrott

Om gränserna för straffansvar vid skattebrottslighet riktad mot mervärdesskattesystemet

Anton Andersson

HT 2024

JU101A, Examensarbete inom juristprogrammet,
Avancerad nivå, 30 högskolepoäng

Handledare: Eleonor Kristoffersson
Examinator: Erika Lunell

Sammanfattning

Arbetet behandlar frågan om medverkanslärans tillämpning vid momsbrott. Därmed undersöks vilka momsbrottens särskilda karaktärsdrag är, hur medverkansläran bör tillämpas vid momsbrott och om det finns särskilda regler som påverkar medverkansansvaret vid momsbrott på grund av dess karaktärsdrag. Arbetet är rättsdogmatiskt, men ett diskurskritiskt förhållningssätt har antagits gällande medverkanslärans utformning och tillämpning.

Alla skatteanpassade transaktioner är inte skattebrott. Att den skattskyldige väljer det av flera alternativ som ger det bästa resultatet skattemässigt sett för en investering eller någon annan affärstransaktion hör tvärtom oftast till det lagliga området. Kärnan i skattebrott är att felaktiga uppgifter lämnas till Skatteverket för att undvika att betala skatt, få avdragsrätt eller att få återbetalning på felaktiga grunder. Momsbrottens utformning hänger samman med momssystemets funktionssätt med transaktionsbunden redovisning och de EU-harmoniserade reglerna om gränsöverskridande handel. Dess främsta karaktärsdrag är användningen av osanna och falska handlingar, behovet av kunskap för att planera och utföra brottsligheten, samt att de inte sällan begås i en internationell kontext. Många inblandade och avancerade upplägg gör att perifert deltagande är vanligt vid momsbrott. Därmed blir medverkanslärans tillämpning vid momsbrott en central fråga för att beskriva straffansvarets gränser. Trots att brottsuppläggen ofta sker i organisationer eller stora grupper bör krav på särskild argumentation för döma för gemensam gärning uppställas. Särskilt starka argument bör krävas när det är stor skillnad i kvalitetsskillnad mellan den individuella gärningen och den gemensamma gärningen. Trots att brottsuppläggen ofta är avancerade och i princip förutsätter medvetenhet bör subjektiv inställning av legitimitetsskäl prövas noggrant och krav på subjektiv täckning uppställas.

Momsbrottens skriftliga karaktär innebär att utförandet vid skattebrott består av återopande av osanna och falska handlingar. Argumentation kring främjandeansvar och ansvar för gemensam gärning bör därför kunna struktureras kring tillverkning av de osanna och falska handlingarna (inklusive att tillhandahålla uppgifter eller kunskap). Det finns även ett nära samband med förfalsknings- och sanningsbrotten i 14 och 15 kap BrB, särskilt urkunds-förfalskning och osant intygande. Främjandeansvaret för personer som yrkesmässigt bedriver ekonomisk eller juridisk rådgivning har utvidgats genom rådgivarlagen på grund av den centrala roll som de och deras kunskaper fyller vid ekonomisk brottslighet. Oakt-samhetsbedömningen vid SBL:s tillämpning ska differentieras utifrån den tilltalades personliga egenskaper och situation. Detta medför att oakt-samhetskraven på rådgivare är mycket omfattande. När momsbrott begås i en internationell kontext finns vissa begränsningar i medverkansansvaret och domstols behörighet att pröva sådan brottslighet. När Skatteverket är beskatt-ningsmyndighet för unionsinterna förvärv är SBL tillämplig. När brotten begås inom EU bör några hinder mot svenska domstolars behörighet inte föreligga. Då brotten oftast begås i bolagssfären aktualiseras reglerna om företrädaransvar. Trots det talar förutsebarhetsskäl och principiella skäl för att återopa allmänna medverkansläran istället för reglerna om företrädaransvar i så stor utsträckning som möjligt.

Förord

“Vad är sanning?” var frågan Pilatus ställde till Jesus strax innan han beslutade om korsfästelsen. I alla fall om man ska tro det som står i bibeln. Huruvida dess innehåll är sant eller falskt är en väl omdiskuterad fråga. Mitt examensarbete handlar om osanna och falska handlingar; närmare bestämt när de tillverkas och åberopas i samband med redovisning av mervärdesskatt. Det handlar om var gränsen för straffansvar går för skattebrott som riktar sig mot mervärdesskattesystemet och således hur man kan medverka till momsbrott. Vad som är sanning och när straffansvar ska utdömas för momsbrott avgörs mot bakgrund av mervärdesskatterätten. Hur Pilatus avgjorde frågan om sanning och straffansvar har jag däremot inte undersökt närmare. Dokument med oriktigt innehåll som syftar till att undandra moms låter för de flesta som ganska torrt. Men som så många gånger tidigare under juristprogrammet, där i princip varje rättsområde och ämne vi kommit till varit överraskande intressanta, har även arbetet med examensarbetet många gånger varit rent av underhållande. Idén till ämnet kom av de fördjupningskurser inom straffrätt och mervärdesskatt jag läste under programrets sista terminer.

Denna termin har varit en utmanande men kontrollerad process, tack vare vägledning från min handledare Eleonor Kristoffersson. Du förtjänar ett stort tack för din generositet med din kunskap, vänlighet och tid. Jag vill även tacka juridicum vid Örebro universitet för den möjlighet som jag och ett antal medstudenter fick till utbytesbesök vid Seoul University tillsammans med Eleonor och Magnus Kristoffersson den här terminen. Där fick vi träffa och utbyta erfarenheter med sydkoreanska studenter inom motsvarande ämnesområden, vilket var mycket inspirerande. Till sist vill jag tacka mina närmaste för ert stöd under den mycket händelserika fas under livet som tiden vid juristprogrammet inneburit. Ni förtjänar även ett tack för ert tålamod med mina stundtals långdragna utläggningar och mitt ibland enstöriga beteende till följd av studierna.

Härmed är jag framme vid hållplatsen för en viktig fas av mitt liv. Nu blickar jag med nyfikenhet och stor förväntan fram emot nästa.

Innehåll

Sammanfattning	1
Förord	2
Innehåll	3
Förkortningar	5
1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod	7
1.3.1 Allmänt	7
1.3.2 Diskurskritiskt förhållningssätt	7
1.3.3 Hantering av källorna	9
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Disposition	12
2. Momsbrott	13
2.1 Inledning	13
2.2 Allmänt om skattebrott	13
2.3 Särskilt om momsbrott	14
2.4 Skattebrottslagen	16
2.5 Skattetillägg	18
2.6 Oriktiga handlingar	19
2.6.1 Simulerade och dissimulerade handlingar	19
2.6.2 Deklaration, fakturor och andra handlingar	19
2.6.3 Osanna och falska handlingar	21
2.6.4 Oriktigt uppgiftslämnande utan oriktiga handlingar	23
2.7 Sammanfattning	23
3. Medverkanslärans principer och tillämpning	24
3.1 Inledning	24
3.2 Översikt av medverkansläran	24
3.2 Kritiska perspektiv på medverkansläran	26
3.2.1 Om 2024 års utredning och kritik av dess förslag	26
3.2.2 Förhållandet mellan gärningsmannaskap och främjande	28
3.2.3 Medgärningsmannaskap	29
3.2.4 Analysmodell för medgärningsmannaskap	30
3.2.5 Främjandeansvar	32
3.3 Teoretiska och moralfilosofiska perspektiv	34
3.3.1 Medverkanslärans interna rationalitet	34
3.3.2 Individuellt ansvar som utgångspunkt	34
3.3.3 Undantag från utgångspunkten i individuellt ansvar	34
3.3.4 Legitimt straffansvar	35
3.4 Sammanfattning	36

4. Medverkanslärans tillämpning vid momsbrott och straffansvarets gränser	37
4.1 Introduktion	37
4.2 Skattebrottslagens subjektrekvisit	38
4.3 Handlingar med oriktigt innehåll	40
4.3.1 Inledning	40
4.3.2 Individuella nivå	41
4.3.3 Gemensamma nivå	43
4.3.4 Argument för gemensamma nivå	44
4.3.5 Främjandeansvar	46
4.4 Ond tro gällande momsbedrägeri i tidigare affärsled	48
4.4.1 Inledning	48
4.4.2 Individuella nivå	50
4.4.3 Gemensamma nivå	50
4.4.4 Argument för gemensamma nivå	51
4.4.5 Främjande	52
4.5 Rådgivares medverkan	54
4.5.1 Inledning	54
4.5.2 Rådgivarlagen och allmänna medverkansläran	54
4.5.3 Rådgivares roll och medverkan vid skattebrott (objektivt främjande)	55
4.5.4 Oaktsamhetsbedömning för rådgivare	58
4.6 Momsbrottens internationella karaktär	60
5. Slutsatser och framåtblick	63
Källförteckning	65

Förkortningar

BrB	Brottsbalk (1962:700)
Bet.	Utskottsbetänkande
cit.	citeras
EKMR	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (1950)
EU	Europeiska unionen
EU-stadgan	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
InraTi	Insolvensrättslig Tidskrift
ML	Mervärdesskattelag (2023:200)
MTIC-bedrägeri	Missing trader intra community bedrägeri
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NJM	Förhandlingarna vid nordiska juristmötet
Prop.	Kungl. Majt:s eller Regeringens proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SL	Strafflag (1864:11 s. 1)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRK	Straffrättskommittén
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Tryckfrihetsförordning (1949:105)
VAT	Value Added Tax

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Alla skatteanpassade transaktioner är inte skattebrott. Att den skattskyldige väljer det av flera alternativ som ger det bästa resultatet skattemässigt sett för en investering eller någon annan affärstransaktion hör tvärtom oftast till det lagliga området.¹ Kärnan i skattebrott är att felaktiga uppgifter lämnas till Skatteverket för att undvika att betala skatt, få avdragsrätt eller att få återbetalning på felaktiga grunder.² Momsbrottens utformning hänger samman med momssystemets funktionssätt med transaktionsbunden redovisning och de EU-harmoniserade reglerna om gränsöverskridande handel.³

Kriminella nätverk och dess brott anses som ett av de främsta samhällsproblemen just nu. Även om våldsbrott är de mest brutala och synliga uttrycken, utgör vinstdrivande och undanskymd finansiell brottslighet en allvarlig del där kriminella aktörer flyttar värden, undandrar skatt och tvättar pengar.⁴ En central del av regeringens strategi mot den organiserade brottsligheten är att slå sönder dess motor: den kriminella ekonomin. Bland den ekonomiska brottsligheten nämns undandragande av mervärdesskatt som exempel.⁵ De osjälvständiga brottsformerna, däribland medverkansreglerna, har särskilt stor betydelse för att motverka brott vid organiserad brottslighet och kriminella nätverk.⁶ Detta är skälet till att regeringen tillsatte den utredning som gav sitt betänkande i SOU 2024:55 *En översyn av 23 kap. brottsbalken* gällande dessa regler.⁷

Sverige har EU-rättsliga skyldigheter att bekämpa undandragande av mervärdesskatt. Artikel 325 FEUF⁸ föreskriver att unionen och medlemsstaterna ska bekämpa bedrägerier och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens intressen. Samma åtgärder ska vidtas mot bedrägerier riktade mot unionens, som mot dess egna ekonomiska intressen. Det finns en särskild förordning om administrativt samarbete mot mervärdesskattebedrägeri.⁹ Härtill ger artikel 273 i mervärdesskattedirektivet¹⁰ medlemsstaterna behörighet att införa andra skyldigheter som är nödvändiga för att få in mervärdesskatten och för att förebygga bedrägerier. Undantag gäller för likabehandling mellan nationella och unionsinterna förvärv.¹¹ Slutligen finns SEFI-direktivet¹² som fastställer minimiregler avseende definition av brott och påföljder för bekämpande av bedrägerier och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot EU:s finansiella intressen, se artikel 1. För att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet tillsattes den utredning som gav sitt betänkande i SOU 2024:32 *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier*. I delbetänkandet SOU 2023:49 *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* gav samma utredning förslag på ändringar i svensk rätt för att skyldigheterna enligt SEFI-direktivet skulle uppfyllas.

¹ Simon-Almendal 1, s. 22.

² SOU 2024:32 s. 41 och 48 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

³ SOU 2024:32 s. 49 f och Simon-Almendal 1 s. 26 f. Jfr även Holmquist, s. 26.

⁴ SOU 2024:55 s. 38 f.

⁵ SOU 2024:55 s. 42 f.

⁶ SOU 2024:55 s. 37.

⁷ SOU 2024:55 s. 33.

⁸ Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt.

⁹ Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

¹⁰ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹¹ SOU 2024:32 s. 97 ff.

¹² Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen.

Många inblandade och avancerade upplägg gör att perifert deltagande är vanligt vid momsbrott.¹³ Gällande medverkanslärans tillämpning vid momsbrott är lite skrivet och det är en infallsvinkel med betydligt större nyhetsvärde än att fokusera på företrädaransvaret såsom vanligtvis är fallet vid behandling av straffansvar för skattebrott. Momsbrott är ett centralt samhällsproblem, medverkansläran sätter i praktiken gränserna för straffansvaret¹⁴, tillämpningen i dessa fall är relativt outforskad och lagförslag på både medverkans- och momsområdet har nyss lämnats. Området är mot den bakgrunden av stort intresse att undersöka.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med arbetet är att de lege lata, och i viss utsträckning de sententia ferenda, beskriva straffansvarets gränser vid skattebrottslighet relaterad till mervärdesskattesystemet (momsbrott). Som en del i det undersöks i vilken utsträckning undantag från utgångspunkten i individuellt straffansvar bör göras vid fleras deltagande i brott (gemensam gärning). Härtill är en del av syftet att undersöka hur personer kan hållas ansvariga vid medverkan i skattebrottslighet, när gärningsmannaskapsansvar enligt skattebrottslagen inte är aktuellt (perifert deltagande). Därför behandlas följande frågeställningar i arbetet:

1. Vilka särskilda karaktärsdrag har momsbroten?
2. Hur bör medverkansläran tillämpas vid momsbrott?
3. Finns det särskilda regler som påverkar medverkansansvaret vid momsbrott på grund av dess karaktärsdrag?

1.3 Metod

1.3.1 Allmänt

Arbetet har rättsdogmatisk karaktär då de rättsliga problemen behandlats inom ramen för den traditionella rättskälleläran. I fråga om medverkansläran har ett diskurskritiskt förhållningssätt delvis antagits. Det är inte någon genomgripande diskursanalys, där grundantaganden i den juridiska debatten identifieras och granskats grundligt. Däremot har analysen utformats utifrån kritiska perspektiv på medverkansläran och på ett sätt som inte är helt vedertaget. Härtill har närmast ett kriminologiskt perspektiv på skattebrott antagits för att beskriva skatte- och momsbrottens karaktärsdrag, vilka sedan legat till grund för analysen. AI (ChatGPT-4o) har använts vid ett initialt upprättande av textens disposition utifrån anteckningar från inläsningen av materialet. Det har däremot inte använts för produktion av brödtext eller bearbetning av källorna i övrigt. Den initialt upprättade dispositionen har inte heller använts slutligen; den har endast utgjort utgångspunkt i skrivprocessen.

1.3.2 Diskurskritiskt förhållningssätt

Kritiska synpunkter på den gällande rättens utformning kan rymmas inom ramen för rättsdogmatiska undersökningar. Dogmatikens uppgift kan då sägas innefatta att kritiskt granska vad som framkommer i gällande rätt genom att identifiera problem, motsägelser och kollisioner. Med utgångspunkt i lagstiftningen diskuteras begrepp och principer, samt konstruerar gällande rätt på ett mer preciserat och koherent sätt än lagstiftningen.¹⁵ Till förmån för mer nyanser i rättssystemet kan motsägelser, avvikelser och särlösningar i viss utsträckning vara godtagbart. Det kan rentav vara en nödvändighet i ett system där motstående ambitioner ska tillgodoses; exempelvis framåtblickande ambitioner

¹³ Simon-Almendal 2, s. 323. Se även Simon-Almendal 1, s. 26.

¹⁴ SOU 2024:55 s. 363 f.

¹⁵ Jareborg, s. 19 ff.

(straffrättens styrning av befolkningen) och bakåtblickande ambitioner (proportionerlig klandervärdhet). En viktig förutsättning i dessa sammanhang kan dock sägas vara att det genomförs (eller accepteras) med medvetenhet och eftertanke. Annars riskerar ett påstått reducerat perspektiv ersättas av ett annat reducerat perspektiv.¹⁶ Det här går hand i hand med dogmatikens uppgift att exempelvis identifiera motsägelser och kollisioner.

Mot denna bakgrund blir rättsdogmatikerns förhållningssätt till olika motsägande uppfattningar av intresse. Istället för att eftersträva en neutral position (en "icke-ställning") eftersträvar jag ett nyanserat och medvetet förhållningssätt där inget perspektiv systematiskt utesluts.¹⁷ Även om jag ofta bekänner mig till det klassisk-liberala perspektiv som är dominerande inom juridiken och rättsdogmatiken, vill jag tydligt ta ställning för att detta inte är neutralt. Det förutsätter också antaganden och ställningstaganden om tex. moralfilosofi och psykologi. Det är skälet till att jag anser det vara viktigt att reflektera över antaganden, förståelsen och den egna rollen som rättsdogmatiker även inom ramen för rättsdogmatiken.¹⁸

De straffrättsliga reglerna bestämmer vilka delar av verkligheten som ska uppmärksammas och inte uppmärksammas, hur olika delar relativt sett ska värderas och hur de ska betraktas vid en straffrättslig bedömning. Straffrätten utformas ofta med ett fritt förhållningssätt till hur den kan och bör utformas. Även om straffrätten är normativ finns ofta anledning att ta hänsyn till hur verkligheten är beskaffad. Straffrätten avviker emellertid ibland medvetet från verklighetstroga antaganden om verkligheten av strategiska skäl. Man kan således skilja mellan ontologiska (hur det är) och strategiska (som om det är) antaganden om verkligheten. Vissa antaganden är allmänt accepterade, såsom att människor har ansvarsförmåga. Vissa är starkt omstridda och det saknas ofta ett enat synsätt.¹⁹ Som exempel i detta arbete gällande förhållningssätt till verkligheten kan nämnas valet mellan beskrivning på individuell eller gemensam nivå, samt vad som kan anses vara att utföra en gärning. Gällande strategiska antaganden kan nämnas att även om människors agerande ofta sker i grupp, kan det ändå anses vara mest rättvist att var och en tilldelas straffansvar efter individuellt ansvar i agerandet.

Det diskurskritiska förhållningssättet består av främst det arbiträra i att dela in handlingar i kategorier av roller, att beskriva ett skeende som individuellt eller gemensamt handlande, samt vikten av att både den objektiva och subjektiva sidan av brottsbegreppet respekteras. Det diskurskritiska förhållningssättet skulle kunna etiketteras som ideologiskt perspektiv (se alternativa argument än de i gällande rätt) eller som rättsteoretiskt. Det viktiga är att poängtera att argument som inte endast är rent rättsliga har beaktats och att detta resulterar i vissa slutsatser de sententia ferenda gällande hur medverkansfrågor vid momsbrott bör hanteras. De sententia ferenda-delen består dels av tillämpningen av Svenssons modell för medgärningsmannaskap på skattebrottet i situationer av momsdeklarationer, dels i tillämpning av resonemang från medverkanspraxis på skattebrottet. Främst skälet till att det inte är vedertaget är att genomföra medverkansanalys med den använda strukturen i kap 4 gör att det inte är rent rättsdogmatiskt; tex. att potentiellt gärningsmannaskapsansvar, medgärningsmannaskapsansvar och främjandeansvar behandlas explicit för samma gärningar. Ytterligare ett uttryck för det diskurskritiska förhållningssättet är att jag fokuserat på den allmänna medverkanslärans tillämpning istället för företrädaransvaret, såsom vanligen görs vid behandling av straffansvar för momsbrott.

¹⁶ Lernerstedt 2, s. 16 och s. 28 f. Se även Lernerstedt 3, s. 285 f.

¹⁷ Jfr Lernerstedt 1, s. 299 ff.

¹⁸ Lernerstedt 2, s. 30.

¹⁹ Lernerstedt 2, s. 15 f.

Ett argument för denna friare hållning är att medverkansfrågorna står inför möjlig ändring på lagstiftningsnivå. Även om förslagen i flera delar är önskvärda från legalitetssynpunkt är utredningen undermålig från rättsteoretiskt perspektiv, då åsyftade förtydliganden riskerar att skapa oreda på grund av att exempelvis antaganden om artskillnad mellan utförande och främjande förs in i de nya reglerna trots att någon ändring av rättsläget inte är åsyftad. Detta riskerar att skapa oreda och min analys kan därför behålla mer av sin relevans även efter en sådan ändring om den befinner sig på en mer abstrakt nivå.

1.3.3 Hantering av källorna

I arbetet intas en friare hållning till rättspraxis än vad en rent rättsdogmatiskt undersökning hade krävt. På grund av det kritiska/teoretiska angreppssättet ligger tyngdpunkten istället i doktrin.²⁰ Rena skattebrottsmål har behandlats sparsamt och jag har istället på en ganska abstrakt nivå hämtat argument från central medverkanspraxis för att självständigt tillämpa dem på skattebrottsituationer. Ambitionen är härmed att uppvisa större självständighet i min rättsliga analys och självständigt bidra till tänkandet kring medverkan vid avancerade skattebrott. Ytterligare en avgränsning i källhanteringen är att jag inte noggrant analyserat rättspraxis gällande vad som hör till *ratio decidendi* och därmed är prejudicerande. Jag har begränsat mig till att med ledning av doktrin åberopa rättsfall i frågor där det är vedertaget att de utgör stöd för en viss ståndpunkt. Jag är dock väl medveten om att en komplettering med noggrannare genomgång av medverkanspraxis, särskilt vid skattebrott, hade kunnat påverka resultatet. Även gällande doktrin har jag i viss utsträckning prioriterat självständighet i analysen framför fullständighet i materialanvändning. Källanvändningen gällande doktrin kan stundtals framstå som något ensidig. Jag har värderat Svenssons avhandling mycket högt på grund av dess akademiska nivå, att det mesta som skrivits om medverkan beaktats, samt att både Lernestedt och Ulväng (varsin sida av uppfattningar om medverkansläran; den vedertagna uppfattningen och en mer kritisk uppfattning) varit handledare.²¹ Svensson bör därmed anses vara Sveriges främsta expert på medverkansfrågor.

Synen på vad en rättskälla är och hur de bör användas hänger nära samman med vilken syn man har på rättsbildning. Som utgångspunkt kan rättspraxis från de högsta instanserna och rättsvetenskap sägas vara brett accepterade rättskällor.²² Det finns emellertid skillnader mellan dem. Touri anser att rättsvetenskapen producerar och reproducerar rätten. Den blir därmed en del av sitt eget forskningsobjekt, vilket särskiljer den som vetenskap från andra vetenskapsgränar. Rättsvetenskapen särskiljer sig från de andra rättsliga praktikerna genom att dess uttalanden (främst från rättsdogmatiken) inte äger omedelbar bindande verkan. Endast genom de andra rättsliga praktikerna får rättsvetenskapen sin medelbara bindande verkan.²³ Även om forskningen huvudsakligen bedrivs vid universitetens rättsvetenskapliga fakulteter, har de inte samma rättsliga monopolställning som riksdagen/regeringen har i förhållande till lagstiftningen och som domstolarna har i rättskipningen.²⁴

Ross ansåg att det som avgränsar rättsreglerna mot andra normer är dess anknytning till direkt eller indirekt utövande av makt genom offentliga myndigheter (våldsmonopol hos statsapparaten). Myndigheterna (främst domstolarna) utgör referensgruppen, vars handlande bildar underlag för att avgöra rättsreglernas innehåll och giltighet. Skälet till att just domstolarnas handlande är avgörande för fastställande av gällande rätt är att Ross ansluter sig till det strängt positivistiska vetenskapsideal som kräver verifikation genom verklighetsiakttagelse. Påståenden om gällande rätt måste alltså motsvaras av domstolarnas handlande för att vara sant. I begreppet gälla finns enligt Ross två

²⁰ Jfr Warnling-Nerep, s. 32.

²¹ Svensson 2, s. 7.

²² Ingvarsson, s. 99 f.

²³ Tuori, s. 330 f.

²⁴ Tuori, s. 331.

moment: dels det yttre iakttagbara handlandet hos domare, dels uppfattningen hos samhället att normerna är förpliktande. Påståenden om det senare är endast hypotetiska förutsägelser fram till att de bekräftas av det förre. Detta var ett sätt för Ross att slå undan kritik om bristande vetenskaplighet.²⁵ Det är även en förklaring till skillnaden mellan den omedelbara respektive medelbara bindande verkan som uttalanden från domstolar respektive rättsvetenskap har.

HD endast mandat att uttala sig *ratio decidendi*, vilka normalt blir prejudikat och därmed de facto bindande.²⁶ Att kritiskt granska gällande rätt hör, till skillnad från rättsvetenskapen, inte rättstillämpningens primära uppgifter.²⁷ Uttalanden som sker i rättstillämpningen obiter dictum bör värderas utifrån skälen som framförs till det sagda, eftersom de sker utom ramen för mandatet. De kan därför sägas böra jämföras med rättsvetenskapliga uttalanden.²⁸ I vart fall rättsskipningens högsta instanser kan sägas inta en kompletterande roll då HD tar över den rättsvetenskapliga rollen på de områden där rättsvetenskapen frånvarar och kliver in i lagstiftarens ställe i frånvaro av lagstiftning.²⁹ Med anledning av svårigheten i att skilja mellan *ratio decidendi* och obiter dictum riskerar rättsvetenskapliga uttalanden av rättstillämparen att värderas högre än andra rättsvetenskapliga uttalanden, trots att HD inte har mandat till det.³⁰

Även om HD kan granska gällande rätt kritiskt och uttala sig rättsvetenskaplig, väger dess uttalanden inte tyngre än rättsvetenskapens i denna del. Utifrån syftet att behandla medverkanslärans tillämpning de *sententia ferenda* och att metoden att kritiskt granska gällande rätt är doktrinen åtminstone lika bra att konsultera som praxis. Med anledningen av den genomarbetade argumentationen de valda källorna är dessa väl valda för syftet och metoden som redogjorts för. Hade syftet endast varit att de lege lata redogöra för medverkanslärans tillämpning hade tyngdpunkten behövt förskjutas mot praxis och mot fullständighet.³¹

1.4 Avgränsningar

Företrädaransvaret har avgränsats bort till förmån för medverkansanalysen. Det straffrättsliga företrädaransvaret för formella och faktiska företrädare finns som en konsekvens av att juridiska personer inte straffas för brott som begås inom dess verksamhet. Det innebär en garantställning på vilket straffansvar kan grundas för passivitet att utöva tillsyn och vidta åtgärder för att brott inte begås i verksamheten.³² Vem som är legal företrädare för juridisk person framgår av bland annat associationsrättslig lagstiftning och avtal.³³ Faktisk företrädare är den som på grund av sin faktiska ställning har ett bestämmande inflytande över bolagets medelsförvaltning och drift.³⁴ Skatterättsligt företrädaransvar framgår av 59 kap skatteförfarandelagen (2011:1244) [cit. SFL] och innebär bland annat att företrädaren kan bli personligt betalningsansvarig för en juridisk persons skatteskulder.³⁵ För skattebrotts sammanhanget är det främst vid passivt skattebrott, dvs. underlåtenhet att inge deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift (se 2 § skattebrottslagen (1971:69) [cit. SBL]) som företrädaransvaret aktualiseras. Straffansvaret förutsätter nämligen i denna del, till skillnad från det aktiva brottet, specialsubjektställning i form av att vara skattskyldig eller företrädare för den

²⁵ Strömholm m.fl., s. 115 f.

²⁶ Calissendorff m.fl., s. 317, Gregow, s. 24 ff och 38 f, Ramberg, s. 780.

²⁷ Jareborg, s. 19 ff.

²⁸ Jfr Mellqvist, s. 808, Croon & Jarnestrand, s. 8, Ramberg, s. 779 f och Calissendorff m.fl., s. 317.

²⁹ Ingvarsson, s. 106.

³⁰ Jfr Ramberg, s. 779 f.

³¹ Jfr Strömholm m.fl., s. 115 f.

³² Fagher, s. 773 och Simon-Almendal 1, s. 201.

³³ Holmquist, s. 95.

³⁴ NJA 1993 s. 740.

³⁵ Holmquist, s. 46.

skattskyldige juridiska personen.³⁶ Företrädaransvaret är subsidiärt till allmänna medverkansläran och ska endast aktualiseras om straffansvar enligt de allmänna medverkansreglerna inte kan bevisas.³⁷ Härtill är mer skrivet om företrädaransvaret än allmänna medverkansreglernas tillämpning vid skattebrott. Det finns vinster i förutsebarhetshänseende att åberopa medverkansreglerna i stället för företrädaransvaret.³⁸ Min medverkansanalys är tillämplig oavsett om personen har en sådan ställning eller sådant inflytande över ett bolag som krävs för företrädaransvar eller inte. Även om målvakter som tar på sig det formella ansvaret mot betalning och upprättande skenföretag är centrala karaktärsdrag för momsbroten har de i stort sett avgränsats bort på grund av dess nära samband med företrädaransvaret.

Avsnitten om det särskilda medverkansbrottet vårdslöst biträde enligt lag (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall (cit. rådgivarlagen) och om brottsbalkens (1962:700) [cit. BrB] jurisdiktionsregler hade kunnat avgränsas bort då de inte är centrala delar för det straffrättsliga medverkansansvaret. Det var emellertid något som var intressant att undersöka på grund av att rådgivarnas centrala roll och den internationella kontexten är mycket centrala karaktärsdrag för momsbroten.³⁹ Rådgivarlagen utvidgar medverkansansvaret för den som bedriver yrkesmässig rådgivning inom ekonomi och juridik. Jurisdiktionsreglerna påverkar ansvarsbedömningen eftersom det begränsar vem som kan vara medverkande och i förhållande till vilka medverkansobjekt som medverkan kan ske. Ytterligare ett skäl att behandla 2 kap BrB är att det anses tillhöra straffrätten.⁴⁰

Den som begår momsbedrägeri (inte en straffrättslig brottsrubricering) döms vanligen för skattebrott, bokföringsbrott eller penningtvättsbrott.⁴¹ Jag behandlar i stort sett endast medverkanslärans tillämpning vid skattebrott i fall relaterade till mervärdesskatt. Stora delar av mina resonemang ligger nära till hands även för bokföringsbrott och bokföringsbrottet tas upp sporadiskt för att stödja resonemangen om skattebrott. Skälet är att skattebrott och bokföringsbrott har liknande brottskonstruktioner och dessutom är de två vanligaste ekobrotten.⁴² Penningtvättsbrott skiljer sig väsentligt och består av omfattande reglering. Utrymmesskäl har krävt att analysen begränsas till skattebrott riktade mot momssystemet (nedan kallat momsbroten). Härtill har förkunskaper kring denna brottstyp medfört att analysen kunnat fördjupas mer i denna del.

Några kritiska perspektiv på medverkansläran har tagits upp; däribland 2024 års utredning och ändringsförslag gällande medverkansläran. Erik Svensson deltog som expert i utredningen och skrev även ett särskilt yttrande med kritik gällande utredningens förutsättningar och förslag. Kritiken av utredningen hade med fördel kunnat fördjupas genom analys av remissinstansernas synpunkter. Att läsa igenom, sammanställa och analysera dessa är emellertid ett mycket omfattande arbete. På grund av remissvarens generellt sett låga rättskällevärde och den begränsade tiden har detta utelämnats. Analysen har begränsats till de straffrättsliga ansvarsfrågorna. Påföljdsfrågor har i princip avgränsats bort helt. Bevisfrågor har utelämnats i sedvanlig ordning vid behandling av allmänstraffrättsliga frågor. Analysen har här till fokuserats till skattebrott och grovt skattebrott, då dessa är mest centrala.

Lernestedt varnade i *Upplösta kroppar; upplösta sinnen: medverkansläran och bortom* för att ett paradigmskifte kan vara på väg genom återgång till kollektivistiskt i straffansvar, bl.a. genom extensiv tillämpning av medverkansläran. Även ett paradigmskifte i form av subjektivering av straffansvaret

³⁶ Prop. 1995/96:170 s. 102.

³⁷ Fagher, s. 773 och Holmquist, 86.

³⁸ Fagher, s. 778 f.

³⁹ SOU 2024:32 a. 41, 48 f och 62 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁴⁰ Jareborg, s. 181.

⁴¹ SOU 2024:32 s. 41 och 48 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁴² Ekobrottsmyndigheten, Brotten vi utreder, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utreder/>. Hämtad 2024-09-04.

där mycket låga krav på att illasinnade tankar kommer till uttryck i en handling uppställs för att straffansvar ska utdömas; endast subjektiv inställning är tillräckligt.⁴³ Texten skrevs för drygt 15 år sedan som en del i boken *Katedralen*⁴⁴ där han, tillsammans med Ulväng och Asp reflekterar över straffrättens rörelseriktning i bl.a. ideologiska frågor. En hel del kan hänt sedan dess. Både 2024 års utredning och ett antal rättsfall från HD där tillämpningen av medverkansläran stramas upp något behandlas delvis i arbetet. Att undersöka och utvärdera huruvida tendensen fortsatt eller vänt om hade varit väldigt intressant, men det är en fråga av den storleksordningen att den hade kunnat skrivas som ett examensarbete. Denna utvärdering utelämnas därför. I samband med att brottsbegreppets objektiva och subjektiva sida behandlas i avsnittet om moralfilosofiska perspektiv sägs något om sambandet med tendensen mot mer övervakning i samhället. Även detta utgör ett väldigt intressant och aktuellt ämne. Det har inte heller varit möjligt att undersöka det närmare av utrymmesskäl.

