

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

Mål nr

meddelad i Stockholm den 6 september 2004

B 143-04

KLAGANDE

Riksåklagaren

MOTPART

MH

Offentlig försvarare och ombud: advokaten FU

SAKEN

Bokföringsbrott

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Göta hovrätt, avd. 2, dom den 20 november 2003 i mål B 3458-02

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens dom dömer Högsta domstolen MH för

bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken och bestämmer påföljden till villkorlig dom med föreskrift om samhällstjänst samt fastställer tiden för samhällstjänsten till etthundratjugo (120) timmar. Om fängelse i stället valts som påföljd skulle strafftiden ha bestämts till fyra (4) månader.

MH åläggs att betala en avgift på femhundra (500) kr enligt lagen (1994:419) om brottsofferfond.

För försvaret av MH i Högsta domstolen tillerkänns FU ersättning av allmänna medel med sjuttontusensjuhundratolv (17.712) kr, varav 5.625 kr för arbete, 9.200 kr för tidsspillan och 2.887 kr för utlägg. Denna kostnad skall stanna på staten.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Riksåklagaren har yrkat att Högsta domstolen dömer MH för bokföringsbrott.

MH har bestritt ändring.

DOMSKÄL

Högsta domstolen har hållit huvudförhandling i målet. Vid denna har Riksåklagaren justerat åtalet genom att lägga till följande mening till gärningsbeskrivningen: ”MH har i vart fall av oaktsamhet åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att inte förvissa sig om bokföringspliktens omfattning.”

Som grund för sitt bestridande har MH i första hand gjort gällande att den spelverksamhet som han bedrivit var olaglig och att det därför inte förelegat någon skyldighet enligt bokföringslagen att bokföra affärshändelserna i verksamheten. Han har härvid hänvisat till att verksamheten avsett automatspel med s.k. lyckohjul för vilket något tillstånd inte förelegat och för vilket tillstånd inte heller lagligen skulle kunna beviljas enligt lotterilagen (1994:1000) i den lydelse som lagen fick genom lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 1997 (jfr prop. 1996/97:7).

Enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldig för denna. Skyldigheten innebär enligt 4 kap. 1 § bl.a. att alla affärshändelser skall bokföras löpande. Med affärshändelser avses enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företags ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.

I samband med att bokföringslagen infördes framhölls som utgångspunkt för lagstiftningen att bestämmelserna skulle vara enhetliga och generella samt att gränsdragningar som leder till tveksamhet om huruvida bokföringsskyldighet verkligen föreligger så långt möjligt skulle undvikas. Samma regelsystem borde därför gälla för alla slag av verksamheter, oavsett vilken omfattning eller inriktning verksamheten i det enskilda fallet har. (Prop. 1998/99:130 s. 203 f.) I bokföringslagen görs inte något undantag från bokföringsskyldigheten för sådana affärshändelser som är olagliga i ett eller annat hänseende. Det får också anses uppenbart att lagligheten av en affärshändelse som ingår i en näringsverksamhet i princip

saknar betydelse för frågan om bokföringsskyldighet.

Frågan är då om det finns några undantag från denna princip som gör att MH inte kan anses ha varit skyldig att bokföra affärshändelserna i den spelverksamhet som han bedrivit. Någon närmare vägledning för bedömning av den frågan synes inte kunna hämtas från bokföringslagstiftningens förarbeten eller publicerad praxis angående lagens tillämpning. Som anges i propositionen till bokföringslagen (prop. 1998/99:130 s. 381) torde emellertid ledning för bedömningen av bokföringsskyldighetens omfattning ofta kunna hämtas från den skattemässiga bedömningen. Skall verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är den normalt också bokföringspliktig medan den omständigheten att skattskyldighet inte föreligger för viss verksamhet eller viss typ av transaktion får anses utgöra ett starkt skäl för att anse att det inte heller föreligger någon bokföringsskyldighet.

Regeringsrätten har i ett antal fall behandlat den skattemässiga bedömningen av olaglig verksamhet eller olagliga transaktioner. I RÅ 1988 ref. 69 ansågs ersättning som en enskild näringsidkare uppbar för falska fakturor utgöra inkomst av rörelse när fakturorna varit avsedda för en kund i rörelsen och utfärdats med angivande av rörelsens firma. I RÅ 1991 ref. 6 ansågs däremot försäljning av genom förskingring åtkommen olja inte skattepliktig med motiveringen att försäljningen inte ingått som ett led i legal verksamhet som utgjort förvärvskälla. I domskälen anförde Regeringsrätten bl.a. att brottslig verksamhet som sådan inte borde kunna konstituera någon förvärvskälla medan det däremot borde kunna finnas anledning att beakta intäkter av brottslig verksamhet som skattepliktiga om verksamheten ingått som ett led i en legal verksamhet. (Jfr även NJA 1997 C 39.)

