

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 10 december 2013

Mål nr

B 4967-12

KLAGANDE

1. ACLE

Ombud och offentlig försvarare: Advokat LB

2. JE

Ombud och offentlig försvarare: Advokat RE

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Försvårande av skattekontroll

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Västra Sveriges dom 2012-10-10 i mål B 2453-12

DOMSLUT

Högsta domstolen ändrar på det sättet hovrättens domslut att Högsta domstolen frikänner ACLE och JE från ansvar för försvårande av skattekontroll och ogillar yrkandena om näringsförbud.

För försvaret av ACLE i Högsta domstolen tillerkänns LB ersättning av allmänna medel med 69 299 kr. Av beloppet avser 38 502 kr arbete, 7 817 kr utlägg, 9 120 kr tidsspillan och 13 860 kr mervärdesskatt. Kostnaden ska stanna på staten.

För försvaret av JE i Högsta domstolen tillerkänns RE ersättning av allmänna medel med 60 507 kr. Av beloppet avser 34 776 kr arbete, 5 080 kr utlägg, 8 550 kr tidsspillan och 12 101 kr mervärdesskatt. Kostnaden ska stanna på staten.

Högsta domstolens beslut den 4 december 2012 ska inte längre gälla.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

ACLE och JE har båda yrkat att Högsta domstolen ogillar åtalet och yrkandet om näringsförbud. I andra hand har de yrkat att påföljden ska lindras.

Riksåklagaren har motsatt sig ändringsyrkandena.

Högsta domstolen har den 4 december 2012 förordnat att hovrättens beslut om tillfälliga näringsförbud tills vidare inte ska gälla.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. JIEN FOOD AB bedrev fram till bolagets konkurs år 2013 grossisthandel med matvaror och tillbehör till framför allt pizzerior. ACLE och JE drev i många år verksamheten och var företrädare för bolaget.
2. De har, under åren 2008–2010, i verksamheten upprättat och bokfört försäljningsfakturer där köparen inte har angetts. Förfarandet har omfattat ungefär en tredjedel av bolagets totala fakturering under de aktuella åren och har avsett försäljning för cirka 44 miljoner kronor.

Den aktuella straffbestämmelsen

3. För försvårande av skattekontroll döms enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Straffet är böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall döms inte till ansvar.

Bokföringsskyldigheten har åsidosatts

4. Affärshändelserna i en verksamhet ska bokföras och för varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Verifikationen ska innehålla uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna

avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör (se 5 kap. 7 § bokföringslagen, 1999:1078).

5. ACLE och JE var företrädare för JIEN FOOD AB och därigenom ansvariga för att bokföringen fördes på ett korrekt sätt. Var och en av dem har, genom att bokföra försäljningsfakturorna utan att ange motparten, åsidosatt bokföringsskyldigheten.

Skattekontrollen i fakturamottagarnas verksamhet

6. ACLE och JE har dömts för försvårande av skattekontroll på grund av att de, genom åsidosättande av sin bokföringsskyldighet, gett upphov till fara för att skattekontrollen försvårats avseende såväl den egna verksamheten som fakturamottagarnas verksamhet. En första fråga som aktualiseras är därför huruvida straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll omfattar förfaranden som innebär att fara uppstår för att skattekontrollen i någon annans verksamhet försvåras.

7. Straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll tillkom i samband med införandet av skattebrottslagen. Ordalydelsen utesluter inte en tolkning som innebär att straffansvar ska träffa även den som vidtar en åtgärd som leder till försvårande av kontrollen avseende någon annans skatt- eller avgiftsskyldighet.

8. Bestämmelsen ersatte den tidigare gällande regleringen om straff för den som åsidosätter föreskriven skyldighet att sörja för och att bevara räkenskaper och andra anteckningar som utgör underlag för deklarationsskyldighetens och annan uppgiftsskyldighets fullgörande. Brottskonstruktionen är densamma som i tidigare gällande straffbestämmelse i 121 § taxeringsförordningen

(1956:623). Den bestämmelsen tog sikte på försvårande av kontrollen av den deklarations- eller uppgiftsskyldiges egen skatt, förutom vissa fall av författningsreglerad uppgiftsskyldighet (jfr SOU 1995:10 s. 104).

9. Avsikten var inte att göra några sakliga ändringar när bestämmelsen om försvårande av skattekontroll infördes (se SOU 1969:42 s. 93 och 233 samt prop. 1971:10 s. 235 och 260 f.).

10. Det kan i detta sammanhang nämnas att bestämmelsen om skattebedrägeri (numera skattebrott) i 2 § skattebrottslagen infördes i samma lagstiftningsärende och att den i förhållande till tidigare gällande straffbestämmelser utvidgades på så sätt att även annan än den deklarationsskyldige kunde dömas som gärningsman. Skatteundandragandet i bestämmelsen kan alltså avse både egen och annans skatt. Denna förändring redovisades tydligt i förarbetena (se t.ex. a. prop. s. 244).