Det finns även moralfilosofiska frågor kopplade till skatteplanering och skatteundandragande; exempelvis att skatteflykt är ett mer moraliskt belastat begrepp än skatteplanering.⁴⁵ Både hennes begreppsapparat och fördjupad diskussion i denna fråga har jag emellertid avgränsat bort av utrymmesskäl. Jag har valt att fokusera på det mest moraliskt förkastliga skatteundandragandet (jfr ultima ratio) i form av oriktigt uppgiftslämnande till myndighet (skattebrotten).⁴⁶

1.5 Disposition

Arbetet är strukturerat utifrån tanken att medverkansreglerna är den regel som ska tillämpas på problemet med momsbroten. Arbetet inleds därför med ett kapitel där momsbroten presenteras genom att skattebrottslighet i stort först introduceras och därefter en särskild presentation av skattebrott som riktar sig mot mervärdesskattesystemet (alltså det jag kallar för momsbrott). Sedan behandlas den straffrättsliga regleringen av skattebrott genom att skattebrottslagen och det förvaltningsrättsliga sanktionssystemet med skattetillägg presenteras. Kapitlet avslutas med en fördjupning gällande oriktiga handlingar, då dessa fyller en central funktion vid momsbrott. I det följande kapitlet diskuteras medverkansläran. Inledningsvis presenteras medverkansläran utifrån den dominerande uppfattningen om dess utformning. Sedan problematiseras den genom att kritiska perspektiv utifrån primärt SOU 2024:55 samt Lernestedts och Svenssons kritik behandlas. Kapitlet avslutas med en fördjupning av vad kritiken avser genom en kort diskussion om rättens interna rationalitet, straffrättens utgångspunkt i individuellt ansvar och vad som krävs för ett legitimt straffansvar. När problemet (momsbroten) och regeln (medverkansläran) presenterats följer sedan kapitlet där jag genomför min analys av tillämpningen av medverkansreglerna vid momsbrott. Kapitlet är strukturerat utifrån de främsta karaktärsdragen hos momsbroten. Kapitlet inleds med en diskussion om skattebrottslagens utformning med öppna subjektрекvisit och vilka konsekvenser det får för medverkanslärans tillämpning. Därefter analyseras handlingar med oriktigt innehåll utifrån den struktur för analys av medverkansansvar som presenterats i avsnitt 3.2.4. I det följande avsnittet analyseras särskilda momsbrottet utifrån samma struktur. Sedan behandlas rådgivares medverkan till momsbrott. Här fördjupas främjandeansvar till momsbrott, rådgivarlagens regler presenteras och jämförs med det allmänna främjandeansvaret. En fördjupning sker även av bedömningen av oaktsamhet enligt skattebrottslagen och den jämförs med oaktsamhetsbedömningen enligt rådgivarlagen. Analyskapitlet avslutas med en enklare analys av vilka begränsningar gällande medverkansansvar som följer av att momsbroten inte sällan begås i en internationell kontext. Arbetet mynnar ut i den sammanfattning av slutsatserna som ges i sista kapitlet i förhållande till respektive frågeställning samt en kort framåtblick och kontextualisering av slutsatserna.

⁴³ Lernestedt 3, s. 284.

⁴⁴ *Katedralen*. Tre texter om straffrätt. Asp, Lernestedt, Ulväng.

⁴⁵ Simon-Almendal 2, s. 321 f.

⁴⁶ Jfr Simon-Almendal 2, s. 315 och 330 f.

2. Momsbrott

2.1 Inledning

Med momsbrott avses i det följande skattebrott som riktar sig mot mervärdesskattesystemet. Begreppet momsbedrägeri är bredare, då de tilltalade i dessa fall vanligen döms för skattebrott, bokföringsbrott eller penningtvättsbrott. Inget av de två begreppen är dock självständiga brottsrubriceringar.⁴⁷ I kapitlet behandlas först skattebrottslighet i brett perspektiv genom att det placeras i sin kontext av andra former av skatteanpassning, skattebrottens särskilda drag av oriktigt uppgiftslämnande och blankettstraffbud pekas ut, och några övergripande former av skattebrottslighet identifieras. Därefter behandlas momsbroten, dess karaktärsdrag och något om dess samhällseffekter. Sedan behandlas SBL översiktligt med en kort genomgång av det centrala skattebrottets rekvisit och grundstruktur. De övriga broten i SBL är i princip varianter av det centrala skattebrottet med variationer gällande objektiva och subjektiva sidan. De behandlas efter det centrala skattebrottet. Till sist sägs något kort om de ändringsförslag som nyligen gavs i SOU 2023:49. I det därefter följande avsnittet sägs något kort om det förvaltningsrättsliga sanktionssystemet med skattetillägg som kompletterar skattebrottslagen och tar sikte på de mindre allvarliga överträdelser av skattelagstiftningen. Kapitlet avslutas med en fördjupning gällande oriktiga handlingar; det skattebrotten kretsar kring. Simulerade och dissimulerade handlingar behandlas först, vilka inte är rättsliga begrepp men ändå ger en förståelse för hur skattebrott utförs. Deklarationer och fakturor är de centrala rättsliga handlingarna vid momsbrott på grund av att det som redovisas i deklarationen som utgångspunkt måste styrkas med fakturor enligt Mervärdesskattelagen (2023:200) [cit. ML]. Den straffrättsliga distinktionen mellan osanna och falska handlingar knyter an till sannings- och förfalskningsbroten i BrB och har betydelse för SBL:s tillämpning. Även de kvalificerade handlingarna som benämns urkund behandlas och något sägs om huruvida deklarationer och fakturor uppnår urkundsstatus. Fördjupningsavsnittet avslutas med det särskilda momsbrottet som följer av NJA 2018 s. 704 och dess förhållande till oriktiga handlingar.

2.2 Allmänt om skattebrott

Alla skatteanpassade transaktioner är inte skattebrott. Rättshandlande där den skattskyldige väljer det av flera alternativ som ger det bästa resultatet skattemässigt sett för en investering eller någon annan affärstransaktion hör tvärtom oftast till det lagliga området.⁴⁸ Samtliga former av skatteplanering och försök att minska skatteunderlaget (lagligt eller ej) har däremot sin grund i spänningen mellan statens intresse av att finansiera den offentliga verksamheten och skattskyldigas önskan att betala så lite skatt som möjligt. Genom att utnyttja luckor i lagen och lagstiftarmisslag åstadkoms skatteundandragande som i vissa fall är illegalt. Skattskyldigas strävan efter att minska sin skatt kan benämnas och delas in i många olika begrepp. Begreppet skatteanpassade transaktioner kan användas som samlingsnamn för transaktioner som företas med hänsyn till dess skatterättsliga konsekvenser. Som en del av det är skattebrott sådana förfaranden som uttryckligen har kriminaliserats och som kan subsumeras under SBL:s straffbud.⁴⁹ Det handlar om direkta överträdelser av de materiella skattereglerna på så sätt att den skattskyldige inte fullgör sina skyldigheter enligt de skatterättsliga regelverken och därmed bryter mot SBL:s bestämmelser. De skatteanpassade transaktionerna som inte utgör skattebrott ryms inom vad skattereglerna formellt medger.⁵⁰

⁴⁷ SOU 2024:32 s. 41 och 48 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁴⁸ Simon-Almendal 1, s. 22.

⁴⁹ Simon-Almendal 2, s. 43 och 314 f.

⁵⁰ Simon-Almendal 2, s. 330 f. Se även Simon-Almendal 1, s. 25.

Det centrala momentet vid skattebrott är lämnande av oriktiga uppgifter. Bestämmelserna i SBL är blankettstraffbud och rekvisitet oriktig uppgift bedöms således mot bakgrund av den materiella skatterätten. Skattebrott omfattar således transaktioner som strider mot skatte- och straffreglernas ordalydelse, syfte och ändamål.⁵¹ Förutom oriktigt uppgiftslämnande krävs vid skattebrott straffrättslig subjektiv täckning. Därmed måste även skuld hos medverkande identifieras, lokaliseras och bevisas, utöver att rättsligt relevanta fakta måste utredas, analyseras och jämföras med angivna uppgifter i deklarationen och tillämpliga skatteregler för att utröna om oriktiga uppgifter har lämnats.⁵²

Även om oriktigt uppgiftslämnande är den gemensamma nämnaren för alla skattebrott kan upplägg och händelseförlopp variera i hög grad. Man kan dels skilja mellan tre typsituationer av skattebrott. Småföretagare som begår skatte- och/eller bokföringsbrott, vilket typiskt inte medför några större svårigheter gällande utredning. Vidare finns företag som i grunden bedriver seriös verksamheten, men som begår brott medvetet. Till sist finns företag där brottsligheten utgör själva affärsidén och dessa är typiskt sett de svåraste fallen att utreda.⁵³ Här till kan skiljas mellan traditionell och modern avancerad skattebrottslighet. Traditionella brott utförs vanligen av en person och det oriktiga uppgiftslämnandet består i att exempelvis intäkter inte tas upp i deklarationen eller att avdrag yrkats för kostnader som den skattskyldige inte haft. Dessa är normalt enkla att utreda och bedöma rättsligt, men svåra att upptäcka. Den moderna avancerade skattebrottsligheten utförs vanligen av flera aktörer som planerar och genomför brotten gemensamt. Ofta agerar de egentliga aktörerna anonymt i bakgrunden och målvakter får ta ansvaret utåt. Medaktörer inom EU och internationella förgreningar är även vanligt. Här består de oriktiga uppgifterna i återopande av osanna och falska handlingar, tex. fakturor och intyg, för att styrka kostnader som den skattskyldige påstår sig ha haft. Dessa moderna skattebrott innefattar sammansatta och tekniskt avancerade skattebrottsliga transaktioner. De är svåra att utreda på grund av dess karaktärsdrag med många aktörer, avancerade upplägg, oriktiga handlingar och internationella karaktär. Systematiska momsbrott (tex. karusellbedrägerier) över EU:s gränser eller i samband med handel med tredje land är typexempel på denna moderna skattebrottslighet.⁵⁴

2.3 Särskilt om momsbrott

Allmänt mervärdesskattebedrägeri är ett samlingsbegrepp för ekonomisk brottslighet som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt (jfr VAT-fraud). Det är inte en självständig brottsrubricering, utan gärningsmännen döms vanligen för skattebrott, bokföringsbrott eller penningstvåtsbrott. Kärnan i skattebrottshänseende är att felaktiga uppgifter lämnas till Skatteverket för att undvika att betala mervärdesskatt, få avdragsrätt eller att få återbetalning på felaktiga grunder.⁵⁵ Detta är vad som i det följande diskuteras och benämns då som momsbrott.

Momsbrottens utformning hänger samman med momssystemets funktionssätt med transaktionsbunden redovisning och de EU-harmoniserade reglerna om gränsöverskridande handel.⁵⁶ MTIC-bedrägerier (missing trader intra community) är den vanligaste formen av momsbrott och de sker via skenföretag. Skenföretag (skenföretag och missing trader avser samma fenomen) är beskattningsbara personer som är registrerade för mervärdesskatt och förvärvar varor/tjänster utan att betala in mervärdesskatten till staten. MTIC-bedrägerierna är en komplex form av skattebrott där momsreglerna för gränsöverskridande handel inom EU missbrukas för att undvika att betala moms eller för att på ett

⁵¹ Simon-Almendal 2, s. 322.

⁵² Simon-Almendal 1, s. 42 och 214.

⁵³ Ekobrottsmyndigheten, Brotten vi utreder,

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utreder/>. Hämtad 2024-09-04.

⁵⁴ Simon-Almendal 2, s. 323 f. Se även Simon-Almendal 1, s. 25 f.

⁵⁵ SOU 2024:32 s. 41 och 48 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁵⁶ SOU 2024:32 s. 49 f och Simon-Almendal s. 26 f. Jfr även Holmquist, s. 26.

bedrägligt sätt kräva återbetalning av mervärdesskatt.⁵⁷ Reglerna om unionsinterna förvärv innebär att det är möjligt att bedriva handel över medlemsstaternas gränser utan att omedelbart redovisa moms. En beskattningsbar person köper därför varor från en beskattningsbar person i ett annat EU-land och varan transporteras till köparens land. Köparen blir i motsats till huvudregeln vid nationella förvärv betalningsskyldig för skatten och säljaren fakturerar utan moms. Bedrägerierna omfattar både fiktiv och verklig handel av varor samt både legal och illegal verksamhet.⁵⁸ Skenföretag agerar som köpare som ska redovisa och betala moms, men som på något sätt försvinner och därmed aldrig betalar skatten. Säljaren erhåller emellertid avdrag eller återbetalning genom åberopande av skenföretagets momsregistreringsnummer.⁵⁹ Några kännetecken för ett skenföretag är nollredovisning i skattedeklarationer, företrädare utan känd hemvist och företrädare utan rättskapacitet.⁶⁰ Det finns två huvudsakliga former av MTIC-bedrägeri. Karusellbedrägeri innefattar minst tre aktörer som kretsar kring ett skenföretag.⁶¹ Köparen gör då avdrag för ingående moms, medan säljaren underlåter att fullfölja sin skyldighet att betala motsvarande ingående moms.⁶² Förvärvsbedrägeri är bedrägerier via skenföretag med enklare upplägg. Företag köper då varor från andra EU-land och säljer dem vidare till ett annat företag inom landet med avdragsrätt för moms, till ett lågt pris. Vidareförsäljning kan ske under inköpspriset utan att förlust uppstår eftersom moms inte betalas.⁶³

Vid nationella regler om omvänd betalningsskyldighet kan momsbedrägerier inte genomföras. Det är därför ett effektivt sätt att förhindra momsbedrägerier för särskilda varugrupper där det är särskilt vanligt; exempelvis ädelmetaller och mobiltelefoner. Vanligtvis flyttas emellertid brottsligheten till andra varugrupper eller andra länder när omvänd betalningsskyldighet införs. Dessutom innebär det undantag från momssystemets funktionssätt och om det skulle införas heltäckande skulle något mervärdesskattesystem inte längre finnas.⁶⁴ Förutom att momsbroten leder till förlust av skatteintäkter för samhället medför de även stora utrednings- och lagföringskostnader. Hätill skadar de förtroendet för företag och samhällssystemet samt påverkar konkurrensen och EU:s inre marknad negativt eftersom obeskattade varor säljs till underpris. Dessutom används brottsvinsterna för att finansiera annan grov organiserad brottslighet.⁶⁵

Olika former av taktiskt försvårande av utredning används vanligen vid momsbrott. Osanna och falska handlingar används för att oriktigt styrka utgifter för att kunna yrka avdrag för ingående moms.⁶⁶ Många företag involveras i transaktionskedjan efter skenföretaget för att försvåra utredning; däribland mellanled bestående av företag som har för avsikt att bedriva seriös och lagenlig verksamhet som inte känner till att de ingår i en transaktionskedja där momsbedrägerier förekommer. Att mellanleden är i god tro är från huvudmännens⁶⁷ perspektiv viktigt för att avdragsrätten och därmed även eventuella utbetalningar inte ska bortfalla. Flera parallella transaktionskedjor används för att försvåra utredning. Varor säljs mellan dessa och företag byter roller i olika transaktionskedjor. Även s.k. cross invoicing används, där ingående moms skapas för att neutralisera den utgående moms som uppkommer genom den inhemska faktureringen vid vidareförsäljning på inhemska marknaden. Vidare kan skenföretaget placeras i annat EU-land än där skatteundandragandet sker för att avleda misstankarna och för att information från leverantörens land ska komma dit skenföretaget finns istället för det land där

⁵⁷ SOU 2024:32 a. 41 och 48 f. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁵⁸ SOU 2024:32 s. 43 f och 50.

⁵⁹ Rosenqvist, s. 651 f.

⁶⁰ Rosenqvist, s. 659.

⁶¹ SOU 2024:32 s. 50 f.

⁶² Forssén, s. 119.

⁶³ SOU 2024:32 s. 44 & 55.

⁶⁴ SOU 2024:32 s. 46.

⁶⁵ SOU 2024:32 s. 42 f.

⁶⁶ Simon-Almendal 2, s. 323 och Holmquist, s. 27.

⁶⁷ Huvudman är inget rättsligt begrepp, utan endast ett pedagogiskt verktyg för att beskriva de rättsliga problemen, se Fagher, s. 776.

skatteundandragandet sker.⁶⁸ Målvakter anmäls som företrädare för bolag för att skydda den som ligger bakom momsbedrägeriet. Det är ofta socialt utslagna personer som vill tjäna pengar, men av någon anledning har svårt att göra det på den reguljära arbetsmarknaden.⁶⁹ Särskilt vanliga brottsverktyg vid momsbrott är skenföretag, experters kunskap inom juridik och ekonomi, målvakter, falska identiteter samt osanna och falska handlingar.⁷⁰

2.4 Skattebrottslagen

Det centrala skattebrottet i SBL finns i 2 § och rubriceras som skattebrott. De övriga skattebrotten är i princip varianter av 2 § med variationer gällande den subjektiva eller objektiva sidan. Att medvetet lämna oriktig uppgift för att Skatteverket ska bestämma för låg skatt eller ingen skatt alls innebär att bedrägeri enligt 9 kap 1 § BrB har begåtts mot Skatteverket, alternativt försök till bedrägeri. Lagstiftaren har emellertid valt att hänföra dessa gärningar till särskilda straffbestämmelser i SBL. På grund av straffrättens konkurrensregler aktualiseras inte rubriceringen som bedrägeri. Tidigare benämndes det centrala brottet däremot som skattebedrägeri (jfr momsbedrägeri).⁷¹ Grundstrukturen för skattebrottet är enligt följande.

1. *Oriktig uppgift ska ha lämnats till myndighet.* Bestämmelsen är ett blankettstraffbud och uttolkas därför såsom nämnts ovan med ledning av den materiella skatterätten, till den del som omfattas av 1 § SBL. Det som är av relevans i momshänseende är mervärdesskattelagen som innehåller både materiella och processuella bestämmelser, samt SFL som endast innehåller processuella bestämmelser. *Oriktiga uppgift* definieras emellertid i 49 kap 5 § SFL. Det ska klart framgå att uppgiften är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift är dock inte oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter är tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för beslut. Både lämnade felaktiga sakuppgifter och utelämnade uppgifter kan således innebära oriktigt uppgiftslämnande. Gällande momsbrott är NJA 2018 s. 704 mycket centralt. Här fastslås att den som yrkar avdrag för ingående moms i ond tro om förekomst av momsbedrägeri i tidigare affärsled lämnar oriktig uppgift i 2 § SBL:s mening, trots att det yrkade avdraget hänförde sig till ett verkligt förvärv som överensstämde med det som redovisats i deklarationen.⁷² Skattebrottet i 2 § innefattar både aktivt och passivt brott. Aktivt brott innebär att uppsåtligt lämna oriktig uppgift till en myndighet. Passivt brott innebär istället underlåtelse att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift.⁷³ Gällande mervärdesskatt avses i första hand uppgiftslämnande till Skatteverket. I NJA 1994 s. 277 fastslogs att oriktigt uppgiftslämnande omfattar även förvaltningsdomstol i skattemål.
2. *Uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen.* Detta gäller även vårdslös skatteuppgift 5 § och skatteredovisningsbrott 7 §. Dessa har varit undantagna från det straffbara området sedan skattestrafflagens införande 1943, men var dessförinnan straffbara enligt 1902 års inkomstskatteförordning.⁷⁴ Skattebrott förutsatte tidigare att uppgifterna lämnades i handling. På grund av svårigheten att definiera begreppet på ett sätt så att elektroniska handlingar omfattades ersattes det av att uppgiften skulle lämnas på annat sätt än muntligen. Syftet med handlingsrekvisitetet var att begränsa det straffbara området så att muntliga uppgifter inte kunde

⁶⁸ SOU 2024:32 s. 55 och 60 ff och HFD 2013 ref. 12. Se även Rosenqvist, s. 659.

⁶⁹ SOU 2024:32 s. 46 och 57.

⁷⁰ SOU 2024:32 s. 62 f.

⁷¹ Holmquist, s. 79.

⁷² SOU 2023:49 s. 55 f, SOU 2024:32 s. 49, prop. 1995/96:170 s. 61 och Holmquist, s. 79. Avgörandets förenligheten med den straffrättsliga legalitetsprincipen behandlades både av HD och har diskuterats i Forssén, s. 118 och Bahr, s. 498.

⁷³ SOU 2023:49 s. 52.

⁷⁴ SOU 2023:49 s. 53 f.

medföra straffansvar.⁷⁵ Utförandet av skattebrott består därmed i princip fortsatt av åberopande av oriktig handling.

3. *Skattebrottet i 2 § SBL är konstruerat som ett farebrott.* Således måste inte skatteundandragande ha skett och beslut baserat på de oriktiga uppgifterna måste inte ha fattats för att fullbordanspunkten ska vara nådd. Istället är fullbordanspunkten när den oriktiga uppgiften lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna föreskriven uppgift inträder utan att skattskyldigheten fullgjorts.⁷⁶ Farerekvisitet avser fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till uppgiftslämnaren eller annan.⁷⁷ Att även återbetalning omfattas innebär att även utländsk företagare som ansöker om återbetalning av ingående mervärdesskatt, vilket tidigare var särreglerat i 1994 års ML. Således är SBL generellt tillämplig vid unionsinterna momsbedrägerier.⁷⁸ Det ska vara fråga om konkret fara i det enskilda fallet.⁷⁹ Utgångspunkten är att det är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen. Om oriktiga uppgiften avslöjas endast vid genomgång av räkenskaperna utgör det undantagslöst fara.⁸⁰ Gällande mervärdesskatt innebär systemet med automatiska beslut att tröskeln för farerekvisitet är avsevärt lägre.⁸¹ Konstruktionen som farebrott innebär att försöksstadiet är inkluderat i det fullbordade brottet.⁸² Det innebär också att frivilligt tillbakaträdande är möjligt under de förutsättningar som anges i 12 § SBL. Det krävs att en åtgärd vidtas på eget initiativ som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp. En åtgärd anses inte vara på eget initiativ under de förutsättningar som anges i bestämmelsens 3 st.
4. *Det centrala skattebrottet fordrar uppsåt för straffansvar* (jfr 1 kap 2 § BrB). Samtliga objektiva rekvisit ska vara täckta och samtliga uppsåtsformer omfattas. Således är likgiltighetsuppsåt tillräckligt för straffansvar för de uppsåtliga brotten i SBL. Gällande skatteundandragande krävs uppsåt i förhållande till effektens inträde, inte endast i förhållande till fara för skatteundandragande (överskjutande uppsåt). Det krävs inte att den tilltalade har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas och storleken av beloppet som riskerar att undandras.⁸³ Inte heller krävs full insikt om att uppgiften är oriktig; insikt om risken för uppgiftens oriktighet och att full visshet om uppgiftens oriktighet inte hade avhållit gärningsmannen från uppgiftslämnaren är tillräckligt för straffansvar.⁸⁴
5. Skattebrott är ett artbrott och presumption råder därför för fängelse vid påföljdsvalet. Särskilda skäl krävs för att välja en icke-frihetsberövande påföljd.⁸⁵ Detta är inte av direkt relevans för analysen i det följande, men det säger något om hur lagstiftaren ser på allvaret i ett uppsåtligt försök till skatteundandragande.

De följande straffbuden i SBL innehåller variationer på den objektiva eller subjektiva sidan. Skatteförseelse 3 § kan beskrivas som ringa skattebrott; här finns en särskild åtalsbegränsning enligt 13 § SBL och den allmänna medverkansbestämmelsen är inte tillämplig enligt 23 kap 4 § BrB på grund av att fängelse inte är föreskrivet. Grovt skattebrott 4 § innefattar samma objektiva och subjektiva rekvisit som skattebrottet, men innehåller även särskilda kvalifikationsgrunder som ska beaktas för att den högre straffskalan ska bli tillämplig. Vårdslös skatteuppgift 5 § är en oaksam

⁷⁵ Prop. 1995/96:170 s. 104.

⁷⁶ SOU 2023:49 s. 56 f.

⁷⁷ SOU 2023:49 s. 52.

⁷⁸ Prop. 1995/96:170 s 68, 76 och 158.

⁷⁹ Jfr NJA 2013 s. 1067.

⁸⁰ Prop. 1995/96:170 s. 95 och 255 f.

⁸¹ Se Almgren om Farerekvisitet i 2 § SBL.

⁸² Prop. 1995/96:170 s. 96.

⁸³ SOU 2023:49 s. 56 och NJA 2010 s. 306. Se även prop. 1995/96:170 s. 89 och 99 ff.

⁸⁴ Prop. 1971:10 s. 250 och prop. 1995/96:170 s. 61.

⁸⁵ NJA 2014 s. 371.

motsvarighet av det aktiva skattebrottet; då de objektiva rekvisiten är desamma. Det passiva skattebrottet saknar däremot någon sådan motsvarighet. Skatteavdragsbrott 6 § gäller underlåtelse att göra avdrag enligt SFL. Skatteredovisningsbrott 7 § är subsidiär till det centrala skattebrottet och kräver inte fara för skatteundandragande eller överskjutande uppsåt. Dess första stycke avser aktivt brott och i andra stycket kriminaliseras även en del av det som omfattas av första stycket som passivt brott. Vårdslös skatteredovisning 8 § är en oaktsam motsvarighet av en del av skatteredovisningsbrottet. Försvårande av skattekontroll 10 § är ett farebrott och överlappar till stor del med bokföringsbrott. Det tar dock sikte på att skydda Skatteverket som en av bokföringens intressenter.⁸⁶ Både uppsåt och grovt oaktsamhet är kriminaliserat. Sammanfattningsvis kan sägas att brotten i 2, 3, 4 och 7 §§ SBL är uppsåtliga brott; 5 och 7 §§ kräver grov oaktsamhet; 6 och 10 §§ kan begås av antingen uppsåtligt eller av grov oaktsamhet.

I delbetänkandet SOU 2023:49 till *Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier* lämnades förslag till ändringar i SBL för att Sverige ska fullgöra sina skyldigheter enligt SEFI-direktivet. Två ändringar gällande skattebrotten som innehåller rekvisitet oriktig uppgift föreslås här. För det första ska kriminaliseringen utvidgas så att muntliga uppgifter omfattas. Det är som beskrivits ovan uttryckligen undantaget idag. Ändringen avser även andra skatter och avgifter än mervärdesskatt. Vanligen lämnas uppgifter i skattedeklaration, kontrolluppgifter och andra föreskrivna uppgifter på annat sätt än muntligen. Förslaget förväntas därför inte föranleda några större förändringar i praktiken. Därmed kommer utförandet av skattebrott fortsatt i princip bestå av åberopande av oriktig handling vid skattebrott, även om ändringen genomförs. För det andra föreslås att en ny 2 a § införs där det förtydligas att i sig korrekta uppgifter som lämnas i samband med mervärdesskattebedrägerier ibland är att bedöma som oriktig uppgift. Det gäller situationer då uppgiftslämnaren kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick i skatteundandragande. Det senare förslaget omfattar endast lämnade uppgifter gällande mervärdesskatt. Detta är ingen nykriminalisering, utan ett förtydligande genom kodifiering av den praxis (främst NJA 2018 s. 703) som redan nu gäller. Ond tro-rekvisitet i den föreslagna regleringen påverkar endast bedömningen av det objektiva rekvisitet oriktig uppgift, inte kravet på subjektiv täckning.⁸⁷

2.5 Skattetillägg

Det straffrättsliga sanktionssystemet för skatteundandragande kompletteras av ett förvaltningsrättsligt sanktionssystem genom skattetilläggen, där den största skillnaden är de subjektiva rekvisiten. Det syftar till att avlasta åklagarmyndigheterna och domstolarna, samt att tillvarata skatteorganisationens sakkunskap i största möjliga mån. Bagatellartade överträdelser mot skattelagstiftningen har härigenom kunnat avkriminaliseras och hanteras istället genom skattetilläggen. Bestämmelserna om skattetillägg finns i 49 kap SFL. Om Skatteverket upptäcker oriktiga uppgifter i skattedeklarationen ska skattetillägg påföras om inte skäl för befrielse föreligger. Ond tro utgör, utifrån kammarrättsavgöranden, grund för skattetillägg. HFD har däremot inte prövat frågan om skattetillägg pga oriktig uppgift i samband med avdragsrätt och ond tro. Misstänkta skattebrott ska emellertid anmälas till åklagare enligt 17 § SBL. Sedan 2016 får dessa två sanktioner inte tas ut i skilda förfaranden för samma handling. Skälet till ändringen var de mycket uppmärksammade målen där det konstaterades att det svenska systemet stred mot EKMR:s och EU-stadgans dubbelprövningsförbud.⁸⁸ Motsvarande ändring som föreslås för SBL gällande kriminalisering av muntliga uppgifter och korrekta uppgifter som lämnas i ond tro gällande momsbedrägeri i tidigare affärsled föreslås för SFL:s bestämmelser om skattetillägg.⁸⁹

⁸⁶ Prop. 1981/82:85 s. 28 f.

⁸⁷ SOU 2023:49 s. 11 ff.

⁸⁸ Åkerberg-Fransson, C-617/10, NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71. Se även SOU 2023:49 s. 58 f & 61 ff.

⁸⁹ SOU 2023:49 s. 12 ff.

2.6 Oriktiga handlingar

2.6.1 Simulerade och dissimulerade handlingar

Vid skattebrott är det vanligt att både simulerade och dissimulerade handlingar används. Även om det inte är rättsliga begrepp så ger det en förståelse för möjliga skattebrottsliga tillvägagångssätt. Simulerade rättshandlingar (skenrättshandlingar) är sådana som syftar till vilseledande kring faktiska förhållanden, oftast vilseledande av Skatteverket. Det är rättshandlingar som inte företagits i verkligheten och som inte heller var någon av parternas avsikt att företa. Parterna använder sig av ord som ingen av dem vill stå för och de är således en civilrättslig nullitet. Svårigheten i dessa fall är inte i hur handlingarna ska bedömas rättsligt, utan att bevisa dess existens och rent faktiska förhållanden. Beviskravet i straffprocessen är som bekant "bortom rimligt tvivel" och endast "klart framgå" i skatteprocessen. Dissimulerade rättshandlingar har som främsta karaktärsdrag att de fått en oriktig beteckning. Således överensstämmer den yttre formen inte med dess verkliga innebörd. Här är sakförhållandena otvistiga, men den juridiska innebörden av rättshandlingen är föremål för olika uppfattningar. Det finns en verklig transaktion som är parternas avsikt, men de ger den av någon anledning en annan juridisk beteckning.⁹⁰ En skillnad gentemot simulerade handlingar är att dissimulerade handlingar kan vara resultatet av okunskap, slarv eller tidsnöd; de förutsätter inte medvetenhet, avsikt eller uppsåt. Avsiktlig omrubricering är dock möjlig.⁹¹ Även återopande av dissimulerad handling kan innebära oriktigt uppgiftslämnande, oavsett om det sker medvetet eller inte. Här ska dock uppmärksammas att rättstillämpare och parter kan ha olika uppfattningar om riktigheten. Det centrala problemet med dissimulerade rättshandlingar är att fastställa den verkliga innebörden. I praxis har man utgått från verklig innebörd och bortser från parternas beteckning. Stor restriktivitet ska emellertid iaktas på grund av potentiella förutsebarhetsproblem för både enskilda och rättstillämpare.⁹²

De simulerade handlingarna är särskilt vanliga vid avancerade skattebrottsliga transaktionskedjor såsom systematiska momsbrott.⁹³ Bedömningen av de simulerade och dissimulerade handlingarnas verkliga innebörd och det oriktiga uppgiftslämnandet sker med utgångspunkt i skatterätten och det är ingen skillnad mellan dem i detta avseende.⁹⁴ Både simulerade och dissimulerade handlingar utnyttjas och missbrukas för att undanröja beskattningens effekter helt eller delvis. De kan ha olika syften, men oftast används de för att yrkande av kostnadsavdrag ska beviljas.⁹⁵ Skillnaden mellan dem är att simulerade handlingar är ren fiktion, medan dissimulerade handlingar har getts en oriktig beteckning. En annan skillnad är att den senare inte helt kan bortses från (inte civilrättslig och skatterättslig nullitet). Den får istället betydelse utifrån sin verkliga civilrättsliga innebörd och parternas intentioner. Här finns därför större utrymme för subjektiva bedömningar än vid rent simulerade handlingar, vilket får betydelse vid den straffrättsliga ansvarsbedömningen.⁹⁶

2.6.2 Deklarationer, fakturor och andra handlingar

De handlingar som är av störst betydelse vid momsbrott är momsdeklarationen och fakturor, även om andra handlingar kan komma att få betydelse. Momsdeklarationen ska innehålla uppgifter om utgående och ingående skatt och omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder. Härtill ska skattedeklarationer generellt innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för och de

⁹⁰ Simon-Almendal 2, s. 324 ff.

⁹¹ Simon-Almendal 2, s. 316.

⁹² Simon-Almendal 2, s. 326 ff.

⁹³ Simon-Almendal 2, s. 316.

⁹⁴ Simon-Almendal 2, s. 331.

⁹⁵ Simon-Almendal 2, s. 326 f.

⁹⁶ Simon-Almendal 2, s. 316 och 331.

ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna, se 13 kap 1 § ML och 26 kap 18 och 21 §§ SFL. Deklarationerna ska lämnas på fastställda formulär, se 38 kap 1 § 3 p SFL. Då SFL är teknikneutral är det möjligt att lämna deklarationen elektroniskt, men det finns inga särskilda bestämmelser om elektroniskt uppgiftslämnande.⁹⁷ Det är Skatteverket som fastställer formulär till de blanketter som behövs för tillämpningen av SFL, se 22 kap 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Det av Skatteverket fastställda formuläret för mervärdesskattedeklarationen är också en föreskrift om vilka uppgifter som ska lämnas.⁹⁸ Dekclarationer ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller ställföreträdare. Även deklarationsombud får underteckna deklaration om uppgifterna lämnas elektroniskt eller för beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige om uppgifterna gäller mervärdesskattedeklaration, se 38 kap 2-3 § SFL. Krav på egenhändig deklaration uppställs således som utgångspunkt.⁹⁹ Uppgifter som lämnas på papper undertecknas med namnteckning. Den som lämnas deklaration på internet eller på telefon eller via SMS får underteckna med elektronisk underskrift, tex. koder eller e-legitimation.¹⁰⁰ Den tidigare regleringen av elektroniskt uppgiftslämnande och elektroniska underskrifter, som nu ersatts av 38 kap 2-3 §§ SFL, innebar att inte endast utställaren skulle kunna verifieras, utan också innehållet. Informationen i dokumentet skulle inte obehörigen kunna förändras och innehållet ska kunna knytas till utfärdaren genom en elektronisk signatur. En elektronisk signatur är data i elektronisk form som är fogade till eller logiskt knutna till andra elektroniska data och som används för att kontrollera att innehållet härrör från den som framstår som utställare och att det inte har förvanskats (2 § lag (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer [cit. signeringslagen]). För att undvika att en uttrycklig reglering inte gav stöd för förfarandet till följd av den snabba teknikutvecklingen valdes istället lösningen att göra SFL teknikneutral. Teknikneutral underskrift skulle omfatta de olika formerna av utställarverifiering som redan användes (traditionell underskrift, elektronisk signatur och säkerhetskoder). Undertecknadets innebörd är att den undertecknade identifieras, det undertecknades äkthet säkerställs och att det har bevisverkan.¹⁰¹

Faktura som styrker avdragsrätt är en förutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga vid leverans av varor, leverans av tjänster eller unionsinterna förvärv, se 13 kap 31-32 §§ ML.¹⁰² Bestämmelserna ska läsas tillsammans med 13 kap 33 § ML, där förutsättningar framgår för vissa situationer där faktura inte behövs för att styrka avdraget.¹⁰³ Den beskattningsbara personen behöver däremot inte ha fått fakturan innan utgången av den redovisningsperiod för vilken avdrag görs för den ingående skatten.¹⁰⁴ Bristfälliga fakturor kan under vissa förutsättningar rättas.¹⁰⁵ Avdragsrätt får inte nekas enbart för att felaktig tidpunkt för tillhandahållande av tjänst anges på den ursprungliga fakturan. Det krävs emellertid att den korrigerade fakturan tillställs skattemyndigheten innan den fattar sitt beslut.¹⁰⁶ Här kan särskilt uppmärksammas sambandet mellan mervärdesskatterättslig rättelse av fakturor och den straffrättsliga ansvarsfrihetsgrunden gällande frivilligt tillbakaträdande enligt 12 § SBL. Andra bevismedel än fakturor behöver inte godtas av medlemsstaterna efter redovisningsperiodens utgång

⁹⁷ Prop. 2010/11:165 s. 343 f.