Den skattemässiga bedömningen av olaglig verksamhet eller olagliga transaktioner har även i en rad fall behandlats av EG-domstolen i anslutning till främst artikel 2 i sjätte direktivet (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Enligt domstolens praxis är det vid tillämpning av gemenskapslagstiftningen, enligt principen om skatteneutralitet, inte möjligt att i skatte- och tullhänseende allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner. Den omständigheten att en gärning är brottslig medför inte undantag från beskattning utom i sådana speciella situationer, som exempelvis vid omsättning av narkotika eller förfalskade pengar, då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag (se domstolens dom den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Kaupo Salumets m.fl., och där lämnade hänvisningar till tidigare praxis).

Av särskilt intresse för den i förevarande mål aktuella frågan är EG-domstolens avgörande den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, där frågan gällde huruvida olagligt anordnande av hasardspel omfattades av det ovan nämnda direktivets tillämpningsområde. Domstolen fann därvid att olagligt hasardspel inte var en sådan tjänst som till följd av särskilda kännetecken inte kunde bli föremål för handel eller vara en del av det ekonomiska kretsloppet. Då den i målet aktuella olagliga verksamheten sålunda konkurrerade med laglig verksamhet hindrade principen om skatteneutralitet att den behandlades annorlunda i mervärdeskattehänseende.

Mot den angivna bakgrunden får det anses stå klart att den av MH bedrivna spelverksamheten inte i sig varit av ett sådant slag att den inte skulle kunna vara föremål för bokföringsskyldighet. Spelverksamheten har inte heller varit

någon från caféverksamheten avskild verksamhet utan utgjort en integrerad del av denna. Att spelverksamheten svarat för en väsentligt större omsättning än den övriga verksamheten ger inte anledning till någon annan bedömning. Något undantag från bokföringsskyldigheten har därför inte förelagat.

Med denna bedömning saknas anledning att i detta mål ta ställning till frågan om de lagändringar som skett år 1997 i lotterilagen enligt EG-domstolens praxis inte kan åberopas mot enskilda eftersom de är att betrakta som sådana tekniska föreskrifter som borde ha anmälts till Europeiska unionens kommission enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster som trätt i stället för rådets direktiv 83/189/EEG av den 28 mars 1983 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. (Jfr Högsta domstolens beslut den 10 april 2003 i målet B 4461-00 angående ansvar för dubbleri om att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen angående denna fråga.)

MH har emellertid vidare gjort gällande att han i vart fall inte uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt sin bokföringsskyldighet då han varit av uppfattningen att någon sådan skyldighet inte förelåg. Av utredningen framgår att MH tidigare bedrivit näringsverksamhet och väl kände till de krav på bokföring som är förenad med sådan verksamhet samt att han anlitat utomstående hjälp för bokföringen till vilken han dock inte lämnat några uppgifter om spelverksamheten i cafélokalen. Han var också enligt vad han själv uppgivit medveten om att det inte förelåg något allmänt undantag från bokföringsskyldigheten för affärshändelser som var olagliga i något hänseende. Det måste mot den bakgrunden anses stå klart att MH i vart fall varit medvetet oaktsam på så sätt att han insåg att det förelåg en risk för att spelverksamheten omfattades av

bokföringsskyldighet.

För att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skall kunna bedömas som uppsåtligt krävs härutöver att det står klart att förekomsten av bokföringsskyldighet inte vid gärningstillfället utgjorde ett för MH relevant skäl för att uppfylla denna (jfr NJA 2004 s. 176). Av MHs egna uppgifter framgår att han utgick från att spelverksamheten var olaglig, att han inte hade för avsikt att skatta för denna och att han inte lämnade några uppgifter om spelverksamheten till det biträde som han anlätade för bokföring i caféverksamheten. Det måste mot den bakgrunden anses stå klart att det för MH varit helt likgiltigt om det förelåg bokföringsskyldighet för spelverksamheten. MH skall därför dömas för att uppsåtligt ha åsidosatt sin bokföringsskyldighet.

Såsom tingsrätten har anfört brukar bokföringsbrott betecknas som ett s.k. artbrott vilket innebär att påföljden i många fall anses böra bestämmas till fängelse även om detta inte är påkallat av brottets straffvärde eller tidigare brottslighet. Beträffande bokföringsbrott anses emellertid presumtionen för fängelse vara mindre stark (jfr NJA 2000 s. 195).

Tingsrätten har funnit att brottsligheten har ett straffvärde som motsvarar fängelse i fyra månader. Högsta domstolen finner inte anledning att frångå denna bedömning.

MH har tidigare endast dömts för trafikförseelser. Han lever under socialt ordnade förhållanden. Det saknas särskild anledning att befara att han kommer att göra sig skyldig till fortsatt brottslighet. MH har bedömts lämplig för samhällstjänst och samtyckt till föreskrift om sådan.

Högsta domstolen finner att påföljden för MH kan stanna vid villkorlig dom som dock bör förenas med föreskrift om samhällstjänst.

Den offentlige försvararen FU har tillåtits att i Högsta domstolen sätta advokaten IN i sitt ställe. Ersättningen för försvaret bör dock tillerkännas FU.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Svensson, Victor (referent), Blomstrand, Lundius och Lindeblad
Föredragande revisionssekreterare: Backelin