

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 11 juni 2008

Mål nr

B 378-07

KLAGANDE

BS

Ombud och offentlig försvarare: Advokat TÖ

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Medhjälp till bokföringsbrott m.m.

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten för Nedre Norrlands dom den 20 december 2006 i mål B 1332-05

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens dom ogillar Högsta domstolen åtalet mot BS
samt befriar honom från skyldigheten att betala avgift enligt lagen

(1994:419) om brottsofferfond och att till staten återbetala kostnaden för försvararen vid tingsrätten.

För försvaret av BS i Högsta domstolen tillerkänns TÖ ersättning av allmänna medel med tjugotretusenåttahundratjugosex (23 826) kr, varav 11 891 kr för arbete, 5 970 kr för tidspillan, 1 200 kr för utlägg och 4 765 kr för mervärdesskatt. Denna kostnad skall stanna på staten.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

BS har yrkat att Högsta domstolen med ändring av hovrättens dom skall ogilla åtalet för medhjälp till bokföringsbrott och för medhjälp till försvårande av skattekontroll samt – vid bifall till överklagandet – befria honom från skyldigheten att till staten återbetala kostnaden för försvararen vid tingsrätten.

Riksåklagaren har bestritt ändring.

DOMSKÄL

BS är redovisningskonsult med egen verksamhet. Han har under några år skött bokföring och deklARATIONER åt bl.a. KM, som drivit rörelse med försäljning av korv m.m. KM har av tingsrätten och hovrätten dömts för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, i båda fallen grova brott, eftersom han under verksamhetsåren 2002 och 2003 uppsåtligen åsidosatt den bokföringsskyldighet som varit förenad med rörelsen och därigenom gett upphov till fara för att skattemyndighetens kontrollverksamhet skulle allvarligt försvåras. Vad som lagts KM till last är bl.a. att han inte bokfört

och inte heller upprättat och bevarat verifikationer för alla affärshändelser. Hovrättens dom står fast i den delen, eftersom Högsta domstolen inte har meddelat prövningstillstånd med anledning av KMs överklagande.

Frågan i Högsta domstolen är om BS – så som tingsrätten och hovrätten funnit – skall dömas för medhjälp till bokföringsbrott och medhjälp till försvårande av skattekontroll.

Enligt 23 kap. 4 § brottsbalken skall ansvar som i balken är föreskrivet för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd. Detsamma skall gälla beträffande i annan lag eller författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet. För försvårande av skattekontroll föreskrivs, när det inte är fråga om grovt brott, böter eller fängelse i högst två år (10 § skattebrottslagen, 1971:69).

Ansvar för medhjälp förutsätter således att gärningen har ”främjats”. Riksåklagaren har gjort gällande att BS har främjat KMs gärningar genom att dels bokföra på grundval av dennes muntliga uppgifter, trots att det inte funnits erforderliga verifikationer och underlag för bokföringen av intäkter och löneutbetalningar, dels inte övertyga sig om att bokföringen blivit korrekt. Enligt riksåklagaren har därigenom både löpande bokföring och årsbokslut – vilka utförts av BS – blivit missvisande.

BS har berättat att han åtog sig att utföra bokföringen med ledning av det underlag som KM gav honom, att uppdraget hade löpt under ungefär ett år vid början av den tid som åtalet avser och att han lade ned uppskattningsvis tio-tolv timmar om året på detta uppdrag. Han har förklarat att han grundade

sina bokföringsåtgärder bl.a. på månatliga telefonuppgifter av KM om försäljningen, på kvitton och inköpsfakturor som han också fick månadsvis samt på skriftliga eller muntliga uppgifter om utbetalade löner. KMs egna uttag ur rörelsen fick räknas fram med ledning av övriga uppgifter. BS var inte nöjd med KMs sätt att lämna underlag för bokföringen och talade vid upprepade tillfällen med denne om vikten av att han förde noggranna och löpande noteringar av händelserna i rörelsen och höll noteringarna tillgängliga för granskning. Han har angett också att han trots flera påstötningar aldrig fick se KMs noteringar, men ändå trodde att en bättring skulle komma till stånd med tiden. – Av utredningen framgår det att BS i mars 2003 skriftligen påtalade för KM hur bokföringen skulle skötas och särskilt framhöll att försäljningen måste dokumenteras bättre och att det måste föras dagliga anteckningar om kontanta utbetalningar. Det framgår också att BS i månadsrapporterna för november och december 2003 angett att försäljningsintäkterna till en del var skönsmässigt uppskattade, eftersom anteckningar om beloppen saknades.