⁹⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning gällande fastställt formulär för mervärdesskattedeklaration <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.7/410881.html#h-Faststallt-formular-for-mervarde-sskattedeklarationen>. Hämtad 2024-12-30.

⁹⁹ Se Waltersson, kommentar 634 till 38 kap 2 § SFL.

¹⁰⁰ Se Almgren om 38 kap 2 § SFL.

¹⁰¹ Prop. 2010/11:165 s. 345.

¹⁰² Se även C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH och C-664/16, Vadan.

¹⁰³ Prop. 2022/23:46 s. 459.

¹⁰⁴ RÅ 1996 ref. 16.

¹⁰⁵ C-424/12, Fatorie, C-8/17, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-691/17, PORR Építési Kft. och C-453/22, Schütte. Målen gäller bland annat situationerna då mervärdesskatt felaktigt betalats trots omvänd betalningsskyldighet, felaktig betalning till leverantör som sedan gått i konkurs samt felaktig betalning till leverantör som inte kan återkrävas på grund av preskription.

¹⁰⁶ C-368/09, Pannon Gép Centrum.

och avdragsrätt får således nekas även om fakturorna kompletteras på annat sätt med uppgifter som styrker de fakturerade transaktionernas äkthet, art och belopp.¹⁰⁷ Ond tro hos den som yrkar avdrag gällande att utfärdaren av fakturan eller tidigare leverantör i leveranskedjan begått momsbedrägeri innebär att avdragsrätt får nekas. Avdragsrätten får däremot inte nekas om detta förhållande inte är styrkt av skattemyndigheten. När materiella och formella villkor för avdragsrättens utövande är uppfyllda och den beskattningsbara personen inte varit i ond tro gällande oegentligheter eller skatteundandragande i tidigare led får skattemyndigheten inte kräva andra handlingar än fakturan av den beskattningsbara personen för att styrka avdragsrätten.¹⁰⁸ É contrario tillåter således mervärdesskattedirektivet att andra dokumentationskrav som styrker avdragsrätten uppställs om det finns anledning att misstänka oegentligheter.

2.6.3 Osanna och falska handlingar

En distinktion som är straffrättsligt relevant, bland annat vid SBL:s tillämpning, är den mellan osanna och falska handlingar. Osanna handlingar är sådana som avses i 15 kap 11 § BrB om osant intygande¹⁰⁹ och falska handlingar är sådana som avses i 14 kap 1 § BrB om urkundsförfalskning.¹¹⁰ Straffbestämmelserna omfattar bara särskilda former av handlingar, s.k. urkunder, som definieras i 14 kap 1 § 2 st BrB och som endast under vissa förutsättningar kan utgöra förfalskningsobjekt eller vara föremål för osant intygande. Urkund kan vara både traditionella handlingar och elektroniska handlingar. Även traditionella handlingar kan ha annan form än papper i urkundsbegreppet. Handlingsbegreppet har delvis en annan innebörd än handling i Tryckfrihetsförordningens (1949:105) mening.¹¹¹ En sådan skillnad är att elektroniska handlingar endast omfattar skriftliga handlingar och i förekommande fall i förening med bild.¹¹² Handlingen ska ha upprättats till bevis eller annars är av betydelse som bevis och ha utställarangivelse och originalkaraktär. En elektronisk handling ska ha upprättats till bevis eller annars är av betydelse som bevis och ha utställarangivelse som kan kontrolleras på ett tillförlitligt sätt, se 14 kap 1 § 2 st BrB.

Huruvida det är fråga om en osann eller falsk handling eller urkund avgörs främst utifrån bestämmelsernas skyddsobjekt. Förfalskningsbrotten (inklusive 14 kap 1 § BrB) skyddar bevismedlens äkthet och tar därmed sikte på vem som är utställare av handlingen. Om bevismedlet härrör från den som det ger sken av att härröra från så är det äkta. Huruvida det är falskt/oäkta eller äkta har däremot inget med sanningshalten i bevismedlets innehåll att göra. Straffrättsligt skydd för uppgifternas sanningsenlighet ges istället av sanningsbrotten (inklusive 15 kap 11 § BrB).¹¹³ Falska handlingar är i vissa fall i princip ett specialfall av osanna handlingar. Att begå urkundsförfalskning genom att ändra eller fylla ut urkunden innebär även införande av en osann uppgift. Urkundsförfalskning konsumerar då normalt osant intygande. Detsamma gäller när osann uppgift lämnas om vem man är, eftersom urkundsförfalskning då begås genom att man skriver en annans persons namn. I dessa fall döms för urkundsförfalskning och inte osant intygande, om inte urkunden är av mindre vikt, åtgärden sker öppet och det saknas syfte att tillfoga någon förfång.¹¹⁴

¹⁰⁷ C-271/12, Petroma Transports.

¹⁰⁸ C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid.

¹⁰⁹ Jfr bet. 1995/96:JUJ23.

¹¹⁰ Prop 1995/96:170 s. 163.

¹¹¹ SOU 2007:92 s. 121 ff och TF 2 kap 3 §. Den senaste ändringen av TF:s definition av handling var endast redaktionell och språklig, se prop. 2017/18:49 s 191. Uttalandet i SOU 2007:92 gällande skillnaden är därför alltså gällande.

¹¹² SOU 2007:92 s. 126. Problemet i samband med 1996 års revision av SBL gällande att definiera handlingsbegreppet så att elektroniska handlingar omfattades torde genom översynen av urkundsbegreppet vara löst, jfr prop. 1995/96:170 s. 104. Med anledning av den föreslagna utvidgningen av SBL:s tillämpningsområde försvinner dock behovet av avgränsning gentemot muntliga uppgifter, jfr SOU 2023:49 s. 10 f.

¹¹³ Wiklander, s. 275 f.

¹¹⁴ Se Zila 1, kommentar till 14 kap 1 §, avsnitt 3.4. Jfr även NJA 1996 s. 63 och NJA 1962 s. 328.

Deklarationer är handling i 14 kap 1 § BrB:s mening både i dess fysiska och elektroniska form.¹¹⁵ Med anledning av kraven på underskrift som uppställs för deklARATIONER bör de även anses vara urkunder. Uppgifter som lämnas på papper ska enligt undertecknas med underskrift och har därmed utställarangivelse i 14 kap 1 § BrB:s mening. Uppgifter som lämnas som lämnas på internet eller på telefon eller via SMS får underteckna med elektronisk underskrift, tex. koder eller e-legitimation.¹¹⁶ De krav på elektronisk signering (enligt 2 § signeringslagen) som uppställs för elektroniska deklARATIONER är desamma som uppställs för att utställarangivelsen ska vara tillförlitlig i 14 kap 1 § 2 st BrB:s mening.¹¹⁷ Detta bekräftas av att innebörden av den elektroniska signeringen av deklARATIONEN i propositionen sades vara att den undertecknade identifieras, det undertecknades äkthet säkerställs och att det har bevisverkan.¹¹⁸ I samband med utvidgningen av urkundsbegreppet till elektroniska handlingar sades även att sådan signering är en utställarangivelse knuten till en fysisk person och används för handlingar som ges in till myndigheter.¹¹⁹ Både vid SFL:s införande och urkundsbegreppets utvidgning uttalades att regleringen skulle vara teknikneutral, vilket talar för att en systematisk överensstämmelse är åsyftad.¹²⁰ Således är deklARATIONER både i sin fysiska och elektroniska form urkunder och kan därför utgöra förfalskningsobjekt eller föremål för osant intygande. En viktig avgränsning är dock att deklARATION som lämnas för i egna angelägenheter inte omfattas av brottsbeskrivningen i 15 kap 11 § BrB.

Fakturor kan utgöra urkunder både i fysisk och elektronisk form, men det beror på omständigheterna i det enskilda fallet.¹²¹ Fakturor som återopas i momssammanhang upprättas som bevis eller har betydelse som bevis.¹²² Huruvida de uppnår urkundsstatus beror främst på huruvida det finns en utställarangivelse.¹²³ E-fakturor uppnår på grund av sin natur i lägre utsträckning urkundsstatus.¹²⁴ I samband med att urkundsbegreppet utvidgades till att omfatta elektroniska handlingar uppmärksammades e-fakturor sällan uppnår urkundsstatus, även efter den utvidgade urkundsdefinitionen. Utredningen ansåg att skillnaden i bedömning mellan e-fakturor och fysiska fakturor inte framstod som motiverad och det ansågs därför vara skäl för att kriminalisera upprättande och återopande av skenhandlingar som inte har urkundsstatus.¹²⁵ Regeringen ansåg däremot att det inte fanns tillräckliga skäl för en sådan nykriminalisering.¹²⁶

Relevansen av distinktionen mellan osanna och falska handlingar för skattebrottssammanhanget är att förekomsten av falska handlingar kan bidra till att kvalificera ett skattebrott till grovt brott, se 4 § SBL. Osanna handlingar kan däremot inte göra det.¹²⁷ Ett av skälen är att i princip varje skattebrott innefattar en osann handling, eftersom skattebrottet består av oriktigt uppgiftslämnande på annat sätt än muntligen och att varje felaktig deklARATION till och med utgör en osann urkund.¹²⁸ För att kvalificera skattebrottet som grovt krävs inte att den falska handlingen har urkundsstatus. När osanna och falska handlingar används kan ansvar för osant intygande eller urkunds förfalskning utdömas i konkurrens med skattebrottet, beroende på omständigheterna. När skattebrott begås med hjälp av

¹¹⁵ Prop. 2012/13:74 s. 69 f. Se även SOU 2007:92 s. 127 ff. Jfr dock prop 1995/96:170 s. 104.

¹¹⁶ Se Almgren om 38 kap 2 § SFL.

¹¹⁷ Prop 2010/11:165 s. 345 och Prop. 2012/13:74 s. 69 f. Se även SOU 2007:92 s. 127 ff.

¹¹⁸ Prop 2010/11:165 s. 345.

¹¹⁹ Prop. 2012/13:74 s. 69 f. Se även SOU 2007:92 s. 127 ff.

¹²⁰ Prop 2012/13:74 s. 42 f och prop 2010/11:165 s. 345.

¹²¹ SOU 2007:92 s. 152.

¹²² Jfr 13 kap 32-33 §§ ML. Jfr även C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, C-664/16, Vadan och RÅ 1996 ref. 16.

¹²³ SOU 2007:92 s. 153.

¹²⁴ Jfr prop. 1998/99:130 s. 243.

¹²⁵ SOU 2007:92 s. 13, 25 f och 152.

¹²⁶ Prop 2012/13:74 s. 61.

¹²⁷ Prop 1995/96:170 s. 163.

¹²⁸ Jfr prop 1995/96:170 s. 163.

e-fakturor är detta av de skäl som angivits ovan mindre sannolikt. Osanna räkenskapshandlingar såsom e-fakturor kan däremot medföra att skattebrottet ges ett högre straffvärde.¹²⁹

2.6.4 Oriktigt uppgiftslämnande utan oriktiga handlingar

Oriktigt uppgiftslämnande kan ske utan att oriktiga handlingar (bortsett från deklarationen) åberopas. Det särskilda momsbrottet som följer av NJA 2018 s. 704 innebär att oriktig uppgift kan lämnas på annat sätt än muntligen även om ingivna handlingar innehåller uppgifter i sig är korrekta; exempelvis om det deklarerade förvärvet är verkligt och har gått till på det sätt som redovisats. Skälet är att avdragsyrkande avseende mervärdesskatt anses innefatta ett påstående god tro gällande momsbedrägeri i tidigare affärsled, eftersom det är en förutsättning för avdragsrätten. Härmed blir det ett oriktigt uppgiftslämnande om avdrag yrkas i ond tro.¹³⁰ Härtill innebär förslaget om kriminalisering av muntliga uppgifter att oriktig uppgift kan lämnas utan att oriktiga handlingar åberopas. Detta förväntas emellertid inte ha någon större praktisk betydelse, eftersom skatteförfarandet fortsatt i huvudsak innebär att uppgifter lämnas på annat sätt än muntligen.¹³¹ De oriktiga handlingarna har därmed fortsatt en alldeles central betydelse.

2.7 Sammanfattning

Skattebrottslighet är ett allvarligt samhällsproblem och momsbroten är särskilt problematiska. Alla former av skatteinpassning är inte skattebrott, utan endast de allvarligaste fallen där straffrättsligt uppsåt eller i vissa fall oaktsamhet finns kan medföra straffansvar. Det centrala momentet vid skattebrott är att oriktiga uppgifter lämnas till Skatteverket eller domstol. Huruvida en uppgift är oriktig avgörs med ledning av skatterätten. Skattebrott begås i princip genom att oriktiga handlingar åberopas gentemot Skatteverket eller förvaltningsdomstol som handlägger skattemål. Huruvida handlingarna är osanna eller falska har betydelse vid tillämpning av SBL. Detta avgörs med ledning av sannings- och förfalskningsbroten, vilka i sig kan aktualiseras om handlingarna uppnår urkundsstatus. Deklarationer har urkundsstatus både i sin fysiska och elektroniska form. Fakturor kan uppnå urkundsstatus om de har tillförlitlig utställarangivelse, vilket e-fakturor har i mindre utsträckning än fysiska fakturor. Vid momsbroten lämnas oriktiga uppgifter för att undvika att betala mervärdesskatt, få avdragsrätt eller att få återbetalning på felaktiga grunder. Momsbroten utformning hänger samman med momssystemets funktionssätt med transaktionsbunden redovisning och de EU-harmoniserade reglerna om gränsöverskridande handel. Olika former av taktiskt försvårande av utredning används vanligen vid momsbrott. Både skenbolag och mellanledsföretag involveras i transaktionskedjan; flera parallella transaktionskedjor används mellan vilka varor säljs och företag byter roller. Broten begås i internationell kontext dels för att kunna missbruka momsreglerna om unionsinterna förvärv och för att försvåra utredning. Experter och deras kunskaper inom juridik och ekonomi är centrala för att kunna ordna dokument, personer och tillgångar så att risken för upptäckt och lagföring minimeras.

¹²⁹ Jfr Prop. 2012/13:74 s. 62 och SOU 2007:92 s. 152.

¹³⁰ NJA 2018 s. 704 p.20.

¹³¹ SOU 2023:49 s. 10 f.

3. Medverkanslärans principer och tillämpning

3.1 Inledning

Medverkansläran behandlar situationer då flera personer deltar i brott. Den grundläggande bestämmelsen är 23 kap 4 § BrB, men innehållet är i stor utsträckning utvecklat i doktrin och rättspraxis. Nedan redogörs först för den dominerande uppfattningen om medverkanslärans utformning. Därefter redogörs för kritiska perspektiv på medverkanslärans utformning. Det inkluderar de två utredningarna av medverkansreglerna i SOU 1996:185 och SOU 2024:55 som genomförts sedan 1948 års lagrevision då nya medverkansregler infördes i SL, vilka sedan överfördes till BrB.¹³² Utöver detta infördes 1994 endast ett förtydligande av tillämpligheten inom specialstraffrätten införts av legalitetsskäl.¹³³ Avsnittet om de kritiska perspektiven inleds med en redogörelse för förutsättningarna kring och förslagen i 2024 års utredning, samt kritik som är direkt kopplad till utredningen som framfördes av Svensson som deltog som expert i utredningen. Därefter behandlas de senaste genomgripande kritiska analyserna som har genomförts i svensk doktrin. Det är dels av Lernestedt i *Upplösta kroppar, upplösta sinnen* och av Svensson i hans avhandling. Övriga experter på medverkansområdet betraktar jag som i stort sett tillhörande den dominerande uppfattningen såsom det framförs i det följande avsnittet.¹³⁴

3.2 Översikt av medverkansläran

Flera personers deltagande i brott regleras i 23 kap 4 § BrB. Här föreskrivs att inte endast den som utfört gärning för vilken ansvar är föreskrivet i BrB, utan även den som främjat gärningen med råd eller dåd. Sedan 1994 framgår även av bestämmelsen att den är tillämplig på straffbelagd gärning i annan lag (specialstraffrätten) om fängelse är föreskrivet. Ansvar utdöms för den som är att anse som gärningsman, för den som annars förmått annan till utförandet som anstiftare eller annars för medhjälp till det. Av detta följer dels de tre ansvarsformerna gärningsmannaskap, anstiftan och medhjälp, dels prioriteringsordningen mellan dem är i fallande ordning utifrån hur de nämns. Bestämmelsens tredje stycke föreskriver att medverkansansvaret är självständigt, eftersom varje medverkande ska dömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger den till last. Medverkan kan även ske till brott av syssломän, gäldenärer eller andra i särskild ställning (specialsubjekt). Till sist förtydligas att bestämmelsen är subsidiär till vad som i särskilda fall är föreskrivet. I den följande bestämmelsen 23 kap 5 § BrB föreskrivs att straffnedsättning eller ansvarsfrihet ska utdömas för den som förmått att medverka till brottet genom tvång, svek eller missbruk av ungdom, oförstånd eller beroende ställning eller medverkat endast i mindre mån. Medverkan kan endast ske fram till dess att brottet är avslutat. Det som i tidigare i SL benämndes som efterföljande delaktighet har idag flyttats till särskilda straffbud, såsom 17 kap 11 § BrB om skyddande av brottsling och 9 kap 6 § BrB om häleri.¹³⁵

Rollfördelningen (eller ansvarsformerna¹³⁶) i medverkansläran har varit föremål för omfattande diskussion, men Jareborgs dikotomi utgör i stort sett det dominerande synsättet.¹³⁷ Den innebär att ansvarsformerna kan delas upp i gärningsmannaskap i strikt mening och medverkan i strikt mening. Medverkan i strikt mening består av främjande genom att förmå annan att utföra brottet (*anstiftan*) eller att på annat sätt genom psykiska eller fysiska medel (råd eller dåd) medverka till brottet (*medhjälp*). Härtill har gärningsmannaskapet ansetts kunna utvidgas till den som har tagit så aktiv del

¹³² SOU 2024:55, kap 6, prop 1948:80 s. 91 f och prop. 1962:10 s. 332.

¹³³ Prop 1993/94:130 s. 25.

¹³⁴ Jfr exempelvis att Asp som skrivit De osjälvständiga brottsformerna (2021) också är en av författarna till Kriminalrättens grunder, vilken bygger på Jareborgs skrifter.

¹³⁵ SOU 1996:185 s. 177 f.

¹³⁶ Rollfördelning och ansvarsform är synonyma begrepp enligt Svensson, se Svensson 2, s. 31.

¹³⁷ Jfr Svensson 2, s. 33.

i brottets förverkligande att det är naturligt att betrakta (anse) denne som gärningsman (*utvidgat gärningsmannaskap*). Detta kan också uttryckas så att den som i strikt mening endast främjat en gärning ändå kan dömas som gärningsman, om den medverkande spelat en central roll vid huvudgärningen. Medverkande som utfört gärningen och som normalt skulle betraktas som gärningsman kan med motsvarande argumentation rubriceras som medhjälpare (*krympt gärningsmannaskap*). Detta kan ske simultant så att anstiftaren rubriceras som gärningsman och utföraren betecknas som medhjälpare (*konverterat gärningsmannaskap*), men det gäller främst situationer då straffbudet innehåller ett s.k. specialsubjekt (tex. den skatteskyldige eller bokföringsskyldige). En variant på det sista fallet är när anstiftaren förmår någon som framstår som anstiftarens viljelösa redskap (tex. på grund av hot eller beroendeställning) eller är helt ovetande om sin medverkan. Anstiftaren döms då som gärningsman (*medelbart gärningsmannaskap*). I många fall omfattas anstiftaren dock direkt av straffbudets tillämpningsområde.¹³⁸

Svensk rätt innehåller ingen legaldefinition av gärningsmannaskap. Skälet till detta angavs i BrB:s förarbeten vara att domstolarna med ledning av de särskilda brottsbeskrivningarna bättre ansågs kunna avgöra om en viss medverkande ska betraktas som gärningsman eller inte.¹³⁹ Det hänger samman med den tilltänkta flexibiliteten i lagreglerna. Den som gjort något som kan subsumeras under ett enskilt straffbuds rekvisit ("utfört gärningen") kan dömas enligt straffbudet och medverkansbestämmelsen behöver inte tillämpas. Att vara gärningsman innebär således i första hand att *utföra* en straffbelagd gärning.¹⁴⁰

Främjandeansvaret är självständigt och kan därmed utdömas oberoende av om den som utfört gärningen kan fällas till ansvar för brott eller inte; det är inte längre är accessoriskt som det var enligt SL. Det krävs dock att en gärning som uppfyller rekvisiten i ett straffbud har förövats och att någon rättfärdigande omständighet (tex. nödvärn) inte förelåg. Denna huvudgärning eller huvudbrott benämns i det följande med Jareborgs begrepp medverkansobjekt. Till detta hör omständigheter av objektiv betydelse, men inkluderar utöver objektiva brottsrekvisit även överskjutande uppsåt såsom exempelvis tillägnelseuppsåt i stöldbrottet eller uppsåt till skatteundandragande i skattebrottet. Medverkansobjektet sätter den yttre ramen för samtliga medverkandes straffansvar. Omständigheter av subjektiv betydelse påverkar endast den enskilda medverkandes straffbarhet och innefattar uppsåt och oaktsamhet, samt tillbakaträdande och vissa särskilda omständigheter i enskilda straffbestämmelser.¹⁴¹

Medgärningsmannaskap innebär att två eller fler personer utfört en gemensam gärning och att alla döms som gärningsmän trots att någon eller ingen av dem uppfyller hela brottsbeskrivningen. Det har ingen avgörande betydelse vilka uppgifter var och en haft att utföra vid brottet. Ett typiskt exempel är att den som håller vakt vid inbrottsstöld, som har planerats gemensamt och där denne förutsätts få en del av bytet kan betraktas som medgärningsman.¹⁴² Medgärningsmannaskap är inte uttryckligen lagreglerad utan har utvecklats i doktrin och omfattande praxis. Även om det numer är ett vedertaget begrepp används det inte alltid i praxis. Istället hänvisas här till formuleringen "tillsammans och i samförstånd" eller liknande.¹⁴³ För att detta ska vara uppfyllt krävs att gärningsmännen utfört gärningen gemensamt, men det krävs inte att det är handgripligen tillsammans. Om exempelvis en arbetsfördelning upprättats i förväg kan även perifert deltagande dömas i gärningsmannaskapsansvar.

¹³⁸ SOU 1996:185 s. 178 f och SOU 2024:55 s. 276 ff. Se även Jareborg, avsnitt 6.4 och Jareborg 2, s. 116 f och 118 ff.

¹³⁹ SOU 1944:69 s. 92 f. Se även SOU 2024:55 s. 276 f.

¹⁴⁰ Svensson 2, s. 34 och Jareborg, s. 432.

¹⁴¹ SOU 1996:185 s. 178 och Jareborg, s. 449 f.

¹⁴² SOU 2024:55 s. 279.

¹⁴³ Svensson 2, s. 36 med hänvisningar i not 45 och 49. Se även Victor, s. 100 och Wong, s. 924.

Medgärningsmannaskap förutsätter uppsåt att agera tillsammans. Endast insikt om vad de andra ska göra är däremot inte tillräckligt; eget agerande krävs.¹⁴⁴

3.2 Kritiska perspektiv på medverkansläran

3.2.1 Om 2024 års utredning och kritik av dess förslag

Utredningen och regeringen ansåg att det nuvarande regelverket är ändamålsenligt och rimligt utformat, men att brister gällande klarhet och tydlighet föranledde behov av ändringar. Av legalitetsskäl behövde därför medverkansformerna förtydligas och terminologin förenklas.¹⁴⁵ Utredningen poängterade att det fanns skäl som talade emot lagändring, såsom risken för nya oklarheter kring tolkning och tillämpning på grund av lagändringarna samt risken för att något alternativ uppfattas som borttaget. Fördelarna av en ny reglering ansågs däremot överväga nackdelarna med anledning av legalitetsskäl.¹⁴⁶ Svensson deltog som expert i utredningen och skrev ett särskilt yttrande. Han menade att de samhällsproblemen i som nämns i utredningens bakgrundskapitel inte är hänförliga till 23 kap BrB:s utformning, utan till bevissvårigheter. Därmed ansågs reform av reglerna inte vara nödvändigt. Förslagen till lagtext instämde Svensson inte heller i, trots hans deltagande vid dess utformning. Främsta skälet till Svenssons kritik är att han är kritisk till utredningen som sådan och dess förutsättningar. Reglerna i 23 kap BrB är en central del av rättssystemet då det gäller de flesta andra brottstyperna och i praktiken markerar gränserna för straffansvaret.¹⁴⁷ Ändringar påverkar därmed hela det straffrättsliga systemet. Trots att medverkansfrågan är avgörande för det svenska straffrättsliga systemet i dess helhet berördes den endast flyktigt av utredningen. Utöver de praktiska och principiella aspekterna, är 23 kap här till lagtekniskt mycket invecklat och det är därför en komplicerad uppgift att formulera nya regler. Frågorna som behandlas i utredningen är inte akuta, men kan vid förhastade ändringar leda till stora problem i rättstillämpningen under lång tid framöver. Ansvar för att utredningen inte fått tillräckligt med tid och att den därför inte kunnat genomföras på ett rimligt sätt ligger inte hos utredare eller sekreterare. Det är regeringen som inte tagit beredningskravet i 7 kap RF och straffrättens centrala frågor på allvar. Ett knappt år ansågs vara oseriöst kort tid.¹⁴⁸ Om man sätter detta i relation till SRK:s utredningsarbete under 1900-talet så är det lätt att instämma. Resultatet är mer komplicerade regler än nu gällande rätt med nästa det dubbla antalet ord. Detta kan knappast kallas för ett långsiktigt hållbart katedralbyggnad. Det mest centrala momentet i detta hänseende är gedigen ideologisk reflektion vid ändringar, vilket är det som brister mest i utredningen.¹⁴⁹

Inledningsvis, gällande utredningens ändringsförslag, kan nämnas att gärningsmannaskap har av utredningen ansetts böra ges en definition i en särskild bestämmelse, främst av legalitets- och pedagogiska skäl. Definitionen har tidigare bestått i é contrario-slut från 23 kap 4 § BrB. Det har inte ansetts finnas någon risk för motsägelser gentemot enskilda straffbud eller andra hinder. Definitionen föreslås bestå i att den som ensam eller genom annan utfört straffbelagd gärning ska dömas som gärningsman. Någon ändring gentemot gällande rätt avses inte då samtliga rekvisit i straffbudet samt erforderlig subjektiv täckning krävs för gärningsmannaskapsansvar. I definitionen innefattas det medelbara gärningsmannaskapet, vilket enligt utredningen sällan behandlas explicit i domskäl men likväl fyller en praktisk funktion. Här till föreslås att även en definition av medgärningsmannaskapsansvar ska framgå av samma bestämmelse. Det innebär att var och en ska

¹⁴⁴ SOU 2024:55 s. 280 f.

¹⁴⁵ Det kan även nämnas att företrädaransvaret ansågs vara i behov av tydligare lagstöd.

¹⁴⁶ SOU 2024:55 s. 287 f. Jfr även SOU 2024:55 s. 27 f.

¹⁴⁷ Det är i stort sett endast bötesbrott i specialstraffrätten som inte omfattas.

¹⁴⁸ SOU 2024:55 s. 363 f.

¹⁴⁹ Lernestedt 3, s. 294 ff och SOU 2024:55 s. 364.

dömas som gärningsman när fler personer begår en gärning i samverkan med varandra.¹⁵⁰ Medgärningsmannaskapsansvaret kan enligt utredningen utläsas från de enskilda straffbuden, men en uttrycklig lagreglering är av legalitetsskäl att föredra. Någon ändring i sak i förhållande till gällande rätt är inte heller i denna del avsedd. De noterar att Straffansvarsutredningen föreslog att en uttrycklig lagregel om medgärningsmannaskap skulle införas, men att regeringen tog ställning emot det då det ansågs framgå klart av praxis.¹⁵¹ Av gärningsmannaskapsbestämmelsen ska även framgå att den som i väsentlig mån främjat straffbelagd gärning ska dömas som gärningsman (utvidgat gärningsmannaskap).¹⁵² Det utvidgade gärningsmannaskapet ska således kvarstå och av legalitetsskäl uttryckligen lagregleras. Formuleringen att "anse" någon som gärningsman tas alltså bort och ersätts av att den som främjat i väsentlig mån ska dömas som gärningsman. Frågan i denna figur är inte primärt om någon de facto är gärningsman, utan hur straffvärt ett agerande är. De flesta fallen anses dock kunna hanteras inom ramen för gärningsmannaskap i strikt mening eller medgärningsmannaskap. Anstiftan och medhjälp föreslås flyttas till en särskild bestämmelse till följd av den särskilda gärningsmannaskapsbestämmelsen. Här föreslås en språklig översyn utan någon ändring av gällande rätt.¹⁵³ Regleringen av individuell prövning av subjektiv täckning föreslås flyttas till en särskild bestämmelse, med språklig modernisering utan ändring av rättsläget. Även regleringen av medverkan i mindre mån (nuvarande 23:5 BrB) föreslås moderniseras språkligt utan ändring i sak. Formuleringen "medverka" ersätts av "utföra eller främja" i de fall någon förmåtts medverka och av "främja" i de fall någon medverkat i mindre mån. Figuren krympt gärningsmannaskap sägs även kunna tillgodoses av denna reglering och tas därför bort. Skälet är att det i samband med BrB slopade accessoritetskravet gjort att behovet av figuren inte längre finns.¹⁵⁴

Svensson är utöver kritiken mot utredningens förutsättningar även kritisk i sak mot ändringsförslagen. Etiketteringen för ansvarsformerna har i gällande rätt inte någon avgörande betydelse. Det är därför ingen artskillnad mellan gärningsmannaskap och främjande; flexibiliteten mellan dem är stor. De föreslagna bestämmelserna bygger däremot på antaganden om artskillnad, vilket främst kommer till uttryck genom placeringen i olika lagrum. Artskillnaden upprätthålls dock inte konsekvent; exempelvis ger formuleringen "främjat i väsentlig mån" uttryck för gradskillnad. Svensson menar att denna skillnad mellan främjande i väsentlig mån och främjande (i bestämmelsen om anstiftan och medhjälp) kommer vara svår att förklara, vilket kommer göra rättsläget ännu mer komplicerat. Problematiken har sin grund i det vedertagna synsättet i doktrin och praxis att det finns en möjlighet att kunna anse någon som gärningsman. Detta menar Svensson är en övertolkning av SRK:s förarbeten. Det finns ingen rimlighet i att göra skillnad mellan att anse någon som gärningsman och att egentligen vara gärningsman, eftersom det inte finns några argument för att anse någon som gärningsman som inte samtidigt är argument för att personen utfört gärningen. Argumentationen gör sig än mer gällande i förhållande till förslagen då de bygger på artskillnad mellan ansvarsformerna; man kan inte ha ett system som både är tydligt och flexibelt. Härtill gör lagregleringen av medelbart gärningsmannaskap och medgärningsmannaskap att behovet av ventilen utvidgat gärningsmannaskap minskar betydligt. Svensson delar uppfattningen att särregleringen med ökad tydlighet (som signalerar artskillnad) bör prioriteras av legalitetsskäl, men att tydligheten försvinner om denna ventil införs. Ändringarna bör genomföras med undantag för ventilen för utvidgat gärningsmannaskap.¹⁵⁵

Utöver det sagda kan nyttan av utvidgat gärningsmannaskap ifrågasättas. Att döma någon som gärningsman, trots att personen inte är det, låter som en teknisk manöver för att kunna höja straffvärde (uttrycka den större klandervärdheten). Eftersom främjandeansvar kan utdömas självständigt och

¹⁵⁰ SOU 2024:55 s. 288 f.

¹⁵¹ SOU 2024:55 s. 290 f med hänvisning till SOU 1996:185 s. 216 f och prop. 2000/01:85 s. 16.

¹⁵² SOU 2024:55 s. 288 f.

¹⁵³ SOU 2024:55 s. 291 f.

¹⁵⁴ SOU 2024:55 s. 297 f.

¹⁵⁵ SOU 2024:55 s. 365 ff. Jfr även Svensson 2, s. 119 gällande medgärningsmannaskapets legalitetsproblem.

medverkansrubriceringen (utförare eller främjare) inte har någon avgörande betydelse för straffvärde bör den större klandervärdheten kunna uttryckas i straffvärde, trots rubricering som främjare, vid väsentligt främjande.¹⁵⁶

3.2.2 Förhållandet mellan gärningsmannaskap och främjande

Gärningsmannaskap har som redan nämnts inte någon legaldefinition i svensk rätt och 23 kap 4 § BrB behandlar endast främjande av brott samt dess förhållande till gärningsmannaskap. Av bestämmelsen framträder tre roller (ansvarsformer¹⁵⁷): gärningsman, anstiftare och medhjälpare. Med medverkan kan avses medverkan *i* något eller medverkan *till* något. Skillnaden är huruvida gärningsmannaskap i strikt mening omfattas av medverkansbegreppet. Vid medverkan till något används medverkansbegreppet som motsats till begreppet gärningsmannaskap. Både i lagtexten och dess förarbeten används emellertid medverkan i något.¹⁵⁸ Även Strahl och Lernestedt utgår från denna begreppsanvändning.¹⁵⁹ Jag kommer i det fortsatta utgå från denna begreppsanvändning, trots att jag använder Jareborgs begrepp medverkansobjekt gällande huvudgärningen. Istället skiljer jag mellan gärningsman och främjare.¹⁶⁰ Straffansvarsutredningen föreslog att medverkansbegreppet av förenklingsskäl skulle reserveras till främjandegärningar.¹⁶¹ Svensson uttrycker att han utgått från att det är nödvändigt att skilja mellan gärningsmannaskap och främjande i sin avhandling, samt att den förra är mer grundläggande än den senare.¹⁶² Hur tydlig gränsen är mellan gärningsmannaskap och främjande skiljer sig mellan olika fall. Det är enklare att skilja dem åt vid specifika konkreta brottstyper såsom mened (15 kap 1 § BrB), men svårare vid allmänt och abstrakt formulerade brott såsom skadegörelse (12 kap 1 § BrB). Svensson anser att det bör behandlas som en konkret tolkningsfråga relaterad till respektive straffbud, inte på abstrakt teoretiskt plan (såsom vanligen gjorts).¹⁶³ Detta ligger i linje med att gärningsmannaskapet i gällande rätt överlåtits till rättspraxis att definiera.¹⁶⁴

Ansvarsformerna har inte har någon avgörande betydelse för exempelvis straffvärdesbedömningen i gällande rätt. Skälet var att SRK (straffrättskommitén) vid införandet av de nuvarande reglerna hade influerats av en vid den tiden inflytelserik uppfattning i Norden om att det inte var teoretiskt möjligt att skilja (inte artskillnad) mellan gärningsmannaskap och främjande. Det grundade sig i en särskild uppfattning om kausalitet som innebar att båda ansvarsformerna bygger på en viss persons kausala bidragande till ett brottsligt skeende. SRK sympatiserade med denna uppfattning, men var inte beredda att helt ge upp distinktionen mellan olika medverkandes gärningar. Därför behöll de skillnaden mellan gärningsmannaskap och främjande i medverkansbestämmelsen men ökade flexibiliteten mellan gärningsmannaskap, anstiftan och främjande.¹⁶⁵ Den viktigaste ändringen var att främjandeansvar inte längre förutsatte att en gärningsman dömdes till ansvar (accessoritetskravet togs bort). Istället betraktades främjandegärningen som självständigt brott. Vidare minskade betydelsen av den formellt tilldelade rollen tex. avseende tillämplig straffskala. Sammanfattningsvis behölls alltså de formella kategorierna, men större frihet gällande rollfördelning och betydelsen av den gäller numer.¹⁶⁶

Svensson anser att det inte finns någon "naturlig" eller annan skarp gräns mellan anstiftan, medhjälp och gärningsmannaskap. Därför är det i hög grad en öppen fråga vilken ansvarsform som i ett konkret

¹⁵⁶ Jfr dock Lernestedt 3, s. 283.

¹⁵⁷ Synonymt till roll.

¹⁵⁸ 23 kap 4 § 3 st BrB och SOU 1944:69 s. 92.

¹⁵⁹ Svensson 2, s. 31, not 32 och 33.

¹⁶⁰ Jfr rubrikerna i SOU 2024:55 kap 10.1.1 gällande utförare och främjare.

¹⁶¹ SOU 1996:185 s. 214.

¹⁶² Svensson 1, s. 113.

¹⁶³ Svensson 1, 114 f.

¹⁶⁴ SOU 1944:69 s. 92 f.

¹⁶⁵ SOU 2024:55 s. 365 och Svensson 1, s. 112 f.

¹⁶⁶ Lernestedt 3, s. 218 ff.

fall är tillämplig i förhållande till en persons agerande.¹⁶⁷ En realitet är emellertid att gällande rätt fortsatt innehåller den formella rolltilldelningen. Lernestedt betonar att analys av rollfördelning bör genomföras strukturerat och transparent. I detta läge krävs att man tydligt håller isär konstruktion av kategorierna från subsumtion av konkreta fall under dem. Skälet är att de är analytiskt skilda, även om de är praktiskt sammanhängande.¹⁶⁸ Det handlar i stort sett om att vara noggrann med att göra skillnad mellan de lege ferenda- och de lege lata-resonemang.

Medelbart gärningsmannaskap var en produkt av SL:s strikta rollfördelningsregler, då detta var ett lagstadgat sätt att kunna kringgå accessoritetskravet. När accessoritetskravet togs bort och främjandeansvaret blev självständigt minskade behovet av medelbart gärningsmannaskap.¹⁶⁹ Svensson menar att det över huvud taget inte längre är en särskild ansvarsform i gällande rätt.¹⁷⁰

Utvidgat gärningsmannaskap innebär enligt den dominerande uppfattningen i svensk doktrin att utöver den som utfört gärningen som är brottsbeskrivningsenlig, kan den som kan vara att anse som gärningsman kan dömas i gärningsmannaskap där det ter sig naturligt på grund av att den är närmast att svara för gärningen. Svensson är kritisk till denna konstruktion bland annat på grund av svårigheterna i att avgränsa begreppet och tveksamheten kring huruvida det är funktionellt. Det är dessutom en udda konstruktion från internationellt perspektiv. Det finns inga argument för att anse någon som gärningsman som inte talar för att personen utfört gärningen (i vidare bemärkelse).¹⁷¹ Han menar att detta istället skulle kunna hanteras inom ramen för gärningsmannaskap i strikt mening och att det inte finns något dogmatiskt behov av begreppet.¹⁷² Begreppsbildningen kan på så sätt förenklas utan att nyanseringen går förlorad.¹⁷³ Straffansvarsutredningen föreslog i linje med detta att möjligheten till utvidgat, krympt och konverterat gärningsmannaskap skulle tas bort.¹⁷⁴

3.2.3 Medgärningsmannaskap

Medgärningsmannaskap är inte uttryckligen reglerad i svensk rätt utan har utvecklats i doktrinen och är numera ett vedertaget begrepp.¹⁷⁵ Två typer av argument för ansvarsformen förekommer i doktrinen. Antingen anses de enskilda straffbuden kunna läsas så att "den som eller de som tillsammans...". Annars har det ansetts vara en del av det utvidgade gärningsmannaskapet genom att även de som inte uppfyller hela straffbudet kunnat "anses" som gärningsmän. Båda fallen innebär att pressa rättskällorna och att genom efterhandskonstruktioner rättfärdiga praxis.¹⁷⁶ Begreppet förekommer nämligen sällan i praxis. Istället hänvisas till att en eller flera personer agerat "tillsammans och i samförstånd" eller liknande både i gärningsbeskrivningar och domskäl. Svensson använder begreppet medgärningsmannaskap även för sådana fall där det i praxis endast hänvisas till tillsammans och i samförstånd.¹⁷⁷ Gällande detta har jag helt valt att följa Svenssons exempel. Straffansvarsutredningen föreslog att en särskild bestämmelse om medgärningsmannaskap skulle införas som klarlade att straffansvar enligt de enskilda straffbuden även omfattar gemensamma gärningar företagna i samverkan, vilket ansågs vara påkallat av legalitetsskäl.¹⁷⁸ I *Upplösta kroppar, upplösta sinnen* använder Lernestedt begreppet medgärningsmannaskap (de lege lata) för fall där flera personer tillsammans och i samförstånd, men inte var och en för sig, uppfyller rekvisiten i ett

¹⁶⁷ Svensson 2, s. 45.

¹⁶⁸ Lernestedt 3, s. 211 f.

¹⁶⁹ SOU 2024:55 s. 278, Lernestedt 3, s. 218 f och Svensson 1, s. 117 f.

¹⁷⁰ Svensson 2, s. 34.

¹⁷¹ Svensson 2, s. 35 med hänvisningar i not 41 och SOU 2024:55 s. 365 ff. Se även Svensson 1, s. 118 och 122.

¹⁷² Jfr att det inte är någon artskillnad mellan utförande och främjande.

¹⁷³ Svensson 2, s. 270 f. Se även SOU 2024:55 s. 277, not 3 och Svensson 1, s. 117 f.

¹⁷⁴ SOU 1996:185 s. 219.

¹⁷⁵ Svensson 2, s. 36 med hänvisningar i not 45 och 49.

¹⁷⁶ Svensson 1, s. 119.

¹⁷⁷ Svensson 2, s. 36. Se även Svensson 1, s. 119.

¹⁷⁸ SOU 1996:185 s. 214 och 216.

straffbud (samtliga behöver ha erforderlig subjektiv täckning för straffansvar); dvs. tillsammans konstruerar medverkansobjekt. Gärningsmannaskapsansvar kan här utdömas enligt det särskilda straffbudet (utan åberopande av 23:4 BrB), även om något av de aktuella rekvisiten inte uppfylls av den aktuella personen förutsatt att någon som denne samverkat med uppfyller rekvisitet.¹⁷⁹ Svenssons medgärningsmannaskapsbegrepp är således något bredare och det utgör utgångspunkten för min senare analys av medgärningsmannaskapsansvar vid momsbrott. I det följande presenteras hur medgärningsmannaskapsansvar kommer att analyseras.

3.2.4 Analysmodell för medgärningsmannaskap

Svensson behandlar medgärningsmannaskapet särskilt djupgående i sin avhandling.¹⁸⁰ Han presenterar en analysmodell där en grundläggande distinktion görs mellan beskrivning av skeendet på individuell och gemensam nivå av agerande i förhållande till straffbud. Den individuella nivån avser vad en enskild person kan hållas ansvarig för som gärningsman i strikt mening. Den gemensamma nivån avser brott som två eller flera personer har begått gemensamt med varandra och hålls individuellt ansvariga för.¹⁸¹

Medgärningsmannaskapsansvaret kompletterar gärningsmannaskap i strikt mening, vilket Svensson förklarar med hjälp av denna distinktion. Ett händelseförlopp kan beskrivas på olika sätt beroende på om man fokuserar på den individuella eller gemensamma nivån. Den gemensamma nivån är nödvändig för att beskriva flera personers gemensamma agerande; samma personer kan ha utfört en gemensam handling, trots att de inte var för sig utfört den på den individuella nivån. På den individuella nivån kan den enskilde inte dömas för det som utförts på den gemensamma nivån. Däremot kan medgärningsmännen hållas individuellt ansvariga för att på den gemensamma nivån utfört gärningen, även om de på individuella nivån utfört olika delar av den gemensamma gärningen. Medgärningsmannaskap är således nödvändigt för att kunna hantera de fall där flera personer agerar gemensamt.¹⁸²

Svensson skiljer mellan fyra typfall av medgärningsmannaskap.¹⁸³

1. Gärningsmännen uppfyller straffbudets rekvisit på individuella och gemensamma nivån. Här kan skiljas mellan fall där (a) den gemensamma handlingen har högre straffvärde än det som utförts på individuella nivån och (b) individuella och gemensamma nivån är straffrättsligt likvärdiga.¹⁸⁴
2. Olika straffbud är tillämpliga på individuella och gemensamma nivån. Här kan skiljas mellan fall där (a) individuella nivån består av likartade gärningar (tex. misshandel) och som blir grövre brott på gemensamma nivån (tex. grov misshandel), och (b) olikartade individuella gärningar (tex. olaga tvång och stöld) som blir grövre brott på den gemensamma nivån (tex. rån).¹⁸⁵
3. Brott har begåtts på gemensamma nivån (minst två personer) trots att ingen av de inblandade gjort det på individuella nivån; olika personer uppfyller olika rekvisit i straffbudet.¹⁸⁶

¹⁷⁹ Lernestedt 3, s. 222.

¹⁸⁰ Svensson 2, s. 35 f.

¹⁸¹ Svensson 1, s. 119 f och Svensson 2, s. 39. Jfr även Svensson 2, s. 45.

¹⁸² Svensson 1, s. 119 f och Svensson 2, s. 279 ff.

¹⁸³ Svensson 1, s. 120 f och Svensson 2, s. 281 ff. Typfall 1 avser straffvärde, typfall 2 avser rubricering, typfall 3 avser straffbarhet. Typfall 4 är i princip en variant av typfall 2b och 3, där skillnaden är den stora kvalitetsskillnaden mellan individuella och gemensamma nivån; oansenliga gärningar som begås i en kontext av grov brottslighet. Jfr även Lernestedts typfall av medgärningsmannaskap, vilka utelämnats då de inte är lika tydliga och nyanserade, se Lernestedt 3, s. 222.

¹⁸⁴ Se Svensson 2, avsnitt 6.4.2 för exempel från rättspraxis.

¹⁸⁵ Se Svensson 2, avsnitt 6.4.2 för exempel från rättspraxis.

¹⁸⁶ Se Svensson 2, avsnitt 6.4.3 för exempel från rättspraxis.

4. Stor kvalitetsskillnad finns mellan gärningarna på den individuella nivån, men alla medgärningsmän döms för samma brott på den gemensamma nivån. Det handlar om fall där en medgärningsman uppfyller rekvisiten på individuella nivån, en eller flera andra uppfyller inte rekvisiten på individuella nivån, men alla döms i medgärningsmannaskap; de anses gemensamt med den som har uppfyllt rekvisiten på den individuella nivån ha begått den straffbelagda gärningen på den gemensamma nivån. Det är exempelvis om A håller offret, B skär halsen av offret och båda döms för mord (under vissa förutsättningar) trots att kvalitetsskillnaden på individuella nivån är stor. Här kan skiljas mellan fall där (a) övriga gärningsmän uppfyller rekvisiten för mindre allvarlig brottstyp på individuella nivån och fall där (b) övriga medgärningsman inte uppfyller rekvisiten för någon brottstyp på individuella nivån.¹⁸⁷

Gemensamt agerande är något högst vardagligt. Det finns handlingar som endast kan utföras av flera (tex. samtal), handlingar som kan utföras enskilt men vanligtvis beskrivs som gemensamt (tex. bära en byrå) och gemensamma handlingar som är mer än flera personers handlingar på individuella nivån (tex. gemensam promenad jämfört med två personer som går parallella promenader).¹⁸⁸ Man kan således skilja mellan individuellt, gemensamt och parallellt agerande.¹⁸⁹ Som färskt exempel på den rättsliga relevansen av att skilja mellan gemensamt och parallellt agerande kan NJA 2023 s. 114 *Påskupploppen i Örebro* särskilt lyftas.

Valet mellan beskrivning på individuella och gemensamma nivån kan från ett ideologiskt perspektiv i vissa fall vara rent normativt. En orsak är att flera olika sätt att beskriva ett skeende kan på samma gång vara ontologiskt riktiga. Härtill kan beskrivningar som inte är verifierbara eller rent av ontologiskt felaktiga ibland godtas straffrättsligt (jfr strategiska beskrivningar av verkligheten).¹⁹⁰ Att exempelvis förutsebarhetsproblem kan uppkomma är uppenbart. För den enskilda har det, såsom framgår av typfallen ovan, stor betydelse huruvida ett skeende beskrivs på den individuella eller gemensamma nivån i straffrättsliga sammanhang. Frågan om medgärningsmannaskapsansvar bör enligt Svensson ställas inledningsvis i en rättstillämpningssituation, eftersom medgärningsmannaskap konsumerar gärningsmannaskap i strikt mening. Skälet är att brott som begås på gemensamma nivån i medgärningsmannaskap är i allmänhet mer kvalificerade än de brott som eventuellt begås på individuella nivån (i typfall 1b är dock gärningarna på gemensamma och individuella nivån likvärdiga; individuella nivån konsumeras därför inte). Medgärningsmannaskapet konsumerar således gärningsmannaskapet i strikt mening. För att medgärningsmannaskapsansvar ska aktualiseras krävs att argument framförs som talar för att beskriva skeendet på den gemensamma nivån istället för på den individuella nivån.¹⁹¹ I typfall 4 (de mest kontroversiella fallen) krävs särskilt starka argument. Exempel på sådana argument är att agerande skett utifrån en plan om arbetsfördelning, att personer intagit ledande ställning i förhållande till agerandet eller att alla gärningsmän har intresse av att brottet begås. Inget av argumenten är dock var för sig varken nödvändigt eller tillräckligt.¹⁹²

Subjektiva rekvisit bör alltid provas på den individuella nivån för respektive inblandad person, se 23 kap 4 § 3 st BrB. Skälet är att olika subjektiva inställningar kan leda till olika rubriceringar för inblandade, trots gemensam otillåten gärning på den objektiva sidan. Olika inställningar till följderna

¹⁸⁷ Se Svensson 2, avsnitt 6.4.4 för närmare beskrivning av typfall 4. Hit hör de kontroversiella fallen av medgärningsmannaskapsansvar som kritiserats i bl.a. doktrin. Dessa fall har i sig innefattat relativt ovanliga omständigheter, se Svensson 1, s. 120.

¹⁸⁸ Svensson 1, s. 122

¹⁸⁹ Svensson 2, s. 39.

¹⁹⁰ Jfr Svensson 1, s. 123 och Lernestedt 2, s. 15 f.

¹⁹¹ Svensson 1, s. 121 ff och Svensson 2, s. 38 f.

¹⁹² Svensson 1, s. 124 och Svensson 2, s. 360. Se även Svensson 2, avsnitt 6.4.4.3- 6.4.4.9 gällande fördjupning av sådana särskilt starka argument.

och omständigheter kring den gemensamma gärningen kan exempelvis leda till uppsåtligt eller oaktsamt brott. Detsamma gäller prövningen av avsaknad av ursäktande omständigheter.¹⁹³ Analysmodellen som presenterats avser således brottsbegreppets objektiva sida.¹⁹⁴

Gällande förhållandet mellan medgärningsmannaskap och främjande kan förtydligas att analysmodellen avser konstruktion av medverkansobjekt (gärning som andra kan dömas för att ha främjat). Medverkansobjektet utgörs primärt av den på gemensamma nivå utförda gärningen, men medverkansobjektet kan precis som vid gärningsmannaskap i strikt mening kompletteras med rekvisit hänförliga till främjare.¹⁹⁵

3.2.5 Främjandeansvar

Att främja innebär att öva inflytande över händelseutvecklingen i brottsfrämjande riktning.¹⁹⁶ Främjande består av anstiftan och medhjälp, där den senare är subsidiär. Anstiftan består i att förmå någon genom att psykisk påverkan orsaka någon annans utförande av en otillåten gärning. Detta förutsätter kausalitet mellan anstiftansgärningen och utförandet av gärningen. Övertalning krävs inte, utan det är tillräckligt att få någon att besluta sig för att utföra gärning eller att vidmakthålla eller förstärka annas beslut.¹⁹⁷ Jareborg menar att det innebär att anstiftaren förser utföraren med tillräckliga skäl för att göra något och att denne agerar på detta. Han anser även att rekvisitetet förmår är detsamma som i bedrägeribrottet 9 kap 1 § BrB.¹⁹⁸ Medhjälp är istället att exempelvis uppmuntra eller ge någon form av hjälp vid utförandet av den otillåtna gärningen. Gällande vilken typ av agerande som kan utgöra medhjälp är rättsläget oklart. Med hänvisning till NJA 1963 s. 574 *Rockfallet* och NJA 1984 s. 922 *Raggarbilen* framhålls dock ofta att mycket låga krav uppställs. Om agerandet stärkt utföraren i sitt uppsåt, kan även obehövligen och saboterande gärningar utgöra främjande, vilket har sin grund i ett förarbetsuttalande av SRK.¹⁹⁹ Det är således inte en nödvändig förutsättning att främjandet är en betingelse för brottet. En förutsättning i dessa fall är dock att utföraren kände till främjandegärningen.²⁰⁰ Senare praxis har dock börjat strama upp vad som kan anses som medverkan.²⁰¹ Deltagande i förberedande eller genomförande av tämligen obetydlig storlek kan alltså vara fysiskt främjande. Främjande av psykisk natur kan vara att ge råd eller uppmuntran utan att förmå utföraren.²⁰² Medhjälp kan prövas ex officio om relevanta omständigheter har åberopats.²⁰³ Medhjälpsansvar genom underlåtenhet förutsätter garantställning precis som vid gärningsmannaskapsansvar.²⁰⁴ Gällande främjarens subjektiva täckning krävs att både medverkansobjekt och främjandegärning är täckta av den subjektiva inställning som fordras för det rekvisit som främjarens ansvar prövas i förhållande till, dvs. uppsåt om brottet inte finns i oaktsamhetsversion. I förhållande till överskjutande uppsåt, tex. uppsåt till skatteundandragande vid skattebrott, krävs att främjaren har uppsåt till utförarens överskjutande uppsåt och till att denne har uppsåt att realisera det uppsåtet avser.²⁰⁵

Egenhändiga brott är en avgränsning av främjandeansvaret. Dessa kan endast utföraren av samtliga rekvisit eller vissa centrala rekvisit dömas till ansvar för. Det innebär också en begränsning av

¹⁹³ Svensson 1, s. 126.

¹⁹⁴ Jfr Svensson 1, s. 124.

¹⁹⁵ Svensson 1, s. 126 f.

¹⁹⁶ SOU 2024:55 s. 283 f och Svensson 2, s. 41 f.

¹⁹⁷ SOU 2024:55 s. 282 f och Svensson 2, s. 43.

¹⁹⁸ Svensson 2, s. 43 och not 82.

¹⁹⁹ SOU 1944:69 s. 91 och Jareborg, s. 438.

²⁰⁰ Svensson 2, s. 43 f och SOU 2024:55 s. 283 f.

²⁰¹ Se exempelvis NJA 2012 s. 826 *Företagsboten och fängelsestraffet*.

²⁰² SOU 2024:55 s. 283 f.

²⁰³ Wong, s. 926 f.

²⁰⁴ Wong, s. 925. Jfr även NJA 2003 s. 473 *Narkotikagömmande i lägenheten*.

²⁰⁵ Jareborg, s. 444 ff och Svensson 2, s. 44.

möjligheten, om den nu finns, att utvidga gärningsmannaskapsansvaret. Exempel på egenhändiga brott är exempelvis sexualbrott, mened och rattfylleri. Ytterligare en begränsning är sådana brott som kräver någon form av medverkan av den vars intresse straffbudet är avsett att skydda (*concursum necessarium*). Det är exempelvis olaga tvång eller utpressning. Det kan även vara sexualbrott på distans via internet. Främjandeansvar kan inte bli aktuellt i dessa situationer för den vars intresse är avsett att skyddas.²⁰⁶ Det sista kan svårigen aktualiseras vid skattebrott med anledning av att dess skyddsintresse främst är det allmännas ekonomiska intressen. Ibland talas om att det är offerlösa brott, vilket dock kan nyanseras.²⁰⁷

Medverkansobjektet är det som ska ha främjats för att främjandeansvar ska utdömas (jfr "viss gärning"). På grund av att accessoritetskravet slopades vid BrB:s införande är det inte brott som ska främjas. Det är således tillräckligt att en otillåten och inte rättfärdigad gärning har begåtts; subjektiva krav hos utföraren uppställs inte i det här läget. Medverkansobjektet är en mycket central fråga i medverkansläran av två skäl. Dels finns begränsningar i hur medverkansobjektet får konstrueras vid fleras deltagande i brott.²⁰⁸ Dels utgör medverkansobjektet ramen för främjandeansvaret, då det som utgångspunkt inte är möjligt att dömas för främjande av en gärning som inte ryms inom medverkansobjektet.²⁰⁹ Vid konstruktion av medverkansobjektet tas inte hänsyn till konkurrensläran. Det innebär exempelvis att även om utföraren begått ett mord, så är flera straffbud såsom dråp och misshandel tillämpliga på samma gärning och kan därför utgöra medverkansobjekt.²¹⁰ I vissa fall kan dock medverkansobjektet kompletteras av rekvisit hänförliga till främjare. Främjande kan då anses ha skett av ett medverkansobjekt som förutsätter rekvisitet som är hänförligt till främjaren. I doktrin har diskuterats i vilken utsträckning detta är möjligt, där två ytterligheter kan nämnas. Strahl förespråkar öppen hållning och Jareborg förespråkar strikt hållning. Den striktare hållningen medger att det är möjligt när främjaren intar ställning som specialsubjekt, har överskjutande uppsåt och vissa frågor om kvalifikationsgrunder för svårighetsgrad. En begränsning är dock att vissa sådana rekvisit har en privilegierad ställning som innebär att endast den person som själv uppfyller rekvisitet kan dömas för brottet, vilket kan jämföras vid ett partiellt egenhändighetsbrott (jfr att uppfylla centrala rekvisit).²¹¹ Straffansvarsutredningen föreslog att konstruktionen av medverkansobjektet skulle stramas upp ännu mer så att endast den som är gärningsman kan bidra med rekvisit till medverkansobjektet.²¹²

3.3 Teoretiska och moralfilosofiska perspektiv

3.3.1 Medverkanslärans interna rationalitet

De kritiska perspektiv som behandlats är exempel på hur doktrinen granskat den interna rationaliteten i medverkansläran. Här åsyftas Tuoris analys av arbetsfördelningen mellan de rättsliga praktikerna utifrån rättens rationalitetsdimensioner och med hjälp av rationalitetsbegreppen objektrationalitet och intern rationalitet. Objektrationalitet avser rättsliga regleringars förhållande till sina regleringsobjekt;

²⁰⁶ SOU 1996:185 s. 179 och Lernestedt 4 med hänvisning till NJA 2015 s. 501.

²⁰⁷ Jfr Ekobrottsmyndigheten, Brotten vi utreder, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utreder/>. Hämtad 2024-09-04. Jfr även Lernestedt 2, s. 24 ff.

²⁰⁸ Det här är en av de frågor som diskuteras särskilt ingående i förhållande till avancerade skattebrotten i analysavsnittet.

²⁰⁹ Svensson 2, s. 41 f och Svensson 1, s. 113. Se även Lernestedt 3, s. 219.

²¹⁰ Svensson 2, s. 42.

²¹¹ Jareborg, s. 442 och Svensson 2, s. 42.

²¹² SOU 1996:185 s. 213 f.

deras förmåga att uppnå sina samhälleliga målsättningar (ungefär ändamålsenlighet). Intern rationalitet avser rättsordningens konsekvens och koherens. Konsekvens åsyftar att rättsordningen inte innehåller logiska motsättningar och att enskilda rättsnormer inte motsäger varandra logiskt. Koherens avser förhållandet mellan enskilda regleringar och dess bakomliggande principer och värden.²¹³ Gällande arbetsfördelningen kan lagstiftaren och dess ämbetsmän sägas ha huvudansvaret för objektrationaliteten. Lagskipningen och rättsvetenskapen har istället det huvudsakliga ansvaret för rättsordningens interna rationalitet, även om också tjänstemännen i lagberedningen har ett visst ansvar för den. Själva uppgiften att se till den interna rationaliteten hör alltså även till HD:s uppgifter enligt Tuori.²¹⁴ Förslagen i 2024 års utredning och kritiken mot dem är ett tydligt exempel på att doktrinen tar större ansvar för den interna rationaliteten än lagstiftaren i det här fallet. I det följande avsnittet fördjupas den typen av frågor ytterligare, men på en mer övergripande nivå för medverkansläran.

3.3.2 Individuellt ansvar som utgångspunkt

Straffrättens utgångspunkt är individuellt ansvar för de egna gärningarna och den egna subjektiva täckningen. Straffbuden är därför skrivna för att pröva en enskild person som ensam begått ett brott. Kollektivt ansvar har under lång tid varit otänkbart även om det tidigare var utgångspunkten och människor fortsatt tenderar att samagera. Det innebär att individen endast svarar för sitt eget agerande och inte vad andra har gjort. Härtill innebär det att både den objektiva gärningen och den subjektiva inställningen är nödvändiga, men inte var för sig tillräckliga förutsättningar för straffansvar.²¹⁵ Individer ska därför separeras i den straffrättsliga ansvarsbedömningen och får som utgångspunkt inte bedömas i klump. Det individbaserade idealet i straffrätten är dock inte möjligt att upprätthålla helt i medverkansläran, såsom när en person ensam utfört en gärning. Två personer är inte en person, men i medverkansläran är två personer inte heller två personer. Samverkan gör att det i bevishänseende och rättsligt hänseende inte är fråga om två atomer.²¹⁶ Därmed finns undantag från det individbaserade straffansvaret vid tillämpningen av den allmänna medverkansläran och de särskilda medverkansreglerna som aktualiseras i skattebrottssammanhanget (företrädaransvaret och rådgivaransvaret).²¹⁷ Det tydligaste undantaget från det individbaserade ansvaret är medgärningsmannaskapsansvar för gärningar på den gemensamma nivån.²¹⁸

3.3.3 Undantag från utgångspunkten i individuellt ansvar

Att pröva flera personers ansvar kan inte vara samma som att pröva en enskild persons straffansvar. Frågan är inte *om* man bör frånga utgångspunkten i individuellt ansvar utifrån egna gärningar och egen subjektiv täckning, utan *när, hur* och *i vilken utsträckning*. Ideologiskt skulle man kunna se det som en helt väsensskild prövning från det individuella straffansvaret.²¹⁹ Min utgångspunkt är att medverkansansvar är ett undantag från individuellt straffansvar då detta bäst motsvarar gällande rätt. En central fråga är således i vilken omfattning undantag från individuell bedömning ska få göras. Nedan framgår hur den frågan kan analyseras.²²⁰

Omfattningen av undantag från den individuella utgångspunkten - analys av problemets art:

1. Legalitet – överensstämmelse med medverkansbestämmelsen i 23 kap 4 § BrB och andra centrala straffrättsliga bestämmelser.
2. Förutsebarhet – rättstillämpningens tydlighet.

²¹³ Tuori, s. 331.

²¹⁴ Tuori, s. 332.

²¹⁵ Lernestedt 3, s. 210, 216 och 284. Se även Svensson 2, s. 21.

²¹⁶ Lernestedt 3, s. 216 och s. 280 f.

²¹⁷ Lernestedt 3, s. 210, not 18.

²¹⁸ Lernestedt 3, s. 211. Se även Svensson 2, s. 366 ff.

²¹⁹ Lernestedt 3, s. 211 och 216.

²²⁰ Jfr Lernestedt 3, s. 216 f och Svensson 1, s. 111 f.

3. Hantering av bevisfrågor – vad som ska anses som styrkt.
4. Materiella innehållet i gällande rätt – omfattar legalitets-, förutsebarhets- och bevisfrågor.

Den kan också analyseras utifrån olika uppfattningar om problemets lokalisering:

1. Graden av individualisering av påstått deltagande – bevismässigt eller rättsligt.
2. Avgränsning av det straffbara området – straffbar medverkan vs straffritt agerande.
3. Rollfördelning inom straffbara området – gärningsmannaskap vs främjande.
4. Moralfilosofiska problem gällande vad som kan anses som att “göra” respektive medverka i övrigt.²²¹

3.3.4 Legitimt straffansvar

Brottsbegreppets objektiva och subjektiva sida är nödvändiga, men inte var för sig tillräckliga förutsättningar för ett legitimt straffansvar. Brott med strikt ansvar (utan subjektiva krav) anses i finsk och tysk rätt strida mot principen om människovärdets okränkbarhet. Subjektivering strider inte mot någon rättighet, men mot principen om att det inte är legitimt att straffa endast ond vilja om den inte kommit till uttryck i en gärning.²²² Principen att tankar inte ska vara kriminaliserade, utan måste materialiseras i en gärning för att vara straffvärd har sina rötter i den romerska rätten (*cogitationis poenam non patitur*). Skäl till att upprätthålla principen är att tankefriheten bör respekteras i en demokrati och att straffrätten endast bör ingripa om en tanke har tagit sig uttryck i en klandervärd handling.²²³ Det subjektiva hade enligt Lernestedt styrt för mycket i tillämpningen av medverkansläran fram till 2009, när han skrev *Upplösta kroppar, upplösta sinnen*. Personer hade ansetts delta genom att ha gjort något, även om de inte är i närheten av kärnan av brottsbeskrivningen och oavsett hur litet eller perifert det än var, då detta ansågs vara tillräckligt för att inte bara ond vilja-kriteriet ska vara uppfyllt. Av detta framgår att det är av stor vikt att minimikrav på aktivitet uppställs för att brottsbegreppets objektiva sida (brottsbeskrivningsenlighet och avsaknad att rättfärdigande omständigheter) inte ska kunna kringgåas med 23 kap 4 § 3st BrB.²²⁴ Även om det är svårt att bevisa tankar/avsikter är det olämpligt att låta rena bevisfrågor bestämma straffansvarets gränser, eftersom det också ger uttryck för samhällets normer. Ansvaret bör därför avgränsas till det som är straffvärt, inte till vad som kan bevisas. Härtill talar legalitets- och rättssäkerhetsskäl för tydliga gränser för straffansvar, oberoende av konkret uppfattning av straffansvarets utformning. Oklara regler är dessutom svårtillämpade och ineffektiva.²²⁵ Frågorna om yttre gränsen för straffbarhet (särskilt i fråga om “subjektivering” av medverkansläran) tillsammans med utvecklingen gällande övervakning och preventiv användning av tvångsmedel ger anledning att ta frågan på stort allvar.²²⁶ För skattebrottssammanhanget bör nämnas att grovt skattebrott från i år ingår bland de brott som uppgifter ska få hämtas in under vissa förutsättningar enligt inhämtningslagen.²²⁷ Problemställningen i denna del för tankarna till krimtänkandet i Orwells 1984 och användningen av kallocainsubstansen i Boyes Kallocaïn.

²²¹ Jfr Svensson 2, s. 115 f och Lernestedt 3, s. 216.

²²² Lernestedt 3, s. 282.

²²³ SOU 2024:55 s. 369 f.

²²⁴ Lernestedt 3, s. 282. Jfr även Svensson 2, s. 367 f.

²²⁵ SOU 2024:55 s. 370 f.

²²⁶ Se bl.a. prop. 2023/24:117 *Preventiva tvångsmedel för att förebygga och förhindra allvarliga brott* och SOU 2024:93 *Effektiva verktyg för att bekämpa brott av unga lagöverträdare*.