KM har varit bokföringsskyldig för den näringsverksamhet som han har bedrivit. Den som är bokföringsskyldig skall se till att det finns verifikationer, dvs. uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen, för alla bokföringsposter i enlighet med vad som närmare anges i bokföringslagen, 1999:1078 (se 1 kap. 2 § första stycket 7, 4 kap. 1 § 2 och 5 kap. 6–9 §§).

Det uppdrag som BS åtog sig var begränsat till ansvaret för att affärshändelserna bokfördes i systematisk ordning på det sätt som förutsätts vid en huvudbokföring. Som BS har beskrivit uppdraget var det i stor utsträckning fråga om att han skulle utföra de rent bokföringstekniska

åtgärder som rörelsen gav upphov till med ledning av det underlag som han fick av KM. Den grundläggande skyldigheten att verifiera affärshändelser har således inte ingått bland BSs uppgifter. Vad som främst har åberopats mot honom är inte heller att det har funnits brister i underlaget i och för sig utan att han trots bristerna har vidtagit sina bokföringsåtgärder med ledning av underlaget, vilket i sin tur skall ha fört med sig att det funnits bokförda poster som inte kunnat verifieras och att bokföringen blivit missvisande.

Vid bedömningen om BS har främjat bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll bör det beaktas att han flera gånger uppmanat KM att förbättra underlaget för bokföringen genom en mer tillförlitlig dokumentation och noggrannare noteringar. Det är således inte fråga om att han okritiskt eller passivt godtagit ofullständigt dokumenterade uppgifter innan de fördes in i huvudboken (jfr Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2 uppl. 2005, s. 88). Det kan visserligen sägas att han fortsatt att biträda KM, trots att inga påtagliga förbättringar kommit till stånd. Sett i ljuset av hans återkommande påpekanden och med hänsyn till att han under den i målet aktuella perioden hade haft uppdraget under en relativt begränsad tid, kan han emellertid inte anses underförstått ha uppmuntrat till en fortsatt otillräcklig dokumentation av affärshändelserna eller annars ha bidragit till att de bristfälliga rutinerna kvarstod. Det bör också vägas in i bedömningen att BS i rapporterna för två månader uttryckligen angett att försäljningsintäkterna i avsaknad av anteckningar fått uppskattas skönmässigt och att han således genom upplysningen försökt motverka att hans bokföringsåtgärder skulle ge en missvisande bild av intäkterna.

BS har vidare berättat att han fann proportionerna mellan de uppgifter han fick om inköp och försäljning rimliga för rörelsen. Han ansåg dock bruttovinsten vara låg för branschen och tog därför upp den frågan med KM och ansåg sig då få tillfredsställande förklaringar, liksom han tog upp det problem han ansåg föreligga med de ökande kassatillgångarna. Vad som förekommit i denna del innebär inte att KMs gärningar har främjats.

Kvar står själva det förhållandet att BS har bokfört uppgifter grundade på ett underlag som han insåg vara bristfälligt med avseende på bl.a. erforderliga verifikationer. Detta har dock inte i sig varit ägnat att underlätta gärningarna eller på annat sätt inneburi att gärningarna främjats i den mening som avses i 23 kap. 4 § brottsbalken.

Åtalet för medhjälp till bokföringsbrott och medhjälp till försvårande av skattekontroll skall därför ogillas redan på denna grund.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Johan Munck, Leif Thorsson,
Per Virdesten, Anna Skarhed och Gudmund Toijer (referent)
Föredragande revisionssekreterare: Ulf Melchior