²²⁷ Se 2 a § Lag (2012:278) om inhämtning av uppgifter om elektronisk kommunikation i de brottsbekämpande myndigheternas underrättelseverksamhet. Se även prop. 2023/24:117 avsnitt 6.2.

3.4 Sammanfattning

Medverkansläran är central för straffrättssystemet och sätter i praktiken gränserna för straffrättsligt ansvar. Även om de grundläggande reglerna föreskrivs i lag är dess innehåll mestadels utformat i doktrin och praxis. Det främsta skälet till att de kritiska perspektiven tagits upp är att reglerna antagligen står inför en transformativ fas på grund av 2024 års utredning. Även om ändringar i sak inte åsyftas riskerar de redaktionella och språkliga ändringarna att skapa oklarheter i rättstillämpningen. Största problemet ligger i att man inte upprätthåller den hittills gällande gradskillnaden mellan utförande och främjande koherent, eftersom man framför allt genom de redaktionella ändringarna signalerar artskillnad. Av störst intresse för den kommande analysen i vilken utsträckning agerande i grupp eller perifert kan medföra straffansvar i medgärningsmannaskap eller främjandeansvar. För att strukturera argumentationen i denna del har jag valt att följa den modell för analys av medgärningsmannaskapsansvar som Svensson utformat och som redogjorts för i avsnitt 3.2.4. Denna innefattar analys av möjligt gärningsmannaskapsansvar på individuell nivå, möjligt medgärningsmannaskapsansvar på gemensam nivå och uppställer krav på särskild argumentation för att döma enligt den gemensamma nivån. Om några sådana argument inte finns så ska ansvar inte utdömas i medgärningsmannaskap, utan i gärningsmannaskapsansvar eller främjande. Typfallen skapar ytterligare komplexitet, men dessa har inkluderats för att resonemangen ska bli så explicita som möjligt. Bakgrunden till att denna modell används för att analysera straffansvarets gränser vid momsbrott är att höga krav på förutsebarhet bör uppställas vid undantag från straffrättens utgångspunkt i individuella straffansvar (jfr avsnitt 3.3). Svenssons modell är det sätt att resonera som hittills tillgodoser det förutsebarhetsintresset bäst.

4. Medverkanslärans tillämpning vid momsbrott och straffansvarets gränser

4.1 Introduktion

Medverkanslärans särskilda relevans för momsbroten beror på dess särskilda karaktärsdrag med många aktörer, avancerade upplägg, falska handlingar och internationella karaktär. Samma karaktärsdrag gör också att brotten är särskilt svåra att utreda och bevisa, vilket bjuder in till sänkta krav för straffansvar; särskilt i sammanhang där medverkansläran aktualiseras (jfr avsnitt 3.3.4).²²⁸ Som exempel hämtat från kärnan av problematiken med dessa brott är brukandet av skenrättshandlingar. Åberopande av simulerad handling betraktas som oriktigt uppgiftslämnande (det

²²⁸ Simon-Almendal 2, s. 323 och SOU 2024:32 s. 55. Jfr även Lernestedt 3, s. 284.

centrala rekvisitet i skattebrottet, se 2 § SBL) och om den är förfalskad utgör den dessutom kvalifikationsgrund för att rubricera brottet som grovt, se 4 § SBL. Simulerade rättshandlingar förutsätter i princip medvetenhet hos parterna om fiktionen och de är praktiskt taget alltid uppsåtligt tillkomna. För att de ska beaktas i straffrättsprocessen krävs styrkande av faktiska förhållanden "bortom rimligt tvivel". För att de ska läggas en medverkande till last krävs som utgångspunkt subjektiv täckning av rättshandlingarnas karaktär som simulerade och därmed kännedom om fiktionen.²²⁹ Detta visar hur komplexa utredningarna och bedömningarna blir; därmed även risken för att frågan om subjektiv täckning av användningen av oriktiga handlingar undviks. En utgångspunkt för analysen är därmed vikten av att brottsbegreppets objektiva och subjektiva sida respekteras.

Ett annat centralt karaktärsdrag hos momsbroten som har samband med medverkanslärans tillämpning är behovet av kunskaper i juridik och ekonomi. Dessa är nödvändiga för att kunna planera och genomföra avancerade transaktionskedjor som missbrukas och utnyttjas för brottsliga ändamål. Missbruk av kunskaper inom bland annat bolags- och skatterätt gör att brottsplanerna är noga genomtänkta; det är inte brottslighet som begås av slarv eller i affekt.²³⁰ Förutom att detta ligger i linje med risk för sänkta krav för straffansvar, gör det också att rådgivare har en särskild betydelse vid avancerad skattebrottslighet och en relevant grupp att undersöka från medverkansperspektiv. Dessutom är behovet av kunskap kärnan i att ekonomisk brottslighet ibland benämns som intellektuell och systemhotande. Mot denna bakgrund infördes det utvidgade medverkansansvaret enligt rådgivarlagen för ekonomisk och juridisk rådgivning som främjar straffbelagd gärning.²³¹

Vid momsbrott förekommer situationer där ett stort antal företag förekommer i en transaktionskedja, att mellanled²³² förekommer i transaktionskedjan och att parallella transaktionskedjor används i samma brottsplan.²³³ Här aktualiseras frågan om skillnaden mellan att agera gemensamt eller parallellt i ett större perspektiv. I NJA 2023 s. 114 *Påskupploppen i Örebro* behandlades frågan om medverkan vid spontant anslutande till annans pågående brott; därmed skillnaden mellan agerande tillsammans och i samförstånd jämfört med agerande samtidigt och parallellt agerande.²³⁴ Således är rättsfallet centralt vid utredning av hur situationer med flera företag ska hanteras, tex. om alla företag i samma transaktionskedja ingår i samma gärning eller om det är olika gärningsenheter.

Fagher menar att allmänna medverkansläran bör användas i första hand och att företrädaransvaret endast i andra hand bör åberopas vid argumentation kring straffansvar för skattebrott. Detta medför en ökad tydlighet kring vad som läggs den tilltalade till last och vad som anses straffvärt. Det innebär således både ökad förutsebarhet för den tilltalade och är av intresse för rättstillämpningen. Även bevisningens fokus både från åklagarsidan och försvararsidan riktas då mot dessa frågor, istället för att uteslutande riktas mot den tilltalades ställning och inflytande över bolaget. Eftersom det egentligen endast är av indirekt relevans (ett medel för att nå målet) kan det framstå som märkligt för den tilltalade.²³⁵ Företrädaransvaret är dessutom rättsligt sett subsidiärt i förhållande till det allmänna straffansvaret (gärningsmannaskap och främjande) och det finns därför principiella skäl till att prioritera åberopande av medverkansläran. Till sist avser företrädaransvaret underlåtenhet att förhindra brott, vilket är problematiskt i fall då argumentation samtidigt sker kring egen medverkan

²²⁹ Simon-Almendal 2, s. 327 f.

²³⁰ SOU 2024:32 s. 62 och Simon-Almendal 1, s. 210.

²³¹ Jfr prop 1984/85:90 s. 1 och Simon-Almendal 1, s. 52 ff.

²³² Det händer att företag som har avsikt att bedriva seriös och lagenlig verksamhet ingår i en transaktionskedja där momsbedrägerier förekommer, utan att företaget känner till detta, se SOU 2024:32 s. 55.

²³³ SOU 2024:32 s. 55 och 60.

²³⁴ Jfr SOU 2024:55 s. 279.

²³⁵ Fagher, s. 778 f.

till samma brott.²³⁶ Sammanfattningsvis innebär ett fokus riktat mot huvudmännens²³⁷ medverkan fördelar i förutsebarhetshänseende; både för tilltalade, allmänheten och rättstillämparen.²³⁸ Min medverkansanalys i det följande är tillämplig oavsett om personen har en sådan ställning eller sådant inflytande över ett bolag som krävs för företrädaransvar eller inte; det gäller således inte endast som alternativ till företrädaransvaret.

I det följande förklaras först en grundläggande förutsättning för att medverkansläran kan åberopas, oavsett om den tilltalade har en viss formell ställning i ett bolag eller reellt inflytande över det. Därefter analyseras hur tillverkning och åberopande av oriktiga handlingar (osanna eller falska) bör hanteras utifrån Svenssons analysmodell för medverkansansvar. I avsnittet som följer därefter behandlas det särskilda momsbrottet och medverkan gällande flera bolags deklarationer; frågan om skillnaden parallellt och gemensamt agerande fördjupas således. Sedan behandlas främjandeansvar för rådgivare inom ekonomi och juridik, samt det utvidgade medverkansansvaret som följer av rådgivarlagen; frågan om subjektiv inställning hos medverkande fördjupas här. Kapitlet avslutas med en analys av vilka begränsningar gällande medverkansansvar som finns när momsbrott begås i en internationell kontext. Frågorna i denna del behandlas endast summariskt då det inte är en central medverkansfråga; det tas likväl upp då det påverkar medverkansansvaret när momsbrott begås i en internationell kontext.

4.2 Skattebrottslagens subjektrekvisit

Skattebrotten har öppna subjektrekvisit ("den som") och kretsen av möjliga gärningsmän är därmed inte avgränsad (jfr specialsubjekt). Då SBL:s bestämmelser är blankettstraffbud är dess materiella innehåll beroende av de skatterättsliga reglerna. Exempelvis framgår kretsen av deklarationsskyldiga av 26 och 30 kap SFL. Konstruktionen som blankettstraffbud med öppet subjektrekvisit gör att skatterätten avgränsar vad som kan åsidosättas men inte vem som kan åsidosätta det. Även den som inte är deklarationsskyldig, men handhar deklaration eller bokföring (tex. redovisningskonsult) kan göra sig skyldig till skattebrott om den lämnar oriktiga uppgifter. Det är inte heller en nödvändig förutsättning att vara företrädare för en skattskyldig juridisk person för att dömas till ansvar.²³⁹ Skattebrotten är emellertid inte typiska blankettstraffbud då de har egna brottsbeteckningar och i huvudsak självständiga brottsbeskrivningar.²⁴⁰

Skattebrottens öppna subjektrekvisit är avgörande för medverkanslärans tillämpning vid skattebrott. Att subjektrekvisitet är öppet och medverkanslärans tillämplighet inom specialstraffrätten förutsatt fängelse i straffskalan (23 kap 4 § 1 st BrB), innebär att medverkansläran som utgångspunkt kan tillämpas fullt. Medverkansläran gör att kretsen som kan dömas till straffansvar för skattebrott utvidgas ytterligare. Den dominerande uppfattningen är att gärningsmannaskapsprinciperna inte är beroende av konkreta straffbud och att gärningsmannaskapsfrågan därför principiellt är densamma oavsett brottstyp. Det innebär att praxis gällande andra brottstyper är relevant även för skattebrottet.²⁴¹ Här bör Svenssons uppfattning om gärningsmannaskapsfrågan uppmärksammas. Den hör enligt honom primärt till straffrättens speciella del och därmed bör behandlas som ett tolkningsproblem för respektive straffbud. Han menar att gärningsmannaskapsbegreppet beskriver hela den allmänna och speciella delen sammantaget och att dess konturer därför inte kan behandlas på ett abstrakt plan.²⁴²

²³⁶ Fagher, s. 773.

²³⁷ Huvudman är inget juridisk begrepp, utan endast ett pedagogiskt verktyg för att beskriva de rättsliga problemen, se Fagher, s. 776.

²³⁸ Jfr även Fagher, s. 775 f om likheten mellan faktiskt företräderskap och utvidgat gärningsmannaskap; kan dömas som i gärningsmannaskap trots endast perifert deltagande på grund av att de har central roll.

²³⁹ Fagher, s. 775.

²⁴⁰ Prop. 1995/96:170 s. 78.

²⁴¹ Jfr Fagher, s. 776 f.

²⁴² Svensson 1, s. 127 f.

Huruvida gärningsmannaskapsansvaret i strikt mening vid skattebrott kan besvaras med abstrakta teorier eller om det utgör ett tolkningsproblem av respektive straffbud saknar i stort sett betydelse i det kommande. Däremot utgår jag från att praxis gällande medgärningsmannaskap och främjandeansvar vid andra brottstyper kan återopas i förhållande till skattebrott.

SBL straffbelägger både aktiva och passiva handlingar. Det centrala skattebrottet i 2 § straffbelägger båda två som uppsåtligt brott. Brottbeskrivningen är således konstruerad både som kommissivdelikt och omissivdelikt (äkt underlåtenhetsbrott).²⁴³ Medverkansläran tillämpning vid skattebrott påverkas av om det handlar om aktiva, passiva eller kombinerade handlingar. Vid aktiva handlingar ansvarar som utgångspunkt uppgiftslämnaren själv som gärningsman, oberoende av om den är skattskyldig eller inte.²⁴⁴ Alltså gäller det som sagts ovan om det öppna subjekt rekvisitet och det är då primärt uppgiftslämnaren som betraktas som utförare.²⁴⁵ Straffansvarets yttre gräns avgränsas således helt av medverkansläran.²⁴⁶ Vid *passiva handlingar* (underlåtenhet) är straffansvaret svårare att rättsdogmatiskt avgränsa. Ingen har utfört den av mervärdesskatterätten påbjudna gärningen, men alla är inte tänkbara gärningsmän. Ansvarsbedömningen vid passivt skattebrott är därför mer komplicerad än vid aktivt skattebrott.²⁴⁷ Ansvar för passivt skattebrott avgränsas inte längre till personer med specialsubjektställning och det krävs inte heller att man själv gynnats som skattskyldig eller någon annan som gärningsmannen företräder.²⁴⁸ Metoder som kan användas för att avgränsa straffansvaret vid underlåtenhetsfallen är företrädaransvaret, rättspliktsteorin och garantläran.²⁴⁹ För juridiska personer tillämpas företrädaransvarsreglerna och det är därmed bolagsledningen eller godtagbar delegat som i första hand ansvarar för underlåtenhetsbrott.²⁵⁰ Ansvaret avgränsas utifrån ansvarsfördelning/verksamhetsområde i bolagsledningen (jfr styrelseledamot med ansvar för beskattningsfrågor). Även subjektiva rekvisit avgränsar ansvaret. Gällande delegation krävs särskilda förutsättningar för att det ska medföra att ansvaret flyttas. I större bolag är det både nödvändigt och möjligt med delegation av ansvar för skatteredovisningen. Det är emellertid även en vanlig invändning vid avancerad skattebrottslighet. I bolag där brottslig verksamhet förekommer är delegationens enda syfte att flytta straffansvar från faktiska företrädare till målvakt eller bulvan. När personer utnyttjas vid avancerade skattebrottsliga transaktioner på det sättet har de emellertid sällan de befogenheter och egenskaper som krävs för att delegationen ska vara straffrättsligt acceptabel. Därför döms målvakter, förutsatt erforderlig subjektiv täckning, för medhjälp till passivt skattebrott och faktiska företrädare döms som gärningsmän. Det som krävs för att delegationen ska vara straffrättsligt acceptabel är att delegaten har en tillräckligt självständig ställning gentemot företagsledningen och att delegaten har tillräcklig kompetens för att leda den verksamhet som ansvaret gäller.²⁵¹ Vid rent passivt skattebrott med bolag inblandade sker således ansvarsallokeringen i princip med hjälp av specialsubjekt och företrädaransvarsreglerna.

Vid skattebrott är det inte någon påtaglig principiell skillnad mellan aktiv och passiv handling; det uttalade lagstiftaren i samband med SBL:s införande 1996.²⁵² Vid ekonomisk brottslighet begången över tid kan både brottslig aktivitet och passivitet innefattas, vilket är särskilt tydligt vid skattebrott. Exempelvis kan tillvägagångssättet skilja sig mellan olika redovisningsperioder. Vid kombination av aktiva och passiva handlingar bör det vara möjligt att avgränsa den relevanta personkretsen på samma

²⁴³ Jareborg, s. 105 f. Äkta underlåtenhetsbrott innebär överträdelse av kommissivdelikt genom underlåtenhet, vilket kräver att vissa särskilda förutsättningar för straffansvar, se Jareborg, s. 106 ff.

²⁴⁴ Simon-Almendal 1, s. 215.

²⁴⁵ Simon-Almendal 1, s. 200 f.

²⁴⁶ SOU 2024:55 s. 363 f och Fagher, s. 777.

²⁴⁷ Simon-Almendal 1, 200 f. Jfr även Jareborg, s. 105.

²⁴⁸ Prop. 1995/96:170 s. 102 och s. 160. Se även Holmquist, s. 88.

²⁴⁹ Jareborg, s. 106 f och Fagher, s. 777 f. Se även Simon-Almendal 1, s. 215.

²⁵⁰ Simon-Almendal 1, s. 215.

²⁵¹ Simon-Almendal 1, s. 201 ff.

²⁵² Prop. 1995/96:170 s. 98.

sätt som vid aktiva handlingar. Avgränsningen sker då utifrån medverkan i brottsupplägget genom att andra åtgärder än åsidosättandet i snäv mening vägs in. Fagher nämner som exempel planering, rekrytering av medverkande, införskaffande av bolag, registrering av bulvaner, upprättande av osanna fakturor och andra handlingar, samt förfogande över kontotillgodohavanden och kontanter m.m. Brottsupplägget och åtgärderna utgör en kontext som gör en adekvat avgränsning av personkretsen. När passivitet utgör ett led i brottsupplägget bör därför personkretsen kunna avgränsas på motsvarande sätt. Om skattebrott endast består av underlåtenhet finns inte denna kontext som vägledning för avgränsning av personkretsen och det är därför metoden inte kan användas vid rent passiva skattebrott.²⁵³

4.3 Handlingar med oriktigt innehåll

4.3.1 Inledning

Åberopande av osanna handlingar och delvis falska handlingar (främst deklarationen i sig och fakturor) utgör själva utförandet vid momsbrott (det centrala momentet). Skälet är att skattebrottet (2 § SBL) innebär att uppgifterna ska lämnas *på annat sätt än muntligen* och dess samband med handlingsbegreppet som innefattas i definitionen av urkund i 14 kap 1 § 2 st BrB. Tidigare var handling ett rekvirit i SBL och innebar att den oriktiga uppgiften skulle lämnas i en handling. Handlingsbegreppets syfte hade tidigare varit att avgränsa bort uppgifter som lämnades muntligen och inte kunde leda till straffansvar. Med anledning av svårigheten i att förhålla elektroniska dokument (framför allt elektroniska deklarationer) till handlingsbegreppet på grund av den snabba utvecklingstakten inom informationstekniken, utmönstrades handlingsbegreppet ur SBL och rekviritet *annat sätt än muntligen* infördes.²⁵⁴ Därmed är det här avsnittet helt centralt för uppsatsen.²⁵⁵

Man behöver skilja mellan att tillverka och att åberopa handlingar. Tillverkning av osanna handlingar (tex. fakturor) utgör typexempel på medverkansgärningar.²⁵⁶ Därför tar jag vid flera tillfällen upp som exempel där person A tillverkar handlingar som person B åberopar gentemot Skatteverket. Det ska dock sägas att HD fastslog i NJA 1994 s. 277 att åberopande av osanna handlingar gentemot förvaltningsdomstol i skattemål omfattas av SBL:s tillämpningsområde. Tillverkning av osanna fakturor kan utgöra en del av ett skattebrottsupplägg och därför kan bedömas som medverkan till skattebrott, oavsett om skattebrottsupplägget endast innefattar aktiva handlingar eller innefattar en kombination av både aktiva och passiva handlingar. Således kan passivitet kan vara ett led i ett sådant upplägg. En handling kan exempelvis vara osann eller falsk på grund av underlåtenhet av något slag.²⁵⁷ I dessa situationer är det viktigt att pröva graden av delaktighet; huruvida det ska ses som utförande eller främjande.²⁵⁸ Det är också viktigt att pröva huruvida ett oriktigt uppgiftslämnande har skett då endast åberopande av osann faktura inte är tillräckligt för straffansvar.²⁵⁹

Jag behandlar nedan osanna och falska handlingar, men fokuserar på de osanna handlingarna. Det som sägs gällande osanna handlingar bör i stort sett gälla även falska handlingar, eftersom straffbuden i många fall överlappar med varandra.²⁶⁰ Det högre straffvärdet gör emellertid att konkurrensen mellan

²⁵³ Fagher, s. 777 f.

²⁵⁴ Prop 1995/96:170 s. 102 ff.

²⁵⁵ Avsnitten 4.4 och 4.5 är i princip varianter (delmängder) av det här avsnittet.

²⁵⁶ NJA 1966 s. 534, NJA 1976 s. 580 och NJA 1989 s. 469. Se även Fagher, s. 777 f och SOU 2007:92 s. 152.

²⁵⁷ Prop. 2002/03:106 s. 116.

²⁵⁸ Fagher, s. 777 f. Se även SOU 2007:92 s. 152.

²⁵⁹ Jfr avsnitt 2.4.2 om fakturor.

²⁶⁰ Se avsnitt 2.4.3 om förfalsknings- och sanningsbrottens skyddsintressen.

förfalskning och skattebrott blir annorlunda.²⁶¹ Kapitlet är strukturerat utifrån Svenssons modell för medgärningsmannaskap. Typfallen relaterar också till den och består i beskrivningar av hur olika rubriceringar kan aktualiseras på den individuella nivån, när skattebrott eller grovt skattebrott aktualiseras på den gemensamma nivån. Därefter beskrivs hur argumentation för att välja den gemensamma nivån kan ske samt hur främjandeansvar annars kan aktualiseras.

4.3.2 Individuella nivån

Typfall 1a, 1b och 2a:

På den individuella nivån är åberopande av simulerade handlingar (skenrättshandlingar) i sig oriktigt uppgiftslämnande i 2 § SBL:s mening. Förutsatt att subjektiv täckning av handlingarnas karaktär som simulerade finns och därmed uppsåt till skatteundandragande har skattebrott därmed begåtts.²⁶² Redan tillverkningen och åberopandet av simulerade handlingar kan tolkas som att uppsåt finns, eftersom syftet är att de ska åberopas och att de sällan tillkommer av okunskap, slarv eller annan ovarsamhet. Ingivande av deklaration där simulerade rättshandlingar åberopas innebär alltså lämnande av oriktig uppgift och att skattebrott har begåtts, eftersom simulerade rättshandlingar i princip förutsätter medvetenhet. Härtill kan även åberopande av dissimulerade handlingar, oavsett om de tillkommit av slarv eller med avsikt, innebära lämnande av oriktig uppgift. Bedömningen blir emellertid mer komplicerad i dessa fall då den subjektiva täckningen blir mer avgörande och den oriktiga beteckningen kan vara föremål för olika bedömningar från parterna och rättstillämparen.²⁶³ I dessa typfall saknar det betydelse huruvida handlingarna uppnår urkundsstatus eller inte, eftersom det inte är en förutsättning för straffansvar enligt SBL.²⁶⁴

Typfall 2 b:

Hit hör primärt situationer då handlingarna som tillverkas och åberopas uppnår urkundsstatus. Tillverkning och åberopande av e-fakturor gör sällan det på grund av att de oftast saknar tillförlitlig utställarangivelse. Deklarationen utgör däremot urkund.²⁶⁵ Även andra handlingar kan aktualiseras, framförallt i situationer då Skatteverket misstänker momsbedrägeri i tidigare affärsled.²⁶⁶ Den som tar på sig att tillverka simulerade handlingar (tex. en rent fiktiv faktura) eller dissimulerade handlingar (tex. avtal med oriktig beteckning) som uppnår urkundsstatus bör på den individuella nivån kunna hållas ansvarig för osant intygande, se 15 kap 11 § BrB. Bestämmelsen avser bland annat lämnande av osann uppgift i urkund om annat än egna angelägenheter²⁶⁷ eller att för skens skull upprätta urkund rörande rättshandling. Skenrättshandling i bestämmelsens mening kan vara att upprätta avtal med tidigare datum än det verkliga, upprätta köpeavtal för transaktion som egentligen var gåva, köpeavtal avseende stöldgods.²⁶⁸ För osant intygande krävs även att fara i bevishänseende förelegat, vilket innebär konkret fara för att urkunden ska komma till användning som bevis i olika sammanhang och att det är plausibelt att så sker (jfr farerekvisitet i 2 § SBL). Farerekvisitet prövas i förhållande till konkreta rättsfrågor; om lämnade uppgifter saknar betydelse för en viss rättsfråga är rekvisitet inte uppfyllt i det avseendet. Rekvisitet innebär också att om exempelvis ett för skens skull upprättat avtal innehåller så allvarliga formfel att det inte kan användas som bevismedel så är rekvisitet inte

²⁶¹ Konkurrens mellan förfalskning (14:1 BrB) och skattebrott hanteras på följande sätt: a. skattebrott (normalgrad) + förfalskning = döms i konkurrens, b. grovt skattebrott konsumerar förfalskning (normalgrad), c. grovt skattebrott + grov förfalskning = döms i konkurrens (prop 1995/96:170 s. 163).

²⁶² Simon-Almendal 2, s. 327 f och NJA 2010 s. 306.

²⁶³ Simon-Almendal 2, s. 326.

²⁶⁴ Jfr SOU 2007:92 s. 152.

²⁶⁵ SOU 2007:92 s. 152 och avsnitt 2.4.3 gällande redogörelse för fakturor och deklarationer i förhållande urkundsbegreppet.

²⁶⁶ Jfr avsnitt 2.4.2 med hänvisning till C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid och C-271/12, Petroma Transports.

²⁶⁷ Det måste avse huvudsakligen annat än egna angelägenheter om handlingen innehåller uppgifter om både egna och andras angelägenheter, se NJA 1975 s. 92.

²⁶⁸ Zila 2, kommentar till 15 kap 11 §, avsnitt 3.4.

uppfyllt.²⁶⁹ För den subjektiva sidan kan det ha betydelse huruvida den objektivt osanna urkunden är en simulerad eller dissimulerad handling. Simulerade handlingar tillkommer såsom beskrivits ovan nästan alltid uppsåtligt och har i princip uteslutande ett bedrägligt syfte, men dissimulerade handlingar förutsätter inte detta. Dissimulerade rättshandlingar kan tillkomma både medvetet och omedvetet.²⁷⁰ Om osann uppgift lämnas utan uppsåt kan ansvar för osant intygande enligt 15 kap 11 § BrB inte aktualiseras för upprättandet av handlingen.

Den som åberopar eller använder sådan urkund som avses i 15 kap 11 § 1st BrB döms enligt tredje stycket i samma bestämmelse till samma straff, men med rubriceringen *brukande av osann urkund*. Företas en sådan handling gentemot Skatteverket så överlappar skattebrottet i princip helt med 15 kap 11 § 3 st BrB. I konkurrenshänseende konsumerar skattebrott (och andra brott utanför 15 kap BrB) där osanna uppgifter i urkunder utgör rekvisit för brott normalt osant intygande och brukande av osann urkund. Skälet är att skattebrottet är mer specifikt och det senare därmed blir medbestraffat. Om urkunden istället är förfalskad (14 kap 1 § 1st BrB), men förfalskningsbrottet konsumeras så kan urkundsförfalskning medciteras (skattebrott medelst urkundsförfalskning).²⁷¹ Således kommer åberopande av osann urkund gentemot Skatteverket att rubriceras som skattebrott såsom beskrivits ovan (typfall 1a-2a). Även när samma person både tillverkar och åberopar osanna urkunder uppkommer en konkurrenssituation som gör att personen döms för skattebrott istället för osant intygande.²⁷² Detta är ingen medverkanssituation i sig, men kan vara del av medverkanssituation. Det kan exempelvis vara vid s.k. cross invoicing där en missing trader skapar sig en ingående mervärdesskatt för att neutralisera den utgående mervärdesskatt som uppkommer genom den inhemska faktureringen vid vidareförsäljning på den inhemska marknaden.²⁷³

Typfall 3:

Till typfall 3 hör situationer där tillverkning eller åberopande av falska eller osanna handlingar av någon anledning inte uppfyller något straffbud (tex. 11 kap 5 §, 14 kap 1 § eller 15 kap 11 § BrB eller 2 § SBL) på den individuella nivån. Trots det kan gärningarna potentiellt ingå som en del i en skattebrottslig gärning på gemensamma nivån, förutsatt att andra medgärningsmän uppfyller övriga rekvisit i aktuellt straffbud och att erforderlig subjektiv täckning finns. Gällande urkundsförfalskning eller osant intygande kan det bero på att handlingarna inte uppnår urkundsstatus.²⁷⁴ Ett annat exempel är då person A har tillverkat en osann handling som används av person B vid skattebrott, men de osanna uppgifterna i handlingen anses huvudsakligen avse egna angelägenheter för person A.²⁷⁵ Vems angelägenheter handlingarna avser saknar nämligen betydelse för SBL:s tillämpning vid aktivt brott, och vid kombination av aktivt och passivt brott. Vid rent passivt brott avser handlingarna normalt egna angelägenheter.²⁷⁶

4.3.3 Gemensamma nivån

Tillverkning av osanna handlingar:

Åberopande av osanna handlingar gentemot skattemyndighet kan vara att anse som skattebrott av normalgraden. Om exempelvis person A *tillverkat* en osann handling som person B sedan *åberopat*

²⁶⁹ Zila 2, kommentar till 15 kap 11 §, avsnitt 3.5 med hänvisning till NJA 1977 s. 46.

²⁷⁰ Simon-Almendal 2, s. 316.

²⁷¹ Jareborg, s. 492 f, Holmquist, s. 79. och Zila, kommentar till 15 kap 11 §, avsnitt 3.8. Jfr dock SOU 2007:92 s. 152.

²⁷² Osant intygande konsumerar visserligen brukande av osann urkund, men osant intygande konsumeras av skattebrott om den osanna handlingen åberopas gentemot skattemyndighet, se Zila 2, kommentar till 15 kap 2 §, avsnitt 3.8.

²⁷³ SOU 2024:32 s. 55.

²⁷⁴ SOU 2007:92 s. 152.

²⁷⁵ Jfr 15 kap 11 § BrB och NJA 1975 s. 92.

²⁷⁶ Jfr Fagher s. 777 f, prop. 1995/96:170 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 116. Jfr även SOU 2007:92 s. 152.

gentemot skattemyndigheten bör även person A kunna anses hållas ansvarig i medgärningsmannaskap för skattebrott tillsammans med person B, även när handlingen har urkundsstatus. Skattebrott konsumerar ju osant intygande om osann handling används vid skattebrottet (såsom beskrivits i avsnitt 4.3.2 under typfall 2b).²⁷⁷ Detta skulle i sådant fall bli typfall 1a för person B och typfall 2b (alternativt 4a) för person A. Om de osanna handlingarna inte har urkundsstatus blir det typfall 3 (alternativt 4b) för person A. Vad som krävs för att det ska vara att anse som grovt skattebrott behandlas nedan.

Åberopande av falska och osanna handlingar:

Åberopande av falska handlingar är en av de kvalifikationsgrunder som nämns särskilt i 4 § SBL för grovt skattebrott. Bedömningen av huruvida ett skattebrott är grovt ska göras med hänsyn taget till samtliga omständigheter vid brottet, men rubriceringen som grovt brott är förbehållet den allvarligaste brottsligheten.²⁷⁸ De förfälskade handlingarna behöver inte ha urkundsstatus för att skattebrottet ska kunna rubriceras som grovt.²⁷⁹ Kvalifikationsgrunden tar däremot sikte på en handling som i övrigt överensstämmer med 14 kap 1 § 1 st BrB.²⁸⁰ De ska således ge sken av att härröra från någon annan än de faktiskt gör.²⁸¹ Osanna handlingar kan normalt inte kvalificera skattebrottet såsom grovt, men om handlingarna har urkundsstatus bör det kunna beaktas vid straffvärdesbedömningen.²⁸² Skälet till denna att man i rubriceringsfrågan gör skillnad mellan osanna och falska handlingar angavs vid SBL:s införande vara att det hade varit orimligt om varje användande av osann handling (tex. inlämnande av självdeklaration med oriktiga uppgifter) skulle medföra att brottet kvalificeras som grovt. Ytterligare ett argument var att bestämmelsen bättre skulle överensstämma med grovt bedrägeri.²⁸³ Bedrägeribestämmelsen ändrades dock 2017 så att urkunder vars användande är straffbart enligt 14 eller 15 kap BrB omfattas, vilket innebär att även osanna urkunder utgör en kvalifikationsgrund för grovt brott.²⁸⁴ Kanske bör kvalifikationsgrunderna i 4 § SBL därför ses över så att de bättre överensstämmer med bedrägeribrottet.²⁸⁵ Dessutom kan skenrättshandlingar (rena fiktioner) anses vara tillräcklig kvalifikationsgrund för att bedöma skattebrottet såsom grovt. Detta kan emellertid tillsammans med andra omständigheter kvalificera skattebrottet som grovt.²⁸⁶

Om person A tillverkar osanna handlingar och person B åberopar dem gentemot Skatteverket bör kvalifikationsgrunden systematiskt utförande eller större omfattning i vissa fall kunna aktualiseras på grund av samarbetet i sig, så att gärningen rubriceras som grovt brott på den gemensamma nivån. HD uttalar i NJA 2018 s. 634 avseende rubricering av momsbrott som grovt skattebrott att förutom likartat upprepande krävs i allmänhet att brottsligheten föregåtts av planering eller att en särskild metod använts för att begå brotten. Ett tänkbart exempel bör kunna vara att person A och B utstuderat har planerat ett upplägg där A använder sin särskilda kunskap inom ekonomi för att tillverka osanna handlingar (tex. fakturor), som B sedan använder i en deklaration som inges till Skatteverket och det sker vid upprepade tillfällen. Då bör A och B:s handlande kunna beskrivas som grovt skattebrott på den gemensamma nivån (typfall 2b). Även om gärningar hänförliga till olika redovisningsperioder kan ligga till grund för samma skattebrott och beaktas för att rubricera det som grovt, måste åklagaren

²⁷⁷ Jfr även Svensson 1, s. 121 ff och Svensson 2, s. 38 f gällande att gemensamma nivån ofta konsumerar individuella nivån.

²⁷⁸ Prop. 1995/96:170 s. 111 och prop. 1971:10 s. 352.

²⁷⁹ SOU 2007:92 s. 152.

²⁸⁰ Prop. 1995/96:170 s. 163 och bet. 1995/96:JUJ23.

²⁸¹ Wiklander, s. 275 f och Zila 1, kommentar till 14 kap 1 §, avsnitt 3.4. Jfr även NJA 1996 s. 63 och NJA 1962 s. 328.

²⁸² SOU 2007:92 s. 152 och prop 1995/96:170 s. 163 och 253.

²⁸³ Prop 1995/96:170 s. 163.

²⁸⁴ 9 kap 3 § och prop 2016/17:131 s. 68 f.

²⁸⁵ Jfr Holmquist, s. 79.

²⁸⁶ Prop 1995/96:170 s. 111.

i stort sett precisera gärningarna som är hänförliga till respektive period.²⁸⁷ Oriktiga uppgifter gällande ingående och utgående moms hänförliga till samma redovisningsperiod utgör en gärningsenhet vid momsbrott.²⁸⁸ Gällande gärningenhet utgör samtliga deltagares gärningar utgöra en gärningsenhet även vid olika subjektiv inställning.²⁸⁹ Tröskeln är dock hög för att ett brottsupplägg ska betraktas som systematiskt.²⁹⁰ Om brottsupplägget inte betraktas som tillräckligt systematiskt eller omfattande för att rubricera den gemensamma gärningen som grovt skattebrott, kan ett systematiskt upplägg beaktas vid straffvärdesbedömningen, se 29 kap 1 § och 29 kap 2 § 6p BrB. Det blir då typfall 1a för person B och typfall 2b för person A.

4.3.4 Argument för gemensamma nivå

Utöver att det är möjligt att beskriva skeendet på gemensamma nivå krävs också argument för att välja denna beskrivning framför beskrivningen på den individuella nivån, eftersom det för den enskilde kan ha stor betydelse vilket av dem som väljs.²⁹¹ Det är av särskild vikt i de fall där någon brottslig handling inte begåtts på den individuella nivån (typfall 3 och 4b). En intressant processuell begränsning i sammanhanget är att rätten enligt 30 kap 3 § RB inte kan pröva självständigt agerande (individuell nivå) om gärningsbeskrivningen endast avser gemensamt agerande (gemensam nivå).²⁹² Särskilt starka argument för gemensamma nivå är (1) att agerande skett utifrån en plan om arbetsfördelning, (2) att personer intagit ledande ställning i förhållande till agerandet eller (3) att alla gärningmän har intresse av att brottet begås.²⁹³ Nedan följer en analys av medverkanspraxis och en diskussion om hur resonemangen kan överföras till situationer där osanna och falska handlingar har tillverkats och åberopats i ett sammanhang av mervärdesskattedeklaration.

I NJA 2002 s. 489 *Sambandscentralen* dömdes åtta personer för att tillsammans och i samförstånd ha främjat våldsamt upplopp genom att bedriva närmast underrättelseverksamhet. Argumentet för att välja beskrivningen på den gemensamma nivån var att de tilltalade visste om hur verksamheten var organiserad och fungerade, samt var införstådda med vad som skulle åstadkommas genom den.²⁹⁴ Att det här utgör ett relevant argument för brott som begås i företagsverksamhet är inte svårt att se; när verksamhetens ändamål är brottslig verksamhet döms man för det verksamheten åstadkommer om man avsiktligt deltar i verksamheten. Främsta relevansen i sammanhanget av tillverkning och åberopande av osanna handlingar är om det är fler personer som tillverkar osanna handlingar som sedan åberopas gentemot Skatteverket för att undandra skatt. I rättsfallet dömdes flera personer till ansvar för sitt deltagande i verksamheten, trots att man inte kunnat klarlägga i detalj vad var och en gjort. Detta är problematiskt framför allt gällande krav på handling för ett legitimt straffansvar och av rättssäkerhetsskäl.²⁹⁵ Om rimliga krav på bevisning av varje deltagares handling uppställs bör dock argumentationen kunna användas. Vid *karusellhandel* utgör det oriktiga uppgiftslämnandet själva affärsidén och syftet är att åtnjuta utbetalningar från staten. Det brottsliga förfarandet är ofta organiserat och genomtänkt; såväl dokument, personer och tillgångar är ordnade så att risken för upptäckt och lagföring minimeras. Genom medgärningsmannaskapet (med rimliga argument för gemensamma nivå) kan fler än uppgiftslämnaren själv dömas till straffansvar som medgärningsmän.²⁹⁶

²⁸⁷ Holmquist, s. 85. Jfr även Göta hovrätts dom den 13 oktober 1993 i mål B 732-92.

²⁸⁸ NJA 1984 s. 520.

²⁸⁹ NJA 1981 s. 277.

²⁹⁰ Jfr NJA 1988 s. 248, NJA 2003 s. 499 och NJA 2018 s. 634.

²⁹¹ Svensson 1, s. 121 ff och Svensson 2, s. 38 f.

²⁹² Wong, s. 927 f.

²⁹³ Svensson 1, s. 124.

²⁹⁴ NJA 2002 s. 489, på s. 529.

²⁹⁵ Se avsnitt 3.3.3 och 3.3.4.

²⁹⁶ Simon-Almendal 1, s. 195.

I NJA 2003 s. 645 *Passageraren i bilen* uttalades att andra än föraren kan hållas ansvarig i medgärningsmannaskap för olovligt brukande. Argument för den gemensamma nivån kunde enligt HD vara att färden initierades av annan än förare. Däremot var det inte tillräckligt att endast åka med i bilen.²⁹⁷ Om resonemanget tillämpas på momsbrottssituationen bör det exempelvis kunna innebära följande situation. Om tillverkaren av en osann handling initierar att denna ska åberopas i samband med ingivande av momsdeklaration så bör det utgöra ett argument för att välja den gemensamma nivån (såsom det beskrivits i avsnitt 4.3.3). Wong menar emellertid att uttalandet i NJA 2003 s. 645 ska tolkas försiktigt, eftersom det främst var rekvisitetet brukande i 10 kap 7 § BrB som HD uttalade sig om. Lika höga krav på initierande eller medbestämmande krävs inte generellt för andra fall av gemensamt handlande.²⁹⁸ Således bör det här utgöra ett *starkt* argument som är fullt tillräckligt för att beskriva ett skeende på gemensamma nivån vid skattebrott. I rättsfallet uppställde minoriteten ett lägre krav på aktivitet än majoriteten, då de ansåg att det var tillräckligt med en överenskommelse om gemensam färd och insikt om att bilen var tillgripen för att beskrivning på gemensamma nivån skulle väljas.²⁹⁹ Med anledning av Wongs kommentar, bör även minoritetens argumentation vara relevant vid momsbrottssituationen. Främsta argumentet mot att överföra resonemanget på det här sättet är att resonemanget i rättsfallet primärt avser medverkan genom passivitet. Då utgör det dock ett argument för att inkludera personer som tillverkat osann handling genom passivitet (utelämnat relevanta uppgifter i handlingen) i kretsen av medgärningsmän.³⁰⁰

Ett argument för beskrivning på gemensamma nivån är att personen främjat gärningen och haft en avgörande funktion (central roll) för brottets tillkomst.³⁰¹ Detta förutsätter att medgärningsmannaskapsansvaret betraktas som en form av utvidgat gärningsmannaskap och att främjaren därför anses vara gärningsman.³⁰² Den som tillverkar osanna och falska handlingar har uppenbart en mycket central roll i förhållande till åberopandet av dem och därmed utförandet av skattebrottsligheten, eftersom personen bidrar starkt till faran för skatteundandragande. Det gäller särskilt om tillverkaren har särskild kunskap inom ekonomi eller juridik. En avgörande faktor är huruvida tillverkaren har insikt om att de osanna handlingarna kommer att användas vid skattebrott; det krävs att tillverkaren har uppsåt till uppgiftslämnarens överskjutande uppsåt (uppsåt till skatteundandragande) och till att denne har uppsåt att realisera det uppsåtet avser.³⁰³ Här bör uppmärksammas att insikten (subjektiva sidan) får betydelse på den objektiva sidan, eftersom det blir avgörande för huruvida skeendet ska beskrivas på den gemensamma nivån.³⁰⁴

Som en variant på den centrala rollen som argument för gemensamma nivån, kan intagande av en särskild ställning gentemot utförarna av en otillåten gärning med insikt om det innebär åtminstone främjande av gärningen utgöra argument för den gemensamma nivån. För att medgärningsmannaskapsansvar ska aktualiseras krävs i sådant fall åtminstone perifert deltagande i gärningen.³⁰⁵ I NJA 2006 s. 525 *Akallarånet* togs exemplet upp att den som vaktar vid inbrottsstöld kan betraktas som medgärningsman. I NJA 2017 s. 531 *Bussen i Östberga* var det fråga om en chaufför som körde gärningsmännen till brottsplatsen och väntade på dem där (deltog inte i gärningen som var brottsbeskrivningsenlig i förhållande till mordbrand). I det enskilda fallet ansågs emellertid det inte ha varit en tillräckligt gemensam gärning för att ansvar i medgärningsmannaskap skulle utdömas trots att han inte deltagit i gärningen som direkt knyter an till brottsbeskrivningen (i sådant

²⁹⁷ NJA 2003 s. 645, på s. 649.

²⁹⁸ Wong, s. 926.

²⁹⁹ NJA 2003 s. 645, på s. 650.

³⁰⁰ Jfr Fagher 777 f.

³⁰¹ Wong, s. 925 med hänvisning till Wennberg, s. 618.

³⁰² Jfr Svensson 1, s. 119. Jfr även Fagher, s. 775 ff.

³⁰³ Jareborg, s. 444 ff och Svensson 2, s. 44.

³⁰⁴ Jfr Lernestedt 3, s. 282 och Simon-Almendal 1, s. 209 f.

³⁰⁵ NJA 2017 s. 531 *Bussen i Östberga*, p.45.

fall hade det varit typfall 4b).³⁰⁶ Gällande beskattningssituationen bör tillverkande av osanna handlingar kunna vara både särskild ställning (särskilt vid om tillverkaren har särskild ekonomisk eller juridisk kunskap) och åtminstone perifert deltagande i den skattebrottsliga gärningen eftersom de osanna handlingar ofta är en nödvändig förutsättning för skattebrottets genomförande.

4.3.5 Främjandeansvar

Medhjälpsansvar aktualiseras i princip när argument för att välja den gemensamma nivån inte finns, *och* när inget straffbud är tillämpligt på individuella nivån *eller* att det individuellt tillämpliga straffbudet konsumeras av främjandeansvar i förhållande till gemensamma gärningen.³⁰⁷ Som utgångspunkt är det främst för den som tillverkat osanna handlingar som främjandeansvar kan aktualiseras.³⁰⁸ Det kan även gälla den som varit medhjälpare vid tillverkningen av osanna handlingar. För den som åberopar osanna handlingar kan främjandeansvar aktualisera genom att den som lämnar oriktiga uppgifter till Skatteverket framstår som viljelöst verktyg för huvudmannen (jfr konverterat gärningsmannaskap).³⁰⁹

Endast medhjälpsansvar trots bidrag till medverkansobjekt:

Tillverkning av osanna handlingar bidrar till medverkansobjektet (skattebrottet) genom att den oriktiga uppgiften skapas genom denna gärning. Således talar det för gärningsmannaskapsansvar, inte för främjandeansvar.³¹⁰ Däremot är det endast den som åberopar den osanna handlingen gentemot myndigheten som bidrar med uppfyllande av "lämnande till myndighet"-rekvisitet. Detta är alltså gemensam konstruktion av medverkansobjekt (tex. typfall 2b). Som redogjorts för ovan är emellertid kausalt bidrag till gärningen en fråga om grad i svensk rätt (även om de formella beteckningarna gärningsman och främjare behållits).³¹¹ Omständigheterna kring tillverkningen av den osanna handlingen bör kunna få betydelse för huruvida gärningen bedöms som medgärningsmannaskap eller medhjälp. Exempelvis om den som tillverkar osanna handlingen får de osanna uppgifterna tillhandahållna av någon annan som tagit fram eller tänkt ut dem, och tillverkaren endast för in dem i ett dokument.³¹² Tillverkaren kan då sägas ha bidragit väldigt lite till skattebrottet och bör därför dömas till främjandeansvar.

Drivande i planering och genomförande?

För person A (den som tillverkar osanna handlingar) bör medhjälpsansvar kunna aktualiseras om denne inte varit drivande i genomförandet av brottsplanen, utan det främst har varit person B som initierat, drivit och gett person A direktiv (jfr konverterat gärningsmannaskap). Detta är alltså ett omvänt resonemang gentemot avsnittet om argument för gemensamma nivån.³¹³ På motsatt sätt bör person A:s gärning kunna bedömas som anstiftan, om denne har initierat genomförandet av brottsplanen (förmått annan till oriktigt uppgiftslämnande) och det framstår som huvudsakligt i förhållande till tillverkningen av den osanna handlingen.

Efterföljande medhjälp:

Medhjälp kan inte ske genom att falska eller osanna handlingar tillverkas i efterhand för att dölja ett skattebrott. Avgörande är här när skattebrottet anses vara avslutat. Spannet mellan fullbordat men inte

³⁰⁶ NJA 2017 s. 531 *Bussen i Östberga*, p.46-47.

³⁰⁷ Jfr Svensson 1, s. 119 och NJA 2017 s. 531 p.47-48.

³⁰⁸ NJA 1966 s. 534, NJA 1976 s. 580 och NJA 1989 s. 469.

³⁰⁹ Jfr Svensson 2, s. 35 och SOU 2024:55 s. 365 ff. Se även SOU 1996:185 s. 219 och Svensson 1, s. 118 och 122.

³¹⁰ Jfr NJA 1966 s. 534, NJA 1976 s. 580 och NJA 1989 s. 469.

³¹¹ SOU 2024:55 s. 365 och Svensson 1, s. 112 f.

³¹² Jfr NJA 1981 s. 277.

³¹³ Jfr att ett argument för medgärningsmannaskapsansvar enligt NJA 2003 s. 645 är att personen har initierat gärningen.

avslutat skattebrott är en omdiskuterad fråga.³¹⁴ I NJA 2000 s. 372 ansågs ett momsbedrägeri vara avslutat genom att en momsdeklaration med oriktiga uppgifter hade inkommit till myndigheten och därigenom föranlett beslut om tillgodoräknande av skatt. Därför ansågs det inte vara medhjälp till skattebrott när pengarna kvitterades ut på postkontoret efter att brottet var avslutat. Att tillverka falska eller osanna handlingar för att sopa igen efter att brottet har avslutats kan därför inte utgöra främjande.³¹⁵ Om avtal om efterföljande medhjälp slutits i förväg medför det däremot medhjälpansvar för motsvarande gärning.³¹⁶ Härtill kan gärningsmannaskapsansvar eller främjandeansvar för *försvårande av skattekontroll* (10 § SBL) bokföringen manipuleras i efterhand för att dölja skattebrottet. Även skyddande av brottsling (17 kap 11 § BrB), häleri (9 kap 6 § BrB) och penningstväxtsbrott kan vara efterföljande medhjälp, men där gärningsmannaskapsansvar utdöms för annat brott.³¹⁷

Gällande främjandeansvar för *försvårande av skattekontroll* (10 § SBL) har HD uttalat sig i NJA 2008 s. 697. Frågan var om en person som åtagit sig uppdrag att utföra viss bokföring åt en företagare har främjat bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll genom att föra in uppgifter i bokföringen på grundval av ett bristfälligt underlag. Redovisningskonsulten hade uppmanat uppdragsgivaren vid upprepade tillfällen att förbättra underlaget för bokföringen och ansågs därför inte har främjat uppdragsgivarens gärning. Här kan jämföras vid resonemanget i NJA 2003 s. 645 gällande initierandet som skäl till medgärningsmannaskapsansvar. Av NJA 2008 s. 697 följer alltså att avståndstagande från andras agerande talar emot medverkansansvar. I sammanhanget av tillverkning av osanna handlingar kan tänkas att den som för in uppgifter i ett dokument på uppmaning av någon annan (tex. att person A uppmanas av person B i det tidigare använda exemplet) och samtidigt tar avstånd från det genom att exempelvis påpeka att uppgifterna inte stämmer, bör kunna få mildare straff eller gå fri från ansvar till följd av avståndstagandet.³¹⁸

Subjektiv inställning:

Vid främjande skall uppsåtet täcka både medverkansobjektet och medverkansgärningen. Det krävs inte att varje inblandad har närmare vetskap om hur brottet går till för att uppsåtskravet vid medhjälp till skattebrott ska vara uppfyllt. Ett grundläggande krav är att brottsrekvisiten i det tillämpliga straffbudet har erforderlig subjektiv täckning.³¹⁹ I NJA 2007 s. 929 behandlades uppsåtskravet vid medhjälp till skattebrott. Det är tillräckligt med insikt om *risk* för att personen medverkar till skattebrott och likgiltighet inför denna risk. Det krävs inte insikt om att det faktiskt sker; likgiltighetsuppsåt är alltså tillräckligt.

När en brottsituation ”urartar”, t.ex. om ett planerat rån leder till mord, är medverkansansvar i förhållande till ett allvarligare brott än som förutsetts normalt vara uteslutet.³²⁰ Huruvida detta är möjligt vid skattebrott är en intressant fråga eftersom det sällan består av rent affektivt handlande; snarare uträknat/genomtänkt handlande. Från en medhjälpares perspektiv bör det närmast kunna vara en situation där person A tillverkat osanna fakturor och det från dennes perspektiv var okänt att person B anlitat även andra för att tillverka osanna fakturor så att skattebrottet blir mer omfattande än vad person A kände till.³²¹

³¹⁴ Se Almgren om 2 § SBL.

³¹⁵ Jfr även NJA 2007 s. 805 och NJA 2009 s. 3.

³¹⁶ Jareborg, s. 439.

³¹⁷ SOU 1996:185 s. 177 f och SOU 2024:32 s. 41.

³¹⁸ Jfr även NJA 2006 s. 577.

³¹⁹ Jareborg, s. 444.

³²⁰ NJA 2007 s. 929, SOU 2024:55 s. 281 f och Jareborg, s. 444 f.

³²¹ Jfr NJA 1989 s. 469.

Den individuella bedömningen av den subjektiva täckningen enligt 23 kap 4 § 3 st BrB innebär att rubriceringen kan ändras efter att hänsyn tagits till den subjektiva sidan. Därmed kan medhjälpare dömas för medhjälp till vårdslös skatteuppgift om denne endast varit oaktsam i förhållande till främjandet eller till medverkansobjektet (exempelvis skattebrott). Det kan också handla om att medhjälparen har haft uppsåt i förhållande till främjande gärningen, men inte har uppsåt i förhållande till den kontext av organiserat brottsligt upplägg inom vilken den företas.³²² Oaktsamhetsbedömningen är beroende av vilka krav som kan ställas på medhjälparen. Exempelvis uttalas i SBL:s förarbeten att högre krav ställs på den skattskyldige än på den som åtar sig att upprätta deklaration åt den skattskyldige, eftersom denne förväntas känna den ekonomiska situationen bättre. Dock ställs särskilt stora krav på auktoriserade revisorer och advokater som yrkesmässigt ägnar sig åt skattefrågor.³²³ Detta är ett bra exempel på motsäggande men nyanserade uttalanden.³²⁴

4.4 Ond tro gällande momsbedrägeri i tidigare affärsled

4.4.1 Inledning

Det nya särskilda momsbrottet som i SOU 2023:49 föreslogs att det ska införas i en 2 a § SBL innebär att i sig korrekta uppgifter kan bedömas som oriktigt uppgiftslämnande om det sker i samband med momsbedrägeri. Det skulle inte innebära någon nykriminalisering, utan ett förtydligande av att situationen redan ryms inom de befintliga bestämmelser på så sätt som slogs fast i NJA 2018 s. 704.³²⁵ För att förstå utfallet i NJA 2018 s. 704 måste de mervärdesskatterättsliga principer som lades fast i HFD 2013 ref. 12 förstås. Här bekräftades de principer som följer av Kittel-Recolta-fallet³²⁶ som innebär att avdragsrätt nekas om det förekommit bedrägeri eller missbruk av unionsrätten i samband med återopandet av avdragsrätten/yrkandet om avdrag. Avdrag nekas också om skattskyldig var i ond tro gällande att dennes inköp innebar deltagande i transaktion som utgjorde momsbedrägeri.³²⁷

Frågan i NJA 2018 s. 704 var om ett avdragsyrkande vid ond tro kunde innebära att oriktig uppgift lämnades. HD uttalade i detta sammanhang att ett avdragsyrkande typiskt sett innebär ett påstående om att avdraget är hänförligt till skatterättslig omsättning (hit hör situationen som redogjorts för i avsnitt 4.3). Härtill ansågs avdragsyrkande även innebära påstående om att transaktionen inte ingår som led i annans momsbedrägeri som den skattskyldige är i ond tro om, eftersom god tro enligt Kittel-Recolta och HFD 2013 ref. 12 är en förutsättning för rätt till avdrag. Slutsatsen blev därför att den som framställer avdragsyrkande för ingående moms trots ond tro om bedrägeriet som utgångspunkt lämnat en oriktig uppgift.³²⁸ Som exempel från rättsfallet på omständighet som talar för att uppgiftslämnaren varit i ond tro är när VD:n för bolaget begärde en utredning från Ernst & Young (numera EY) om rättsläget gällande god tro vid momsredovisning och ställde frågor gällande om bolagets kontroller var tillräckligt för att säkerställa bolagets avdragsrätt för ingående moms. Härtill uttryckte Ernst & Young (numera EY) till VD:n att det var en varningssignal att samma person företrätt flera av bolagets leverantörsbolag, vilket VD:n ignorerade.³²⁹

En central fråga för diskussionen som följer nedan är skillnaden mellan ond tro i skatterättslig mening och straffrättsligt uppsåt. Ond tro gällande förekomst av momsbedrägeri i transaktionskedjan avser bedömningen av rekvisitetet *oriktig uppgift* (dvs. huruvida en otillåten gärning begåtts). Ond tro är en

³²² Jfr NJA 2002 s. 389 *Sambandscentralen*.

³²³ SOU 1969:42 s. 193 f.

³²⁴ Jfr Lernerstedt 2, s. 16 och s. 28 f, Simon-Almendal 1, s. 198 f och Jareborg, s. 19.

³²⁵ SOU 2023:49 s. 11 f.

³²⁶ Förenade målen C-439/04 Kittel och C-440/04 Recolta.

³²⁷ NJA 2018 s. 704, p. 19.

³²⁸ NJA 2018 s. 704, p. 20.

³²⁹ Se HovR:ns uppsåtsbedömning i NJA 2018 s. 704.

normativ bedömning av vad som borde kunna förstås av de objektiva omständigheterna. Däremot innebär uppsåt ett minimikrav på att den tilltalade faktiskt insåg risken för att momsbedrägeri förekom i transaktionskedjan och att det inte utgjorde ett relevant skäl för den tilltalade att avstå från att framställa avdragsyrkandet.³³⁰ HD prövade inte uppsåtsfrågan i det här aktuella fallet med anledning av prövningstillståndets omfattning.³³¹

Både HFD och HD flyttat fram sina positioner gällande vilka tolkningsgrepp och metoder de använder för att förhindra olika otillbörliga förfaranden. Utfallen i båda nämnda rättsfallen är moraliskt motiverade, men är förvånande utifrån den skatterättsliga respektive straffrättsliga legalitetsprincipens skyddsprinciper.³³² Gällande MTIC-bedrägerierna hade den mest korrekta åtgärden såklart varit att framtvinga betalning från skenföretaget. Detta är per definition problematiskt. Att förutsättningarna för att neka avdragsrätten till följd av inblandning i momsbedrägeri fortfarande inte är lagreglerat efter mer än 10 år efter det kontroversiella avgörandet HFD 2013 ref. 12 är anmärkningsvärt. Det hade varit önskvärt att om denna fråga hade tagits upp i Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Det hade varit tillräckligt att kodifiera den praxis som främst följer av HFD 2013 ref. 12, likt det som föreslås gällande NJA 2018 s. 704.³³³

HD behandlade frågan om förenligheten med den straffrättsliga legalitetsprincipen och landade i slutsatsen att tillämpningen enligt ovan var förenlig med den straffrättsliga legalitetsprincipen. Att SBL:s tillämpningsområde utvidgades med stöd av unionsrättslig praxis hänger samman med skattebrottens konstruktion som blankettstraffbud och mervärdesskatterättens EU-harmonisering.³³⁴ Utfallet i HD var i linje med hur HovR:n hade dömt, men hovrättslagmannen hade i en skiljaktig mening med hänvisning till Halifaxdomen (C-255/02) uttalat att det knappast var förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att låta EU-domstolens tillämpning av mervärdesskattedirektivet i skatterättsligt hänseende få genomslag i den materiella straffrätten på så sätt att straffansvaret utvidgades.³³⁵

Diskussionen om förenligheten med legalitetsprincipen är av stor vikt, men lämnas i övrigt därhän i det följande avsnittet. Även den individuella nivån avgränsas i stort sett bort till förmån för ett fokus på den gemensamma konstruktionen av medverkansobjekt, argumentation för att välja den gemensamma nivån samt främjandeansvar. Således följer upplägget i övrigt samma struktur som det föregående avsnittet.

4.4.2 Individuella nivå

I det aktuella rättsfallet har HD konstaterat att avdragsyrkande för ingående moms vid ond tro gällande förekomst av momsbedrägeri i transaktionskedjan utgör lämnande av oriktig uppgift. Detta kan ingå som ett led i ett skattebrott på den individuella nivån om samma person uppfyller övriga rekvisit (typfall 1a, 1b, 2b eller 4a). Det bör även kunna ingå som ett led i tillverkning av osann eller falsk handling på den individuella nivån. Jag kommer emellertid fokusera på typfall 3 där ingen av de inblandade begått brott på den individuella nivån och typfall 4b där någon av de inblandade inte begått brott på den individuella nivån. Med andra ord fokuserar jag på hur någons onda tro gällande förekomst av momsbedrägeri i tidigare affärsled kan bli en del av ett skattebrott på den gemensamma nivån eller som en främjandegärning.

³³⁰ Jfr NJA 2004 s. 176, NJA 2007 s. 929 och Jareborg, s. 291.

³³¹ NJA 2018 s. 704 p. 25.

³³² Jfr Kristoffersson, s. 611 & Forssén, s. 123 f.

³³³ Jfr Kristoffersson, s. 612.

³³⁴ NJA 2018 s. 704 p. 21-24.

³³⁵ Forssén, s. 123 f.

4.4.3 Gemensamma nivån

Samma exempel som i avsnitt 4.3 används här inledningsvis, men med den ändringen att uppgiftens oriktighet beror på ond tro gällande förekomst av momsbedrägeri tidigare i transaktionskedjan. Grundexemplet innebär således att person A upprättar handlingar och utifrån de objektiva omständigheterna i det enskilda fallet borde ha känt till att momsbedrägeri förekom tidigare i transaktionskedjan. Person B åberopar handlingarna gentemot Skatteverket vid avdragsyrkandet (denne är antingen i ond tro eller inte). Person A står då för de komponenter den gemensamma gärningen (ond tro, dvs. förväntad kännedom om momsbedrägeri) som gör uppgifterna oriktiga, medan person B står för lämnandet av uppgifterna. För medgärningsmannaskapsansvar krävs även viss aktivitet (perifert deltagande) från person A,³³⁶ vilket torde vara uppfyllt om denne upprättar handlingar som sedan ingår i deklarationen.

Gemensam handling gällande ett bolags deklaration:

Gällande subjektiv täckning bör krävas att person A haft åtminstone likgiltighetsuppsåt i förhållande till förekomst av momsbedrägerierna för att subjektiv täckning av uppgiftens oriktighet ska anses föreligga. Här avses främst underlåtenhet att vidta tillräckliga kontroller av tidigare affärsled och att person A därför kan anses ha insett risken. Exempelvis såsom i rättsfallet då VD:n kände till att samma person företrädde flera av leverantörsbolagen (tidigare affärsled) och att det vid rådgivning av Ernst & Young (numera EY) framhölls som en varningsklocka för förekomst av momsbedrägeri men att VD:n ignorerade detta. Om denna risk inte utgjorde ett relevant skäl för person A att uppmärksamma Skatteverket på den omständigheten eller att avstå från avdragsyrkandet, föreligger likgiltighetsuppsåt till uppgiftens oriktighet. Vidare bör uppsåt i förhållande till förekomsten av momsbedrägeri i tidigare affärsled vara en förutsättning för att uppsåt till skatteundandragande ska anses föreligga, eftersom det är en förutsättning för att ett skatteundandragande faktiskt ska ske. Det belopp som dras av i person A:s affärsled, skulle ha betalats till staten i tidigare affärsled men det sker inte på grund av momsbedrägeriet. Tillsist krävs subjektiv täckning även hos person A gällande att dessa uppgifter lämnas till Skatteverket av person B. I sådant fall bör person A kunna hållas ansvarig för att gemensamt med B begått ett skattebrott, förutsatt att argument för beskrivning på gemensamma nivå finns (B bidragit till medverkansobjektet, men hålls inte ansvarig om inte erforderlig subjektiv täckning finns). Det bör i sammanhanget uppmärksammas att person A kan bidra med uppsåt till skatteundandragande (överskjutande uppsåt) till medverkansobjektet, även om denne endast kan hållas ansvarig som främjare.³³⁷

Om person A insett risken för förekomsten av momsbedrägeri i tidigare affärsled (såsom i stycket ovan), men istället haft en annan inställning till risken föreligger medveten oaktsamhet. Person A är inte likgiltig inför om omständigheten faktiskt skulle föreligga, men är likgiltig inför risken att omständigheten föreligger.³³⁸ Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan *vårdslös skatteuppgift* enligt 5 § SBL då aktualiseras. Här bör uppmärksammas att detta straffbud endast omfattar aktivt brott, men inte passivt brott.³³⁹ Utöver person A:s inställning till risken blir det därför avgörande huruvida dennes handlande bestått i underlåtenhet eller aktivt brott. Denna fråga är inte alldeles lätt att avgöra när det är fråga om ond tro gällande förekomst av momsbedrägeri i tidigare affärsled. Å ena sidan kan det ses som ett passivt brott; underlåtenhet att lämna uppgifter om denna omständighet i samband med avdragsyrkandet. Å andra sidan är det ett aktivt handlande att framställa oriktigt avdragsyrkande.³⁴⁰ Något annat ställningstagande att detta får bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet är svårt att göra.

³³⁶ Jfr NJA 2017 s. 531 *Bussen i Östberga* p. 45.

³³⁷ NJA 2010 s. 306, *Jareborg*, s. 442 och *Svensson 2*, s. 42.

³³⁸ *Jareborg*, s. 314.

³³⁹ Se *Almgren* om 5 § SBL.

³⁴⁰ Jfr *Jareborg*, s. 106 f.

Gemensam handling gällande flera bolags deklarationer:

Onödig tro gällande förekomst av momsbedrägeri i tidigare affärsled kan aktualisera rekvisitet systematiskt eller i större omfattning som kan kvalificera gärningen som grovt skattebrott enligt 4 § SBL.³⁴¹ Det kan då handla om en situation där den som framställer avdragsyrkande i det senare affärsledet är väl medveten om momsbedrägeriet i det tidigare affärsledet och att avdragsyrkandet är avsett som ett led i brottsplanen. Exempelvis om person A underlåter att betala mervärdesskatt i det tidigare ledet och person B yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt i det senare ledet.³⁴² Person A och B bör då på den gemensamma nivån kunna hållas ansvarig för grovt skattebrott eftersom en särskild metod använts, och om förfarandet varit planerat i förväg eller det sker vid upprepade tillfällen talar det än starkare för rubricering som grovt brott.³⁴³ Planering och i övrigt systematiskt tillvägagångssätt har tillmätts större betydelse än upprepade brott i NJA 2003 s. 499, vilket talar för att den aktuella situationen befinner sig i kärnan av kvalifikationsgrunden systematiskt utövad brottslighet. Motsvarande omständigheter kan beaktas vid straffvärdesbedömningen om de inte är tillräckliga för att kvalificera brottet som grovt.³⁴⁴ Subjektiv täckning av brottsuppläggets väsentliga delar bör krävas hos person A och B för att de ska kunna hållas ansvariga för att gemensamt ha begått ett grovt skattebrott (jfr rekvisitet systematisk utövad brottslighet).

4.4.4 Argument för gemensamma nivån

Såsom nämnts tidigare är särskilt starka argument för gemensamma nivån typiskt sett (1) att agerande skett utifrån en plan om arbetsfördelning, (2) att personer intagit ledande ställning i förhållande till agerandet eller (3) att alla gärningsmän har intresse av att brottet begås.³⁴⁵ Om person A eller B intagit ledande ställning i förhållande till utförandet utgör detta argument för att välja beskrivningen på den gemensamma nivån. För att medgärningsmannaskapsansvar, inte endast anstiftansansvar ska aktualiseras, krävs att denne åtminstone deltagit perifert i utförandet av brottet.³⁴⁶ Det perifera deltagandet bör kunna bestå i deltagande i tillverkning av handlingar (i kombination med kännedomen om förekomsten av momsbedrägeri i tidigare affärsled) som sedan åberopas när det felaktiga avdragsyrkandet framställs.

En gemensam och i förväg upprättad brottsplan med exempelvis viss arbetsfördelning utgör argument för att välja beskrivningen av skeendet på gemensam nivå. Perifert deltagande kan då vara tillräckligt (jfr att hålla vakt vid inbrottsstöld).³⁴⁷ I NJA 2002 s. 489 *Sambandscentralen* dömdes åtta personer i medgärningsmannaskap. Argumentet för att välja beskrivningen på den gemensamma nivån var att samtliga visste om hur verksamheten var organiserad och fungerade, samt att det var införstådda med vad som skulle åstadkommas genom den. Att det här utgör ett relevant argument för situationen där personer i olika affärsled i en transaktionskedja samarbetar för att åstadkomma skatteundandragande är lätt att se. Det hänvisade rättsfallet innebär att en situation där verksamhetens ändamål är brottslig verksamhet döms man för det verksamheten åstadkommer om man uppsåtligt deltar i verksamheten.

³⁴¹ Jfr härvid exempelvis 27 kap 18 a § p. 22 c RB gällande möjlighet till övervakning vid misstanke om brott som utgjort led i systematisk brottslighet, med anledning av diskussionen i avsnitt 3.3.4 gällande sambandet mellan sänkta krav på subjektiv täckning och tendensen mot mer övervakning. Jfr även 2 a § Lag (2012:278) om inhämtning av uppgifter om elektronisk kommunikation i de brottsbekämpande myndigheternas underrättelseverksamhet.

³⁴² SOU 2024:32 s. 52, figur 3.1.

³⁴³ NJA 2018 s. 634.

³⁴⁴ 29 kap 2 § 6 p BrB.

³⁴⁵ Svensson 1, s. 124.

³⁴⁶ NJA 2017 s. 531 *Bussen i Östberga p. 45*.

³⁴⁷ NJA 2006 s. 535 *Akallarånet*.

Argumentationen i NJA 2023 s. 114 *Påskupploppen i Örebro* gällande skillnaden mellan parallellt och gemensamt agerande är särskilt intressant för situationen med flera bolags deklARATIONER. I fallet behandlades frågan om medverkan vid spontant anslutande till annans pågående brott; därmed skillnaden mellan agerande tillsammans och i samförstånd jämfört med samtidigt och parallellt agerande.³⁴⁸ En förutsättning för att tillsammans och i samförstånd i en sådan situation ska vara uppfyllt är att de inblandade har haft uppsåt till att agera tillsammans, inte endast uppsåt till att var för sig utföra samma straffbelagda gärning. Det är inte tillräckligt att den tilltalade förstått att de övriga skulle göra; HD hänvisar här till NJA 2003 s. 645 där det ansågs krävas att agerandet för de medverkande framstod som en gemensam verksamhet. HD hänvisar även till NJA 2011 s. 89 och förklarar att medgärningsmannaskapsansvaret innebär att de inblandade hålls ansvariga för samtliga skador när deras uppsåt täcker samtliga skador. Således bör det exempelvis krävas att person B har uppsåt till att person A underlåter att betala mervärdesskatt i det tidigare affärsledet och att person A har uppsåt till att person B yrkar avdrag trots ond tro i det senare affärsledet, samt att de ser det som ett gemensamt agerande.

4.4.5 Främjande

Gällande anstiftan i situationen med *ett* bolags deklARATION kan följande sägas. Anstiftan förutsätter att anstiftaren framkallat beslut hos annan att begå brott. Om den anstiftade personen redan innan haft för avsikt att begå det anstiftade brottet rör det sig inte om straffbar anstiftan. Handlingen kan dock uppfylla rekvisiten för medhjälp om den förstärkt gärningsman i sitt uppsåt att begå brott (psykisk medhjälp).³⁴⁹ Det krävs uppsåt till anstiftansgärningen och till medverkansobjektet.³⁵⁰ Här kan anstiftansgärningen bestå i att person A i egenskap av anstiftare är i ond tro gällande förekomst av mervärdeskattebedrägeri i tidigare affärsled och förmår person B att framställa avdragsyrkande som objektivt sett innebär lämnande av oriktig uppgift på grund av anstiftarens onda tro. Det är den skattskyldige/företaget som ska ha varit i ond tro, se HFD 2013 ref. 12 och *Kittel-Recolta* och det bör därför vara tillräckligt att en anstiftare är i ond tro för att avdragsrätten ska bortfalla.³⁵¹ Person B i egenskap av utförare konstruerar medverkansobjektet även om denne är i villfarelse gällande förekomsten av mervärdeskattebedrägeri och att denne därför inte kan hållas ansvarig för gärningen (jfr slopat accessoritetskrav). Det bör också uppmärksammas att person A kan bidra med uppsåt till skatteundandragande (överskjutande uppsåt) till medverkansobjektet, även om denne endast kan hållas ansvarig som främjare.³⁵² Denna situation är av sådant slag som argumentation likt tillämpning av medelbart gärningsmannaskap under vissa förutsättningar kan aktualiseras. Person B som framställt avdragsyrkandet anses då endast ha varit ett viljelöst redskap och person A hålls ansvarig som gärningsman även om denne inte strikt taget inte utfört gärningen. Svensson anser, i linje med SRK:s uppfattning, att det medelbara gärningsmannaskapet inte är nödvändigt i svensk rätt idag. Istället kan den som utnyttjar exempelvis en anställd eller deklARATIONsombud för att framställa avdragsyrkande hos Skatteverket anses vara gärningsman i strikt mening. Det är en fråga om hur händelseförloppet beskrivs. Om det i det enskilda fallet inte framstår som rimligt att beskriva händelseförloppet på ett sätt att initiativtagaren bedöms som gärningsman, så kan denne ändå dömas för anstiftan om person B konstruerar medverkansobjekt genom att framställa avdragsyrkandet.³⁵³

³⁴⁸ Jfr SOU 2024:55 s. 279.

³⁴⁹ SOU 2024:55 s. 282 f och Svensson 2, s. 43.

³⁵⁰ Jareborg, s. 444 ff.

³⁵¹ Jfr även prop. 1995/96:170 s. 102 och Holmquist, s. 88 gällande att det inte längre krävs specialsubjektställning för att dömas för passivt skattebrott. Jfr prop. 1995/96:170 s. 98 gällande att det inte är någon påtaglig principiell skillnad mellan aktiv och passiv handling vid skattebrott.

³⁵² NJA 2010 s. 306, Jareborg, s. 442 och Svensson 2, s. 42.

³⁵³ Svensson avhandling, s. 252 ff. Jfr särskilt exemplet på s. 254 om trädgårdsmästaren som blir tillsagd att klippa grannens träd och uppdragsgivaren då anses som gärningsman ha förstört annans egendom, dvs. skadegörelse enligt 12 kap 1 § BrB. Trädgårdsmästaren är i villfarelse om att träden tillhör annan.

Anstiftansansvar bör även kunna aktualiseras om en extern person i ond tro, exempelvis innehavaren av skenbolaget i första affärsledet, förmår någon i ett senare led att framställa avdragsyrkande.³⁵⁴ En avgörande förutsättning här bör till skillnad i förra stycket vara att den som framställer avdragsyrkandet varit i ond tro gällande att momsbedrägeri förekom i transaktionskedjan. Skälet är att avdragsrätten inte bortfaller i det affärsledet annars och den lämnade uppgiften därmed inte är oriktig.³⁵⁵ Det krävs däremot inte straffrättslig subjektiv täckning av omständigheten (jfr slopat accessoritetskrav). Anstiftaren måste ha framkallat beslutet hos den som utfört den otillåtna gärningen och den anstiftade personen får inte redan ha haft avsikt att begå den anstiftade gärningen.³⁵⁶ Om den anstiftade varit i ond tro bör alltså oriktigt uppgiftslämnande ha skett och medverkansobjekt därmed ha konstruerats.³⁵⁷ I övrigt bör resonemanget i stycket ovan vara möjligt att tillämpa även i denna situation. Skillnaden i denna situationen jämfört med förra stycket är att anstiftaren är extern i förhållande till den skattskyldige/bolaget i det senare affärsledet. Det är skälet till att ond tro, till skillnad från förra stycket, måste finnas hos utföraren av uppgiftslämnandet. Detta bör kunna ses som en extrem variant av att utnyttja mellanled; företag som har för avsikt att bedriva seriös och lagenlig verksamhet.³⁵⁸

Gällande medhjälpsansvar kan typexemplet tänkas vara den som i ett mellanledsföretag som haft för avsikt att bedriva seriös verksamhet och fått kännedom om förekomsten av momsbedrägeri i tidigare affärsled innan avdragsyrkande framställs till Skatteverket, men att det saknas argument för att beskriva skeendet på gemensamma nivån och att främjandet av det tidigare affärsledets momsbedrägeri framstår som huvudsakligt i förhållande till ett skattebrott på den individuella nivån begånget i det senare affärsledet.³⁵⁹ Främjandet kan sägas bestå i att, om det yrkade avdraget utbetalas, så bidrar det till det tidigare affärsledets momsbedrägeri eftersom deklaranter betalat pengar inåt i transaktionskedjan och avdragsyrkandet innebär att staten kommer att stå för kostnaden. Här måste dock beaktas att gärningsenheten begränsar utrymmet för medhjälpsansvar; skattebrott som avslutats kan inte främjas i efterhand.³⁶⁰ I sammanhanget av främjandeansvar kan ett resonemang från kammarrättens domskäl i HFD 2013 ref. 12 nämnas. Här framförs att om deltagande i momsbedrägeri genom ett inköp i ond tro sker så utgör det främjande och ska därför ses som medgärningsmannaskap, vilket framstår som mycket märkligt från straffrättsligt perspektiv. Främjande är ju per definition inte medgärningsmannaskap. Att det kan medföra antingen främjande eller medgärningsmannaskap är däremot rimligt; det är det som just har diskuterats.

4.5 Rådgivares medverkan

4.5.1 Inledning

Rådgivare såsom exempelvis revisorer och skattejurister är en grupp medverkande av stor praktisk betydelse då de nästan alltid bistår skattskyldiga med rådgivning vid avancerade skatteinpassade transaktioner.³⁶¹ De besitter sådana insikter och kunskaper ekonomi och juridik som är nödvändiga för planering och genomförande sådana avancerade transaktionskedjor som missbrukas och utnyttjas för brottsliga ändamål.³⁶² Kunskap och förtroende är sådana centrala inslag som gör ekobrotten i

³⁵⁴ Jfr SOU 2024:32 s. 52, figur 3.1.

³⁵⁵ Jfr HFD 2013 ref. 12 och Kittel-Recolta-fallet.

³⁵⁶ SOU 2024:55 s. 282 f och Svensson 2, s. 43.

³⁵⁷ NJA 2018 s. 704.

³⁵⁸ Jfr SOU 2024:32 s. 55.

³⁵⁹ Jfr SOU 2024:32 s. 55. Jfr även NJA 2006 s. 577 där HD beaktade vem främjaren uppvisade lojalitet mot genom sin handling; i det fallet tog medhjälparen emot ett fönster vid ett inbrott för att spara fönstret i husägarnas intresse.

³⁶⁰ NJA 2000 s. 372.

³⁶¹ Simon-Almendal 1, s. 203 f.

³⁶² Simon-Almendal 1, s. 210.

allmänhet och momsbroten i synnerhet till intellektuell och systemhotande brottslighet. Rådgivare har därför en sådan central roll som skulle kunna utgöra argument för medgärningsmannaskapsansvar.³⁶³ Rådgivarna intar även en straffrättslig särställning på grund av att ansvarsområdet är mycket omfattande för slarv och oaktsamhet i rådgivningsuppdraget. Om deras synpunkter, kunskaper och förslag om skatteminskande åtgärder missbrukas för brottsliga ändamål riskerar de medverkansansvar, vilket kommer att behandlas i det följande.³⁶⁴ De gärningar och den medverkan som beskrivits ovan i avsnitt 4.3 och 4.4 kan såklart även begås av rådgivare. Nedan behandlas dock främst situationen då en rådgivare främjar annans skattebrott uppsåtligt eller oaktsamt. Skälet till detta fokus är att den nedre gränsen för straffbar medverkan till skattebrott är avsevärt mycket lägre för de rådgivare som faller inom rådgivarlagens tillämpningsområde och därför är det mest intressanta att undersöka. Således kommer jag anta en situation där argument för beskrivning på den gemensamma nivån inte finns och medgärningsmannaskap därmed är uteslutet. Även gärningsmannens gärning och subjektiva inställning utelämnas i den mån det inte bidrar till förståelse för rådgivarens främjandeansvar. Rådgivarens roll vid momsbrott, därmed hur de kan främja momsbrott samt var gränsen går för straffansvar går behandlas genom att särskilda ansvarsreglerna i rådgivarlagen, de allmänna oaktsamhetsnormerna vid skattebrott och de särskilda oaktsamhetsnormerna som gäller för rådgivare beskrivs.

4.5.2 Rådgivarlagen och allmänna medverkansläran

Förutom att rådgivare omfattas av de allmänna medverkansreglerna i BrB finns också den särskilda rådgivarlagen. Genom den kan medverkansansvar i vissa fall utdömas om inte de allmänna medverkansreglerna är tillämpliga. Med rådgivare avses nedan de som faller inom rådgivarlagens tillämpningsområde enligt 1 § rådgivarlagen. De som omfattas är de som bedriver yrkesmässig rådgivning eller lämnar annat yrkesmässigt biträde åt någon annan och det är av juridiskt eller ekonomiskt slag.

Tillämpningsområdet utvidgades genom lagändring 2001 till att omfatta all form av ekonomiskt och juridiskt biträde, inte endast rådgivning.³⁶⁵ Biträde innebär att lämna hjälp och att hjälpen är av betydelse för kundens relation till andra; exempelvis att upprätta deklarationer.³⁶⁶ Vidare ska det avse annans angelägenheter (vilket överensstämmer med 15 kap 11 § BrB). Det innebär bland annat att rådgivningen ska rikta sig till allmänheten; intern rådgivning inom företag och koncerner omfattas inte. Skälet är att den utåtriktade oseriösa rådgivningen antas ha de största skadeverkningarna när det gäller ekonomisk brottslighet. Däremot omfattas ett brett spann av kompetensnivå. De som bestämmelsen tar sikte på hör inte sällan till den grupp av rådgivare som inte är del av exempelvis Advokatsamfundet eller under tillsyn av Revisorsinspektionen.³⁶⁷ Att ansvaret är avgränsat till yrkesmässig rådgivning inom juridik och ekonomi beror på att dessa rådgivare kan förväntas vara väl insatta i gällande regler och väl medvetna om riskerna med att inte noggrant överväga vilka råd de lämnar i sin verksamhet.³⁶⁸

Det särskilda brottet *vårdslöst biträde* som framgår av 2 § rådgivarlagen avser den som av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning genom att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde. Ringa

³⁶³ Jfr Svensson 1, s. 121 ff.

³⁶⁴ Simon-Almendal 1, s. 203 f.

³⁶⁵ Prop. 2000/01:105 s. 15.

³⁶⁶ Se Zila 3, kommentar 1 till rådgivarlagen.

³⁶⁷ Prop. 1984/85:90 s. 18 f. Intressant i sammanhanget är att advokatsamfundet beslutat att från och med 1 jan 2025 får en utesluten advokat inte längre anställas eller kontrakteras på annat sätt för att ge råd inom ramen för en advokatbyrå, se Advokatsamfundet, *Utesluten advokat får inte ge råd på advokatbyrå* <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2024/december/utesluten-advokat-far-inte-ge-rad-pa-advokatbyra/>. Hämtad 2024-12-18.

³⁶⁸ Prop 1984/85:90 s. 15.

fall ska inte dömas till ansvar och straffbudet är subsidiärt i förhållande till den allmänna medverkansbestämmelsen i 23 kap 4 § BrB. Rekviritet *främjande* är avsett att motsvara innebörden som följer av den allmänna medverkansbestämmelsen.³⁶⁹ Bestämmelsens subjektiva och objektiva sida kan lätt blandas samman; grov oaktsamhet (subjektivt) jämfört med grovt oaktsamt främjande (objektivt). Osäkerhet kring detta är ett rättssäkerhetsproblem och särskilt gällande rådgivares undersökningsplikt av klientens redbarhet.³⁷⁰ Översiktligt kan distinktionen förklaras på följande sätt. Grov oaktsamt främjande (objektiva sidan) innebär att aktsamhet hade inneburit att skattebrottet inte främjats av rådgivningen; rådgivaren borde ha avstått från att lämna rådgivningen eller utformat den på annat sätt.³⁷¹ Oaktsamhet i förhållande till främjandet (subjektiva sidan) tar istället sikte på att rådgivaren har insett att exempelvis i sig att korrekt sakinnehåll i rådgivningen kan komma att missbrukas av klienten för att begå skattebrott och att rådgivaren uppvisar likgiltighet inför denna risk. Oaktsamhet på den subjektiva sidan kan även avse att rådgivaren inser att rådgivningens innehåll kan vara felaktigt och att klienten i sådant fall kommer att lämna oriktiga uppgifter, men är likgiltig inför denna risk.³⁷²

4.5.3 Rådgivares roll och medverkan vid skattebrott (objektivt främjande)

Det grovt oaktsamma främjandet innebär att rådgivarens kännedom om klientens vandel och allmänna hederlighet har betydelse för vilka krav man ställa på rådgivarens aktsamhet i det enskilda fallet. Vid långvarigt samarbete med klient som framstår som redlig är ramarna vida för rådgivaren och det motsatta gäller klienter som rådgivaren känner till är benägen att begå brott. Rådgivaren måste då iaktta stor aktsamhet för att dennes sakkunskap inte ska utnyttjas i brottslig verksamhet. Rena upplysningar om gällande rätt är alltid tillåtna, men att utpeka möjligheter att undgå myndigheters kontroll eller visa betydelsen av falska fakturor, skenavtal eller manipulerad bokföring är i allmänhet grovt oaktsamt.³⁷³ På den objektiva sidan utgör således rådgivningen en otillåten gärning om den som i utövningen av rådgivningsverksamhet ger råd eller annat biträde som han insett eller bort inse vara ägnat att främja en straffbelagd gärning.³⁷⁴ Höga krav ställs gällande omsorg, kontroll och noggrannhet på skatterådgivare vid biträde vid upprättande av deklaration. Särskilt höga krav ställs på de med god erfarenhet och med ekonomisk eller juridisk utbildning.³⁷⁵ Utfärdande av värderingsintyg utan kontroll är exempel på sådan avvikelse från god sed som typiskt främjar brott och därmed utgör straffbar oaktsamhet.³⁷⁶

Tillämpning av *vårdslöst biträde* kan komma ifråga för oaktsamt främjande av uppsåtligt brott när någon oaktsam motsvarighet till brottet inte finns. Om det däremot finns en oaktsam motsvarighet, såsom är fallet med skattebrott 2 § och vårdslös skatteuppgift 5 § SBL, kan ansvar för medverkan till oaktsamt brott blir aktuellt med stöd av allmänna medverkansläran. Detta nämns i propositionen som exempel där oaktsam medverkan kan komma ifråga även utan tillämpning av straffbudet *vårdslöst biträde*.³⁷⁷ I rådgivarlagens sammanhang är medverkan till skattebrott av särskilt intresse då *vårdslöst biträde* innebär utvidgning av området för straffbar medverkan för yrkesmässiga rådgivare med anledning av de bevisvårigheter som gör sig gällande i dessa sammanhang.³⁷⁸ Rådgivarlagens bestämmelse har därmed närmast fått funktionen som en bevislätnadsregel i de fall uppsåtligt främjande inte kan styrkas. Effektivitet har således satts i första hand med risken att det är på

³⁶⁹ Prop 1984/85:90 s. 35 och Ludwigs, s. 48.

³⁷⁰ Simon-Almendal 1, s. 209 f.

³⁷¹ Jfr Jareborg, s. 321.

³⁷² Jfr Jareborg, s. 314.

³⁷³ Prop 1984/85:90 s. 36.

³⁷⁴ Prop. 1984/85:90 s. 14.

³⁷⁵ Simon-Almendal 1, s. 199 f.

³⁷⁶ Simon-Almendal 1, s. 206.

³⁷⁷ Prop. 1984/85:90 s. 36. Se även Zila 3, kommentar 2 till rådgivarlagen.

³⁷⁸ Prop. 1984/85:90 s. 14.

bekostnad av rättssäkerheten. Bestämmelsen har kommit att få ett vitt tillämpningsområde där tämligen normala åtgärder av exempelvis advokater har bedömts som grovt oaktsamt främjande.³⁷⁹ En begränsning av oaktsam medverkan enligt allmänna medverkansläran och *vårdslös skatteuppgift* är att det endast är en oaktsam motsvarighet att aktivt skattebrott. För främjande av passivt brott kan dels Faghers metod som diskuterats i avsnitt 4.2 användas, där brottsupplägget vid en kombination av aktiva och passiva handlingar kan utgöra en ram för att avgränsa medverkanskretsen. Härill bör rådgivarlagen kunna åberopas för att utvidga medverkansansvaret för oaktsam medverkan till uppsåtligt passivt skattebrott, vilket inte är möjligt med stöd av allmänna medverkansläran.³⁸⁰ Detta förutsätter emellertid garantställning precis såsom vid gärningsamnnaskapsansvar för underlåtenhetsbrott.³⁸¹

Resterande del av avsnittet består i konkreta exempel på främjandegärningar. Inledningsvis ska då sägas att i och med att rådgivarlagens tillämpningsområde utvidgades omfattas även annat ekonomiskt och juridiskt biträde än ren rådgivning innefattas både upprättande av deklaration och underlag till den, samt rådgivning i samband med detta.³⁸² Tillverkningsledet eller medhjälp vid tillverkningen av de osanna eller falska handlingarna på det sätt som beskrivits i avsnitt 4.3 ligger således i linje med sådant ansvar som kan utdömas med stöd av rådgivarlagen. Missbruk av rådgivarens synpunkter, kunskaper och förslag för brottsliga ändamål lär ofta komma till uttryck just genom osanna eller falska handlingar. Rådgivare riskerar då medverkansansvar, antingen på grund av oaktsamt eller uppsåtligt främjande.³⁸³ Det kan även vara rådgivaren som tagit på sig att uppsätta osanna eller falska handlingar. Det bör särskilt påpekas att rådgivare kan dömas som gärningsmän, inte endast som medhjälpare, om rådgivningen medför att oriktiga uppgifter lämnas i den skattskyldiges deklaration eller att argument för beskrivning på gemensamma nivån finns.³⁸⁴ Det självklara exemplet av gärningsmannaskapsansvar är om rådgivaren agerar deklarationsombud, se 38 kap 3 § 2 st SFL.

Rådgivaren kan själv vara den som tagit initiativ till skattebrottsliga handlingar. Insikter och kunskaper i juridik och ekonomi som är nödvändiga för planering och genomförande av sådana avancerade transaktionskedjor kan som nämnts missbrukas och utnyttjas för brottsliga ändamål. Om rådgivaren missbrukar kunskaper i bolags- och skatterätt bör det sällan vara att betrakta som slarv utan kan resultera i en noggrant genomtänkt brottsplan. I dessa situationer aktualiseras uppsåtligt medverkan (utan tillämpning av rådgivarlagen).³⁸⁵ Om man utgår från argumentation kring utvidgat gärningsmannaskap kan en rådgivare som agerat med uppsåt och i medverkat till skattebrott konverteras till gärningsman. Det är dock möjligt att döma som anstiftare, men att högre straff utdömas än för utföraren (uppgiftslämnaren vid skattebrott) om rådgivaren varit den drivande kraften. Konverterat gärningsmannaskap kan också aktualiseras så att rådgivare blir gärningsman och exempelvis målvakt nedgraderas till medhjälpare.³⁸⁶

I en hovrättsdom ansågs redovisningskonsult böra dömas som medhjälpare, inte som gärningsman, då han stått för brottsupplägget, bokfört felaktiga fakturor och tagit fram en missvisande momsrapport som lagts till grund för en skattedeklaration. Att han inte stått för det centrala momentet i skattebrottet att inge den oriktiga deklarationen och därmed lämna oriktig uppgift var argumentet som gavs till att

³⁷⁹ Simon-Almendal 1, s. 208 f.

³⁸⁰ Ludwigs, s. 45.

³⁸¹ Wong, s. 925 och Jareborg, s. 106 f. Jfr även NJA 2003 s. 473 *Narkotikagömmen i lägenheten*.

³⁸² Prop. 2000/01:105 s. 15 och Zila 3, kommentar 1 till rådgivarlagen.

³⁸³ Jfr Simon-Almendal 1, s. 203 f.

³⁸⁴ Simon-Almendal 1, s. 200.

³⁸⁵ Simon-Almendal 1, s. 210.

³⁸⁶ SOU 1996:185 s. 178 f och SOU 2024:55 s. 276 ff. Se även Jareborg, avsnitt 6.4, Jareborg 2, s. 116 f och 118 ff och Simon-Almendal 1, s. 211.

han inte skulle dömas som gärningsman.³⁸⁷ I dessa sammanhang kan också den intressanta situationen uppkomma där klienten konstruerar medverkansobjekt som denne inte döms för på grund av bristande uppsåt. Rådgivaren kan ändå dömas för att ha främjat gärningen genom att ha stått för brottsplanen, om denne har erforderlig subjektiv täckning.³⁸⁸ Anstiftan aktualiseras i dessa situationer om rådgivaren kan anses ha förmått klienten till det oriktiga uppgiftslämnandet; annars medelbart gärningsmannaskap om rådgivaren kan anses ha begått brottet med klienten som ett viljelöst redskap.

Ytterligare en intressant situation som nämns i propositionen till rådgivarlagen är om rådgivaren genom en skrift som mångfaldigats skickar anvisningar i skattebedrägligt syfte till sina klienter. Rådgivaren sägs då kunna straffas för anstiftan till skattebrott om det sker uppsåtligt. Om det sker av grov oaktsamhet sägs förfarandet kunna bli straffbart som vårdslös biträde. En förutsättning är i båda fallen att någon av klienterna begått en brottsbeskrivningsenlig gärning och därigenom konstruerat medverkansobjektet.³⁸⁹ Utrymmet för att dömas till straffansvar i en sådan situation är att det finns ett konkret medverkansobjekt som bevisats. Det bör också krävas att meddelandet är någorlunda individualiserat för att rådgivaren ska anses ha haft subjektiv täckning av medverkansobjektet.³⁹⁰ Även om råden varit obehövliga kan de utgöra psykisk medhjälp om de stärker utföraren i dennes uppsåt.³⁹¹ Den nödvändiga förutsättningen att utföraren ska ha känt till främjandegärningen är så klart uppfyllt i sådant fall.³⁹²

Frågan om obehövlig medhjälp kan utgöra främjande är viktig i rådgivarsammanhanget är att. Rådgivningen eller biträdet behöver inte ha varit en nödvändig förutsättning för skattebrottet; det är tillräckligt att det stärker gärningsmannen i dennes uppsåt.³⁹³ Ytterligare en viktig fråga är att medhjälp inte kan begås i efterhand.³⁹⁴ Avtal om efterföljande medhjälp som slutits innan fullbordanspunkten kan däremot utgöra medhjälp, vilket är särskilt aktuellt i förhållande till rådgivare.³⁹⁵ Som exempel bör kunna nämnas om en revisor utlovar att manipulera bokföringen i efterhand för att sopa igen spåren av ett skattebrott.

Aktsamhetsåtgärder och avståndstagande kan ha en ansvarsbefriande verkan för rådgivare. I NJA 2008 s. 697 ansågs en rådgivare som på bristfälligt underlag upprättat bokföring men begärt att uppdragsgivaren skulle förbättra underlaget inte ha främjat bokföringsbrott i 23:4 BrB:s mening. Hans uppdrag var avgränsat till bokföringstekniska frågor och omfattade inte att verifiera affärshändelserna. På grund av att han uppmanade klienten att förbättra underlaget och att uppdraget var kortvarigt ansågs konsulten inte ha uppmuntrat klienten underförstått. Konsulten markerade också att intäkterna var skönsmässigt uppskattade på grund av att underlag saknades i syfte att motverka att de gav en missvisande bild av verksamheten. Här kan också nämnas HD:s resonemang i NJA 2023 s. 177 *Medhjälparen i Linanäs* gällande att uppvisa solidaritet med gärningsmannens agerande kan stärka gärningsmannen i dennes uppsåt och därmed utgöra främjande.³⁹⁶ Frågan om avståndstagande kan också jämföras med vad som gäller vid företrädaransvar gällande att utåt uppvisa acceptans eller avståndstagande gentemot agerandet.³⁹⁷

³⁸⁷ Hovrätten för västra Sveriges dom den 31 januari 2023 i mål B 1796-22.

³⁸⁸ Jfr Hovrätten för västra Sveriges dom den 23 september 2016 i mål B 2398-15.

³⁸⁹ Prop. 1984/85:90 s. 37.

³⁹⁰ SOU 1996:185 s. 178 och Jareborg, s. 449 f.

³⁹¹ Jareborg, s. 438 och SOU 1944:69 s. 91.

³⁹² Svensson 2, s. 43 f och SOU 2024:55 s. 283 f.

³⁹³ Jareborg, s. 438.

³⁹⁴ NJA 2000 s. 372.

³⁹⁵ Jareborg, s. 439.

³⁹⁶ NJA 2023 s. 177 *Medhjälparen i Linanäs*, p. 16-18.

³⁹⁷ Simon-Almendal 1, s. 197.

4.5.4 Oaktsamhetsbedömning för rådgivare

Med grov oaktsamhet, som är det relevanta i både 5 § SBL och 2 § rådgivarlagen, avses främst sådan medveten oaktsamhet; endast i särskilda fall kan omedveten oaktsamhet omfattas.³⁹⁸ Det första ledet (det kognitiva elementet) i bedömningen av oaktsamhet innebär en bedömning av vilka risker den tilltalade kan anses ha insett. Det ledet är identiskt med prövningen av första ledet i likgiltighetsuppsåt. Det som skiljer nedre gränsen för uppsåtligt brott från nedre gränsen för medveten oaktsamhet är vilken faktisk inställning den tilltalade haft till denna insikt om risken. Vid likgiltighetsuppsåt har den tilltalade varit likgiltig inför följdens inträde eller omständighetens förhandenvaro. Vid medveten oaktsamhet är det istället fråga om likgiltighet inför riskens förhandenvaro.³⁹⁹ Den delen nedan som avser det kognitiva elementet (insikt om risk) är alltså av direkt relevans för även för uppsåtsbedömningar.

Grov oaktsamhet i SBL:s mening avser oaktsamhet i mer avsevärd mån. Genom införandet av skattebrottslagen avsågs att strama upp vad som gällt enligt skattestrafflagen såsom den hade tolkats i praxis. Det som inte längre skulle omfattas var olika typer av slarv och andra försummelser av mindre allvarlig karaktär. Istället skulle det för grov oaktsamhet krävas högre grad av slarv vid upprättande av deklaration eller annan handling, eller att gärningsmannen uppvisat uppenbar likgiltighet inför att sätta sig in i skattereglerna som ska tillämpas.⁴⁰⁰ Det är reserverat för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans, varvid uppgiftslämnaren i mer avsevärd mån brustit i sina åligganden.⁴⁰¹ Det ändrade rättsläget enligt SBL ansågs böra gälla fortsatt bestämmelsens senaste ändring. För mindre klandervärda fall såsom glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans ansågs skattetillägget vara en tillräcklig sanktion.⁴⁰² Grov oaktsamhet har samma innebörd i alla SBL:s bestämmelser.⁴⁰³ Oaktsamheten i denna del avser den lämnade uppgiftens oriktighet och det bör då återigen uppmärksammas att *vårdslös skatteuppgift* enligt 5 § SBL endast är en oaktsam motsvarighet av aktivt skattebrott, inte passivt skattebrott.⁴⁰⁴

I praxis har oaktsamhetsbedömningen ansetts böra differentieras beroende den tilltalades personliga förmåga och situation. Detta är av direkt relevans för rådgivarens ansvars eftersom de i allmänhet förväntas ha en hög personlig förmåga i dessa sammanhang.⁴⁰⁵ Av NJA 1981 s. 277 följer att deklarationer som avser betydande belopp ställer högre krav på aktsamhet gällande uppgifternas riktighet. Fallet gällde en revisor som inte ansågs ha varit oaktsam trots han gjorde avdrag för kostnader som redan dragits av i tidigare års deklaration, som han själv upprättat. Felet ansågs ha varit en oförklarlig engångsförereelse. Av NJA 1983 s. 374 följer att begreppet grov oaktsamhet ska tolkas restriktivt och att sådan medveten oaktsamhet som beskrivits ovan krävs gällande deklarationens riktighet. Det kan exempelvis gälla bristande undersökning av faktiska förhållanden eller rättsregler som uppenbarligen har betydelse i sammanhanget, eller systematiskt försummelse att säkra underlag till deklarationen. Endast i speciella fall kan omedveten oaktsamhet omfattas. Gärningsmannens individuella egenskaper och situation i övrigt påverkar bedömningen. Som exempel nämndes utvecklad ekonomi som en omständighet som föranleder högre krav på aktsamhet. I NJA 2004 s. 510 I ansågs, med hänvisning till 1983 års fall, bristande erfarenhet av ekonomiska ting medföra lägre krav på aktsamhet och vad den tilltalade kan förväntas inse. I NJA 2004 s. 510 II ansågs däremot grov oaktsamhet inte ha förelegat, trots att den skattskyldige hade avsevärd erfarenhet av värdepappershandel, vilket var det målet gällde. Skälet som gavs var att vårdslös skatteuppgift ansågs

³⁹⁸ NJA 1983 s. 374 och Jareborg s. 319.

³⁹⁹ Jareborg, s. 314.

⁴⁰⁰ Prop. 1971:10 s. 256.

⁴⁰¹ Prop. 1971:10 s. 261.

⁴⁰² Prop. 1995/96:170 s. 164.

⁴⁰³ RH 2005:26.

⁴⁰⁴ Se Almgren om 5 § SBL.

⁴⁰⁵ Prop. 1984/85:90 s. 15.

vara reserverat till de mest flagranta överträdelseerna. Således gjorde HD en väldigt restriktiv tolkning av grov oaktsamhet; stor och specifik erfarenhet var inte ensamt tillräckligt för att grov oaktsamhet skulle anses föreligga. I linje med 1981 års fall tillmättes skattebeloppets storlek betydelse i NJA 2005 s. 856, men då i påföljdsbestämningen. Faran för skatteundandragande måste avse ett mycket betydande belopp för att oaktsamhetsbrott ska kunna anses ha ett straffvärde på fängelsenivå. Ett belopp motsvarande 630 000 kr ansågs i det fallet ha nått en sådan nivå som motiverade ett straffvärde på fängelsenivå. I RH 1984:114 ansågs en revisor ha varit grovt oaktsam när han upprättade en deklaration utan att närmare utröna vilka förmåner som hade utgått och hur de skulle behandlas skattemässigt.

Oaktsamhetsbedömningen vid tillämpning av rådgivarlagen innebär i sammanhanget av främjande av skattebrott att rådgivaren både ska ha varit grovt oaktsam i förhållande till (1) uppgiftens oriktighet och (2) till att rådgivningen eller biträdet utgör ett främjande.⁴⁰⁶ Att oaktsamhet krävs både till uppgiftens oriktighet och främjandet kan förklaras av att både medverkansobjektet (inklusive överskjutande uppsåt) och medverkansgärningen (främjandet) ska ha subjektiv täckning. Gällande överskjutande uppsåt krävs endast subjektiv täckning hos rådgivaren i förhållande till att gärningsmannen har uppsåt att undandra skatt (överskjutande).⁴⁰⁷ Personlig culpa i form av subjektiv inställning (kognitiva momentet och den klandervärda inställningen till insikten om risktagandet) föregår ofta det otillåtna risktagandet. Rådgivaren inser således ofta risken för att ett skattebrott kan komma att främjas innan eller samtidigt som denne ger rådgivning eller biträde som riskerar att främja ett skattebrott.⁴⁰⁸

Gällande oaktsamhet i förhållande till främjandet krävs inte att rådgivaren har närmare vetskap om hur brottet går till för att det subjektiva kravet vid medhjälp till skattebrott ska vara uppfyllt. Det är tillräckligt med insikt om risk för att rådgivaren medverkar till skattebrott. Ett grundläggande krav är dock att brottsrekvisiten i det tillämpliga straffbudet har erforderlig subjektiv täckning.⁴⁰⁹ Det har diskuterats huruvida uppsåt till främjande krävs även till oaktsamhetsbrott vid tillämpning av allmänna medverkansläran och bland annat Strahl har hävdade att så är fallet. Asp m.fl. har emellertid avfärdat detta med hänvisning till NJA 1959 s. 254 och NJA 1988 s. 383.⁴¹⁰ Dock rörde NJA 1988 s. 383 en revisor som gav ren revisionsberättelse utan att närmare granska bokföringen trots att det fanns indikationer på felaktigheter, och en närmare granskning hade visat att boksluten var felaktiga. Härigenom ansågs revisorn av oaktsamhet ha främjat bokföringsbrott. HD hänvisade inte till rådgivarlagen, trots att gärningen som sådan skulle ha omfattats av den och utfallet vid tillämpning av rådgivarlagen sannolikt hade blivit detsamma. Rådgivarlagen hade trätt i kraft vid avgörandet, men gärningen hade emellertid begåtts innan rådgivarlagens ikraftträdande och den kunde därmed inte tillämpas. Argumentationen av Asp m.fl. är oavsett svag i denna del eftersom de omständigheterna i 1988 års idag omfattas av det enligt rådgivarlagen vidgade främjandeansvaret; fallet säger därför inget om huruvida oaktsamhet i förhållandet till den egna främjandegärningen är tillräckligt eller om uppsåt krävs när rådgivarlagen inte är tillämplig. Oavsett om uppsåtligt främjande krävs eller inte enligt den allmänna medverkansläran är ju grovt oaktsamt i förhållande till främjandet tillräckligt för rådgivare enligt rådgivarlagen. Rådgivarlagen kan i vart fall åberopas för att utvidga medverkansansvaret för oaktsam medverkan till uppsåtligt passivt skattebrott, vilket inte är möjligt med stöd av allmänna medverkansläran.⁴¹¹

⁴⁰⁶ Jfr prop 1984/85:90 s. 35 f, Ludwigs, s. 46 och Simon-Almendal 1, s. 209 f.

⁴⁰⁷ Jareborg, s. 445.

⁴⁰⁸ Jareborg, s. 322.

⁴⁰⁹ NJA 2007 s. 929 och Jareborg, s. 444.

⁴¹⁰ Jareborg, s. 440 med hänvisning till Strahl 1976 s. 254 f.

⁴¹¹ Ludwigs, s. 45.

Gällande uppgiftens oriktighet har rådgivaren i allmänhet inte varit grovt oaktsam om denne följer den praxis som hittills tillämpats av myndigheter, men praxisen ändrats utom hans kännedom.⁴¹² I denna frågan kan praxis gällande civilrättsligt skadeståndsansvaret ge viss vägledning kring vilka aktsamhetskrav som bör ställas på den som yrkesmässigt biträder vid upprättandet av deklarationer och ger skatterådgivning.⁴¹³ Ansvarsbedömningen ska i denna del inriktas mot rådgivarens användning av juridisk metod och huruvida metodanvändningen varit anpassad efter det uppgiften kräver. Bedömningen gäller således huruvida rådgivaren har varit tillräckligt omsorgsfull i sin genomgång och analys av rättsläget och saken. Påpekanden om eventuella osäkerheter är därför av vikt; exempelvis att prejudikat saknas.⁴¹⁴ En godtroende skattejurist som ombeds lämna synpunkter eller råd vid planeringen av ett skatteinpassat förfaranden kan inte dömas för främjande om denne har bristande subjektiv täckning gällande exempelvis handlingarnas simulerade karaktär.⁴¹⁵

4.6 Momsbrottens internationella karaktär

Undandragande av mervärdesskatt i samband med gränsöverskridande handel utgör en vanlig metod för ekonomisk brottslighet.⁴¹⁶ Ekobrott har i allmänhet ofta internationell karaktär. Digitalisering och globalisering gör det möjligt att dölja brottslighet och begå gärningarna från utlandet. Gränsöverskridande brottslighet försvårar brottsutredningar, vilket medvetet utnyttjas vid utformning av brottsuppläggen.⁴¹⁷ Brottbekämpningen kräver en nära och systematisk samverkan med andra myndigheter och ett välutvecklat internationellt samarbete.⁴¹⁸ I den moderna avancerade skattebrottsligheten, där systematiska momsbrott utgör typexempel, är det vanligt med medaktörer inom andra EU-länder och internationella förgreningar.⁴¹⁹ MTIC-bedrägerierna, vilket är den vanligaste formen av momsbrott, innefattar per definition gränsöverskridande handel inom EU. Det är just reglerna för gränsöverskridande transaktioner inom EU som utnyttjas. Brottsuppläggen innefattar välorganiserad verksamhet med strukturer av företag och individer i flera olika EU-länder.⁴²⁰

Den internationella karaktären hos ekobrott i allmänhet och momsbrott i synnerhet innebär främst praktiska problem kopplade till utredning av brotten och bevisfrågor. Den rättsliga hanteringen av den internationella karaktären är inte det primära problemet i rättstillämpningen, men det är den frågan som är av främst intresse i det här sammanhanget.⁴²¹

Problemet i denna del är delvis relaterat till folkrätten eftersom det hänger samman med statssuveränitet.⁴²² De konkreta jurisdiktionsfrågorna relaterade till straffrätt regleras emellertid i 2 kap BrB och hör till rättsområdet internationell straffprocessrätt vilket anses vara en del av straffrätten.⁴²³ Frågan är här huruvida svensk domstol har rätt att pröva straffansvar för brott som begåtts i en internationell kontext; närmare bestämt var en gärning (eller delar av den) anses vara förövade. Man kan skilja mellan frågan 1. om gärningen anses vara brott mot svensk lag och 2. om svensk domstol har behörighet att döma över det brott som förövats. Den första frågan hör till frågan om gärningens brottsbeskrivningsenlighet och är således en tolkningsfråga relaterad till respektive straffbud. Den

⁴¹² Prop 1984/85:90 s. 35.

⁴¹³ Simon-Almendal 1, s. 199.

⁴¹⁴ NJA 2024 s. 445 p. 18. Motsvarande har uttalats i NJA 2022 s. 354, NJA 2019 s 877 p. 30, NJA 2018 s 414 p. 24 och NJA 1994 s 598.

⁴¹⁵ Simon-Almendal 2, s. 328.

⁴¹⁶ SOU 2024:55 s. 42 f.

⁴¹⁷ Ekobrottsmyndigheten, Om ekobrott, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/>. Hämtad 2024-12-13.

⁴¹⁸ Ekobrottsmyndigheten, Vårt uppdrag, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-oss/vart-uppdrag/>. Hämtad 2024-09-04.

⁴¹⁹ SOU 2024:32 s. 52 ff, Simon-Almendal 1, s. 26 och Simon-Almendal 2, s. 323.

⁴²⁰ SOU 2024:32 s. 41 ff & 48 ff. Se även Rosenqvist, s. 651.

⁴²¹ Holmquist, s. 28.

⁴²² Jareborg, s. 180.

⁴²³ Jareborg, s. 17.

andra frågan avgörs enligt 2 kap BrB. Skattebrott är ett exempel på brott där gärningen måste rikta sig ett intresse som kan knytas till Sverige. Lämnan­de av oriktig uppgift i samband med utländsk beskattning utgör således inte skattebrott i SBL:s mening. Tanken är att straffbudets skyddsintresse är det svenska fiskala intresset. Sveriges EU-medlemsskap innebär emellertid att unionsintressen i vissa fall ska skyddas av svensk strafflagstiftning.⁴²⁴ SBL gäller som utgångspunkt endast svenska skatter eller avgifter. En aspekt som är viktig att påminna i detta sammanhang är att Skatteverket är beskatt­ningsmyndighet vid unionsinterna förvärv enligt ML, vilket har betydelse för var ett skattebrott ska anses ha begåtts.⁴²⁵ Tidigare omfattades utländsk företagare som ansöker om återbetalning av ingående skatt inte av SBL:s tillämpningsområde. Det särreglerades däremot i 19 kap 10 § i 1994 års ML. Skälet var att ansökan inte skedde i egenskap av skattskyldig.⁴²⁶ För att göra regleringen av skattebrott mer enhetlig och sammanhållen utmönstrades bl.a. bestämmelserna i ML och SBL blev generellt tillämplig för samtliga skatter, med undantag för den skatt som tas ut vid import från annat land än EU.⁴²⁷ Den nya ordningen var en konsekvens av att brottsbeskrivningen ändrades till att omfatta fara för att skatt felaktigt återbetalas och att skattskyldighet inte var en förutsättning för straffansvar enligt SBL.⁴²⁸ I övrigt kan skattebrott som riktar sig mot en annan stat vara att bedöma som bedrägeri enligt 9 kap 1 § BrB.⁴²⁹

SEFI-direktivet fastställer minimiregler avseende definition av brott och påföljder för bekämpande av bedrägerier och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot EU:s finansiella intressen (se artikel 1). Gällande moms­brott är direktivet endast tillämpligt för allvarliga brott; uppsåtlig handling eller underlåtenhet med anknytning till minst två medlemsstater och inbegriper totalskada på minst 10 000 000 EUR (se artikel 2.2). Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen utgör brott om de begås uppsåtligt (artikel 3.1). Momsbedrägeri i direktivets mening definieras i artikel 3.2.d. Enligt artikel 5.1 ska även medverkan till sådant brott vara straffbart. Kommissionen skickade en formell underrättelse till Sverige 2022 gällande att SBL:s bestämmelser inte uppfyllde dessa definitioner, vilket var bakgrunden till att SBL:s tillämpningsområde föreslås utvidgas till att omfatta muntliga uppgifter och det särskilda moms­brottet som följer av NJA 2018 s. 704.⁴³⁰ Med anledning av direktivet bör SBL anses gälla unionens finansiella intresse i de fall som avses i artikel 2.2. Gällande frågan om svensk domstols behörighet att döma över brott som förövats kan sägas att kraven som uppställs i artikel 11 i SEFI-direktivet uppfylls genom 2 kap BrB:s regler gällande jurisdiktion. I de fall som omfattas av artikel 2.2 torde därför svensk domsrätt föreligga även när oriktigt uppgiftslämnande skett gentemot skattemyndighet i ett *annat EU-land* så att detta motsvarar skattebrott mot svenskt intresse. Med andra ord är unionens finansiella intressen också Sveriges finansiella intressen i momshänseende vid uppsåtlig brottslig handling eller underlåtenhet med anknytning till minst två medlemsstater och inbegriper totalskada över 10 000 000 EUR. En direktivkonform tolkning av 2 kap BrB bör vara tillräckligt stöd för domsrätt i dessa fall. Frågan om brottsbeskrivningsenlighet vid oriktigt uppgiftslämnande gentemot annan skattemyndighet inom EU har inte behandlats uttryckligen i SOU 2023:49; möjligtvis underförstått eftersom hela delbetänkandet behandlar hur SBL ska utvidgas för att Sverige ska uppfylla sina åtaganden enligt SEFI-direktivet. Inte heller har svensk domstols domsrätt analyserats.

Vid en översiktlig genomgång av jurisdiktionsreglerna i 2 kap BrB framkommer att vissa begränsningar för straffansvaret kan uppkomma när moms­brott är gränsöverskridande. Svensk

⁴²⁴ Jareborg, s. 181 f.

⁴²⁵ Holmquist, s. 28.

⁴²⁶ Prop 1995/96:170 s. 68.

⁴²⁷ Prop 1995/96:170 s. 76.

⁴²⁸ Prop. 1995/96:170 s. 102 och 158.

⁴²⁹ Holmquist, s. 28 och Jareborg, s. 183.

⁴³⁰ SOU 2023:49 s. 10 och 33 ff.

domstol har behörighet att döma över brott som begåtts i Sverige, se 2 kap 1 § 1 st BrB. Det är tillräckligt att någon del av handlingen begåtts i Sverige.⁴³¹ Passivt skattebrott kan begås från utlandet om handlingsplikten är hänförlig till Sverige.⁴³² Fara för skatteundandragande i Sverige bör vara tillräckligt för jurisdiktion enligt 2 kap 1 § 2st 3mom BrB. I RH 2000:84 uttalades att så snart någon del av den brottsliga gärningen (i det aktuella fallet var planeringen av brottet genomförd i Sverige) ägt rum i Sverige anses handlingen i sin helhet begången i Sverige. Att konkurrens uppstår mellan det fullbordade brottet och de var för sig straffbara delmomenten saknar betydelse för frågan om jurisdiktion. För momsbrott bör detta innebära att om någon tillverkar osanna handlingar i Sverige som används för skattebrott i annat land så har Sverige ändå jurisdiktion för det fullbordade brottet. Tillverkning av osanna handlingar som medverkansgärning bör kunna lösas med reglerna om medverkan. Främjandegärning i Sverige är tillräckligt för jurisdiktion; således även medverkan i Sverige till utländskt medverkansobjekt. När medverkansobjektet är hänförligt till Sverige så anses främjandegärningar också ha begåtts i Sverige, se 2 kap 1 § 3 st BrB.⁴³³ Det som återstår är då jurisdiktion för medverkansobjekt som begåtts utanför Sverige. Sverige har jurisdiktion för brott som har begåtts av personer som är svenska medborgare eller personer med hemvist i Sverige vid gärningstillfället eller när åtal väcks. Sverige har även jurisdiktion för personer som begått brott utomlands med straffvärde över 6mån och som befinner sig i Sverige, se 2 kap 3 § 2 p BrB. Även när brott begåtts utanför Sverige, men personen befinner sig i Sverige och en överenskommelse finns om att Sverige ska lagföra personen, eller att lagföring sker istället för utlämning eller överföring, se 2 kap 3 § 5 p BrB.⁴³⁴ I båda dessa fall (2 och 5 punkterna) är dubbel straffbarhet en förutsättning för svensk jurisdiktion; gärningen måste således vara straffbar både i Sverige och på gärningsorten. I vart fall för de grövsta momsbedrägerierna enligt artikel 2.2 SEFI-direktivet bör detta med anledning av direktivet inte vara något hinder vid momsbrott inom EU. Strängare påföljd än det svåraste straff som är föreskrivet i lagen på gärningsorten får inte utdömas, se 2 kap 5 § BrB.

5. Slutsatser och framåtblick

Frågeställningarna besvaras i det följande utifrån det jag funnit vid min undersökning, men det är inte uttömmande svar på frågeställningarna. Den avgränsning av praxis som lyftes i metoddiskussionen kan härvid särskilt nämnas. I sammanhanget bör även uppmärksammas den avgränsning gentemot bokföringsbrott och penningtvätt som medfört ett stort fokus på skattebrott. Bokföringsbrottet har liknande karaktärsdrag, exempelvis lämnande av oriktiga uppgifter och att falska handlingar utgör kvalifikationsgrund för rubricering som grovt brott. Slutsatserna bör därför kunna vara av viss relevans även i förhållande till bokföringsbrott som begås i samband med momsbedrägerier.

1. Vilka särskilda karaktärsdrag har momsbroten?

Momsbrottens främsta karaktärsdrag är de osanna och falska handlingarna som används för att oriktigt styrka utgifter för att kunna undandra moms. Deklarationerna och fakturor är de handlingar som

⁴³¹ Se Asp, kommentar 9.

⁴³² Jfr Asp, kommentar 10.

⁴³³ Se Asp, kommentar 12.

⁴³⁴ Se Asp, kommentar 24.

i första hand är av relevans vid momsbrott. Digitaliseringen har i stort sett hanterats av rättssystemet (här åsyftas främst SBL, SFL och urkundsbegreppet), men det finns vissa luckor till följd av den. Exempelvis uppnår e-fakturer urkundsstatus i lägre utsträckning än pappersfakturer. Ytterligare ett särskilt centralt karaktärsdrag är behovet av kunskap inom ekonomi och juridik vid genomförande av momsbrott; därmed att rådgivare såsom exempelvis revisorer och skattejurister som bedriver oseriös verksamhet spelar en mycket central roll. Härtill är momsbrottens internationella karaktär ett särskilt centralt karaktärsdrag, som innebär olika former av strategiska upplägg över EU:s gränser eller över gränserna till tredje land. Dessutom är det vanligt att många företag involveras i transaktionskedjan för att försvåra utredning. Varor säljs mellan parallella transaktionskedjor och företag byter roller mellan dem för att försvåra utredning. Cross invoicing används. Reglerna för företrädaransvar, såsom användande av målvakter. Särskilt vanliga brottsverktyg vid momsbrott är således osanna och falska handlingar, experters kunskap inom juridik och ekonomi, falska identiteter, skenbolag och målvakter.

2. Hur bör medverkansläran tillämpas vid momsbrott?

Trots att brottsuppläggen ofta sker i organisationer eller stora grupper bör krav på särskild argumentation för döma för gemensam gärning uppställas. Särskilt starka argument bör krävas när det är stor skillnad i kvalitetsskillnad mellan den individuella gärningen och den gemensamma gärningen. Trots att brottsuppläggen ofta är avancerade och i princip förutsätter medvetenhet bör subjektiv inställning av legitimitetsskäl prövas noggrant och krav på subjektiv täckning uppställas. Det är olämpligt att utforma brottsbeskrivningar och rättstillämpning på ett sätt så att rena bevisfrågor avgör var gränsen för straffbarhet går i praktiken, istället för att ledning tas av vad som bör anses vara klandervärt. Detta gör sig särskilt gällande mot bakgrund av den tendens mot mer övervakning (som även omfattar skattebrottslighet) eftersom det utökar möjligheten att bevisa brott. Personer som endast deltar perifert eller anstiftar till skattebrottsligheten kan bidra med överskjutande uppsåt (uppsåt till skatteundandragande) till medverkansobjektet (skattebrottet), om övriga utförare saknar sådant. Detta gäller även om man intar en återhållsam hållning i frågan om hur medverkansobjekt kan konstrueras. Medverkan till momsbrott kan endast ske fram till Skatteverket eller förvaltningsdomstol beslutat i ett ärende eller skattemål och skattebrottet därmed avslutats. Efterföljande medverkan kan ske om överenskommelse om främjande finns om det innan skattebrottet avslutats eller genom att efterbrott såsom skyddande av brottsling, häleri eller penningtvätt begås.

3. Finns det särskilda regler som påverkar medverkansansvaret vid momsbrott på grund av dess karaktärsdrag?

Momsbrottens skriftliga karaktär innebär att utförandet vid skattebrott består av åberopande av osanna och falska handlingar. Argumentation kring främjandeansvar och ansvar för gemensam gärning bör därför kunna struktureras kring tillverkning av de osanna och falska handlingarna (inklusive att tillhandahålla uppgifter eller kunskap). Det finns även ett nära samband med förfalsknings- och sanningsbrotten i 14 och 15 kap BrB, särskilt urkunds förfalskning och osant intygande. Främjandeansvaret för personer som yrkesmässigt bedriver ekonomisk eller juridisk rådgivning har utvidgats genom rådgivarlagen på grund av den centrala roll som de och deras kunskaper fyller vid ekonomisk brottslighet. Oaktamhetsbedömningen vid SBL:s tillämpning ska differentieras utifrån den tilltalades personliga egenskaper och situation. Detta medför att aktsamhetskraven på rådgivare är mycket omfattande. När momsbrott begås i en internationell kontext finns vissa begränsningar i medverkansansvaret och domstols behörighet att pröva sådan brottslighet. När Skatteverket är beskattningsmyndighet för unionsinterna förvärv är SBL tillämplig. När brotten begås inom EU bör några hinder mot svenska domstolars behörighet inte föreligga. Då brotten oftast begås i bolagssfären aktualiseras reglerna om företrädaransvar. Trots det talar förutsebarhetsskäl och principiella skäl för att åberopa allmänna medverkansläran istället för reglerna om företrädaransvar i så stor utsträckning som möjligt.

Om man blickar framåt är närmast de lagförslag gällande SBL och medverkansreglerna som ligger på regeringens bord. Skattebrott är idag i princip skriftlig brottslighet och det kommer det fortsätta att vara även om den föreslagna nykriminaliseringen av muntliga uppgifter blir lag till följd av skatteförfarandets fortsatta skriftlighet. Det särskilda momsbrottet som föreslås skulle inte innebära någon förändring av rättsläget, men det skulle innebära en förbättring i legalitetshänseende. Även de föreslagna ändringarna gällande medverkansreglerna syftar till att kodifiera rättsläget såsom det är och i stort sett inte innebära några ändringar. De kan däremot innebära förbättringar i legalitetshänseende med anledning av att medverkansläran i stora delar utvecklats i doktrin och praxis. Det finns emellertid brister i ideologisk reflektion över reglernas utformning som innebär att de riskerar att leda till större oklarhet än det nuvarande rättsläget. För frågan om straffansvar för medverkan i momsbrott är det således mer troligt att eventuella ändringar gällande medverkansreglerna medför förändringar än de som föreslås angående SBL. Det innebär att mina slutsatser gällande straffansvar för gemensamma gärningar och perifert deltagande i momsbrott bör kunna stå sig även om ändringarna genomförs. För att kontextualisera slutsatserna är det emellertid viktigt att lyfta att bekämpning av momsbrott inte primärt sker genom straffrätten. Bedrägerierna är svåra att utreda och det är mycket svårt att återfå belopp som felaktigt betalats ut. Åtgärder för att stoppa momsbroten innan de utförs är således mest effektiva och prioriterades därför helt riktigt i utredningen.⁴³⁵

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1948:80 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i strafflagen m.m.*

Prop. 1962:10 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till brottsbalk.*

Prop. 1971:10 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m. m.*

Prop. 1981/82:85 *om ändring i brottsbalken m.m. (bokföringsbrott).*

Prop. 1984/85:90 *om kontroll av rådgivare, m.m.*

Prop. 1993/94:130 *Ändringar i brottsbalken m.m. (ansvarsfrihetsgrunder m.m.).*

⁴³⁵ SOU 2024:32 s. 13 och s. 111.

Prop. 1995/96:170 *Översyn av skattebrottslagen.*

Prop. 1998/99:130 *Ny bokföringslag m.m.*

Prop. 2000/01:85 *Förberedelse till brott m.m.*

Prop. 2000/01:105 *Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.*

Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*

Prop. 2012/13:74 *Förfalsknings- och sanningsbrotten.*

Prop 2016/17:131 *Grovt fordringsbedrägeri och andra förmögenhetsbrott.*

Prop. 2017/18:49 *Ändrade mediegrundlagar.*

Prop. 2022/23:46 *Ny mervärdesskattelag.*

Prop. 2023/24:117 *Preventiva tvångsmedel för att förebygga och förhindra allvarliga brott.*

SOU 1944:69 *Straffrättskommitténs betänkande med förslag till lagstiftning om brott mot staten och allmänheten.*

SOU 1969:42 *Skattebrotten.*

SOU 1996:185 *Straffansvarets gränser.*

SOU 2007:92 *Urkunden i tiden - en straffrättslig anpassning.*

SOU 2023:49 *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt.*

SOU 2024:32 *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier.*

SOU 2024:55 *En översyn av 23 kap. brottsbalken.*

SOU 2024:93 *Effektivare verktyg för att bekämpa brott av unga lagöverträdare.*

Bet. 1995/96:JUJ23 *Skattebrott.*

Rättspraxis

NJA 1959 s. 254	NJA 1994 s. 277
NJA 1962 s. 328	NJA 1994 s. 598
NJA 1963 s. 574	NJA 1996 s. 63
NJA 1966 s. 534	NJA 2000 s. 372
NJA 1975 s. 92	NJA 2002 s. 489
NJA 1976 s. 580	NJA 2003 s. 473
NJA 1977 s. 46	NJA 2003 s. 499
NJA 1981 s. 277	NJA 2003 s. 645
NJA 1983 s. 374	NJA 2004 s. 176
NJA 1984 s. 520	NJA 2004 s. 510 I & II
NJA 1984 s. 922	NJA 2005 s. 856
NJA 1988 s. 248	NJA 2006 s. 525
NJA 1988 s. 383	NJA 2006 s. 577
NJA 1989 s. 469	NJA 2007 s. 805
NJA 1993 s. 740	NJA 2007 s. 929

NJA 2008 s. 697
NJA 2009 s. 3
NJA 2010 s. 306
NJA 2011 s. 89
NJA 2012 s. 826
NJA 2013 s. 502
NJA 2013 s. 1067
NJA 2014 s. 371
NJA 2015 s. 501

NJA 2017 s. 531
NJA 2018 s. 634
NJA 2018 s. 704
NJA 2018 s. 414
NJA 2019 s. 877
NJA 2022 s. 354
NJA 2023 s. 114
NJA 2023 s. 177
NJA 2024 s. 445

RH 1984:114
RH 2000:84
RH 2005:26

Göta hovrätts dom den 13 oktober 1993 i mål B 732-92.
Hovrätten för västra Sveriges dom den 23 september 2016 i mål B 2398-15.
Hovrätten för västra Sveriges dom den 31 januari 2023 i mål B 1796-22.

RÅ 1996 ref. 16
HFD 2013 ref. 12
HFD 2013 ref. 71

EU-domstolens rättspraxis

Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 april 2004. Terra Baubedarf-Handel GmbH mot Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, C-152/02 [cit. Terra Baubedarf-Handel GmbH].

Domstolens dom (stora avdelningen) den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, C-255/02 [cit. Halifaxdomen].

Domstolens dom (tredje avdelningen) den 6 juli 2006. Förenade målen Axel Kittel mot Belgiska staten (C-439/04) och Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL, C-440/04 [cit. Kittel-Recolta].

Domstolens dom (tredje avdelningen) den 15 juli 2010. Pannon Gép Centrum Kft mot APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály, C-368/09 [cit. Pannon Gép Centrum].

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 21 juni 2012. Förenade målen Mahagében Kft mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, C-80/11 och Péter Dávid mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, C-142/11 [cit. Mahagében och Dávid].

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 26 februari 2013. Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, C 617/10 [cit. Åkerberg-Fransson].

Domstolens dom (andra avdelningen) den 8 maj 2013. Petroma Transports SA m.fl. mot Belgiska staten, C-271/12 [cit. Petroma Transports].

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 6 februari 2014. SC Fatorie SRL mot Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, C-424/12 [cit. Fatorie].

Domstolens dom (sjunde avdelningen) av den 12 april 2018. Biosafe - Indústria de Reciclagens SA mot Flexipiso - Pavimentos SA, C-8/17 [cit. Biosafe - Indústria de Reciclagens].

Domstolens dom (fjärde avdelningen) av den 21 november 2018. Lucrețiu Hadrian Vădan mot Agenția Națională de Administrare Fiscală, C-664/16 [cit. Vadan].

Domstolens dom (tionde avdelningen) av den 11 april 2019. PORR Építési Kft. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-691/17 [cit. PORR Építési Kft].

Domstolens dom (åttonde avdelningen) av den 7 september 2023. Michael Schütte mot Finanzamt Brilon, C-453/22 [cit. Schütte].

Litteratur

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen m.m. - En kommentar* (2024-11-05, Version 21, JUNO) [cit. Almgren].

Asp, Petter (2021), *De osjälvtändiga brottsformerna: försök, förberedelse, stämpling, (gärningsmannaskap &) medverkan, underlåtenhet att avslöja och förhindra brott*, Iustus, Uppsala.

Asp, Petter, *Brottsbalk (1962:700) 2 kap*, Karnov 2024-12-20 (JUNO) [cit. Asp].

Asp, Petter, Ulväng, Magnus, Jareborg, Nils (2013), *Kriminalrättens grunder*, Iustus, Uppsala, 2:a uppl. [cit. Jareborg].

Bahr, Stig von, *Mer om missbruk och momsbedrägeri*, SvSkT 2022:6 s. 498 [cit. Bahr]

Calissendorff, Kerstin, Lambertz, Göran, Lindskog, Stefan, *Tillägg till Högsta domstolens avgöranden, samt något om skiljaktigheter*, SvJT 2012 s. 313 [Cit. Calissendorff m.fl.].

Croon, Adam & Jarnestrand, Marie, *Högsta domstolens tillägg i ett utvecklingsperspektiv*, Stockholm Faculty of Law Research Paper Series no 64, Stockholm University [cit. Croon & Jarnestrand].

Fagher, Henric, *Straffansvar för bokföringsbrott och skattebrott i bolag: en kommentar till hovrättspraxis om faktiskt företrädesskap*, SvJT 2012 s. 765 [cit. Fagher].

Forssén, Björn, *Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704*, SvSkT 2022/2 s. 118 [cit. Forssén].

Gregow, Torkel, *Obiter dictum - något att uppmuntra eller motarbeta?*, InraTi 1/2021 s 21 [cit. Gregow].

Holmquist, Rolf, Liljemark Ragnar, Ola (2023), *Skatt och skattebrott*, Norstedts juridik, Version 4 (JUNO) [cit. Holmquist].

Ingvarsson, Torbjörn (2013), *Tillägg för egen del. Doktrin i "fel" publiceringsform?*. I: Bylander, Eric (red.), *De lege 2013: Doktrinen i praxis*, Iustus, Uppsala [cit. Ingvarsson].

Jareborg, Nils (1994), *Straffrättens ansvarslära*, Iustus, Uppsala [cit. Jareborg 2].

Kristoffersson, Eleonor, *Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt*, Skattenytt 2013 s. 606 [cit. Kristoffersson].

Lernestedt, Claes (2010), *Dit och tillbaka igen. Om individ och struktur i straffrätten*. Iustus, Uppsala [cit. Lernestedt 1].

Lernestedt, Claes (2013), *Straffrättens karta och landskap*, Norstedts Juridik, Stockholm [cit. Lernestedt 2].

Lernestedt, Claes (2013), *Upplösta kroppar, upplösta sinnen: medverkansläran och bortom*. I: Lernestedt, *Straffrättens karta och landskap*, Norstedts Juridik, Stockholm [cit. Lernestedt 3].

Lernestedt, Claes (2016), *Vad vi talar om när vi talar om egenhändighet – apropå sexualbrott utan beröring från tilltalads sida*, Blendow Lexnova Expertkommentar [cit. Lernestedt 4].

Ludwigs, Fredrik, *Ändringar i rådgivningslagen*, Ny Juridik 1:02 s. 42 [cit. Ludwigs].

Mellqvist, Mikael, *Förmögenhetsrättsliga prejudikat – en nödvändig rättskälla*, SvJT 2017 s. 805 [cit. Mellqvist].

Ramberg, Christina, *Prejudikat som rättskälla*, SvJT 2017 s. 773 [cit. Ramberg].

Rosenkvist, Sjögren, Ylva, *Mellanled, mervärdesskattebedrägeri och ond tro*, Skattenytt 2018 s. 651 [cit. Rosenkvist].

Simon-Almendal, Teresa (2005), *Skatteinpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Stockholm [cit. Simon-Almendal 1].

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*, SvSkT 2011:4 s 314 [cit. Simon-Almendal 2]

Strahl, Ivar (1976), *Allmän straffrätt i vad angår brotten*, Norstedts, Stockholm [cit. Strahl].

Strömholm, Stig, Lyles, Max, Valguarnera, Filippo (2020), *Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära*, Norstedts Juridik, Stockholm, 6:e uppl. [cit. Strömholm m.fl.]

Svensson, Erik (2016), *Gärningsmannaskap och medgärningsmannaskap i svensk rätt*, Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab, 103(2), s. 111–132 [cit. Svensson 1].

Svensson, Erik (2016), *Gärningsmannaskap vid fleras deltagande i brott*, Iustus, Uppsala [cit. Svensson 2].

Tuori, Kaarlo, *Rättsvetenskapen och lagstiftningsarbetet*, SvJT 2002 s. 330 [cit. Tuori].

Victor, Dag, *HD om tillsammans och i samförstånd (notis)*, SvJT 2004 s. 100 [cit. Victor].

Walterson, Frank, *Skatteförfarandelag (2011:1244) 38 kap 2 §*, Karnov 2025-01-04 (JUNO) [cit. Walterson].

Warnling-Nerep, Wiweka (2017), *Rättsordningen*. I: Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich (red.), *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Wolters-Kluwer, 14:e uppl. [cit. Warnling-Nerep].

Wennberg, Suzanne, *Tillsammans och i samförstånd – ett nytt begrepp för gärningsmannaskap*, NJM 2002 Del 1, s. 615-638 [cit. Wennberg]

Wiklander, Gustav, *Äkthet, tillförlitlighet och kontrollerbarhet - något om de nya elektroniska urkunderna*, Juridisk Publikation 2/2013 s. 273 [cit. Wiklander].

Wong, Christoffer, *Den magiska formeln har förlorat lite av sin magi – nya prejudikat om det straffrättsliga begreppet "gemensamt och i samförstånd"*, Juridisk tidsskrift Nr 4 2003/04 [cit. Wong].

Zila, Josef, *Brottsbalk (1962:700) 14 kap 1 §*, Lexino 2023-06-01 (JUNO), [cit. Zila 1]

Zila, Josef, *Brottsbalk (1962:700) 15 kap 11 §*, Lexino 2023-06-01 (JUNO), [cit. Zila 2]

Zila, Josef, *Lag (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall 1-2 §§*, Karnov 2024-12-15 (JUNO) [cit. Zila 3].

Internetkällor

Advokatsamfundet, *Utesluten advokat får inte ge råd på advokatbyrå*

<https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2024/december/utesluten-advokat-far-inte-ge-rad-pa-a-dvokatbyra/>. Hämtad 2024-12-18.

Ekobrottsmyndigheten, *Brotten vi utreder*,

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utreder/>. Hämtad 2024-09-04.

Ekobrottsmyndigheten, *Om ekobrott*, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/>. Hämtad 2024-12-13.

Ekobrottsmyndigheten, *Vårt uppdrag*, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-oss/vart-uppdrag/>. Hämtad 2024-09-04.

Skatteverket, *Rättslig vägledning, Vem ska lämna mervärdesskattedeklaration och vad ska den innehålla?* <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.7/410881.html>. Hämtad 2024-12-30.