11. Av betydelse vid tolkningen är även förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Dessa bestämmelser har ett nära samband. Vid införandet av skattebrottslagen var bestämmelsen om försvårande av skattekontroll subsidiär till bokföringsbrottet (se a. prop. s. 260). Förhållandet mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll och de konkurrensfrågor som kan uppstå har föranlett diskussioner bl.a. i samband med en översyn av skattebrotten år 1995.

12. Ett alternativ som då diskuterades var att upphäva den särskilda straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll och komplettera bokföringsbrottet. Detta skulle ske på så sätt att straffansvar för det brottet skulle komma i fråga, om försummelsen att fullgöra bokföringsskyldigheten varit ägnad att allvarligt försvåra myndighetens kontrollverksamhet vid beräkning eller upp-

börd av skatt eller avgift. (Se SOU 1995:10 s. 270 ff. samt prop. 1995/96:170 s. 135 ff.)

13. Om regleringen av försvårande av skattekontroll hade inordnats i bokföringsbrottet skulle detta med hänsyn till det brottets konstruktion klart ha markerat att straffansvaret endast avsåg kontrollsvårigheter i den egna verksamheten. Varken i utredningens förslag eller i den efterföljande beredningen förekommer dock någon diskussion om att detta i så fall skulle ha inneburit en förändring av tillämpningsområdet för brottet försvårande av skattekontroll.

14. Inte heller i övrigt har något uttalande gjorts, vare sig i samband med införandet eller vid förändringar av brottet försvårande av skattekontroll, med innebörden att det brottet skulle avse annat än försvårande av kontrollen av den bokförings- eller uppgiftsskyldiges egna skatter eller avgifter.

15. Mot den angivna bakgrunden får straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen uppfattas så att den omfattar enbart åsidosättanden av bokföringsskyldigheten som leder till fara för att myndighetens kontrollverksamhet försvåras i den bokföringspliktiga rörelsen.

Skattekontrollen i den egna verksamheten

16. Nästa fråga som aktualiseras i målet är om ACLE och JE genom åsidosättandet av bokföringsskyldigheten gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats i den egna verksamheten.

17. Vid skattebrottslagens tillkomst var brottet försvårande av skattekontroll ett effektbrott, som fullbordades när myndigheten i det enskilda fallet konstaterade att räkenskapsföringen var undermålig och att detta förhållande

försvårade skattekontrollen. Preskriptionstiden räknades från den tidpunkt då en av myndighet företagen kontroll hade försvårats. Fullbordanstidpunkten innebar praktiska problem, bl.a. på grund av sambandet med bokföringsbrottet.

18. I samband med en översyn av skattebrotten år 1996 ändrades konstruktionen av brottet på så sätt att det för straffansvar inte längre krävdes att skattekontrollen hade försvårats utan endast att fara uppstått för en sådan effekt. Genom förändringen blev brottet fullbordat vid tidpunkten för den handling som innebar att bokföringsskyldigheten åsidosattes, under förutsättning att handlingen eller underlåtenheten gett upphov till fara för att kontrollverksamheten försvårades. (Se SOU 1995:10 s. 264 ff. samt prop. 1995/96:170 s. 131 ff. och 168). I samma lagstiftningsärende konstruerades även skattebrottet som ett farebrott (se a. prop. s. 157).

19. Beträffande frågan om i vilka fall fara ska anses ha uppkommit vid försvårande av skattekontroll hänvisades till de uttalanden som gjorts om skattebrottet (se a. prop. s. 134 och 157). Innebörden av dessa uttalanden är att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det enskilda fallet är sådana att det har förelegat en beaktansvärd risk för att myndighetens kontrollverksamhet allvarligt försvåras. Det krävs alltså att det har funnits en konkret fara för att kontrollverksamheten ska försvåras.

20. Av utredningen i målet framgår följande. När en kund beställde varor träffades en överenskommelse om att beställningen helt eller delvis skulle betalas kontant. I samband med detta upprättades en faktura avseende kontantbetalningen där kundens namn utelämnades. I stället stod det ”snabborder” på fakturan.

21. Annat är inte visat än att samtliga försäljningsintäkter tagits med i bokföringen avseende JIEN FOOD AB och att samtliga fakturor redovisats som verifikationer. Alla affärshändelser har alltså bokförts i bolaget. Den brist som kan konstateras är att det saknas en uppgift om vem som är köpare av sålda varor för vissa affärshändelser.

22. Argumentationen i målet har främst varit inriktad på att bristen har försvårat kontrollen av de aktuella affärshändelserna och till stor del rört kundföretagens verksamhet. Denna brist kan också ha medfört kontrollsvårigheter i JIEN FOOD AB:s verksamhet. Det har dock inte på ett konkret sätt klargjorts hur den aktuella bristen har påverkat skattemyndighetens möjlighet att kontrollera verksamheten i JIEN FOOD AB. Det har alltså inte gjorts sannolikt att det har uppkommit en beaktansvärd risk för att myndighetens kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift i bolaget allvarligt skulle ha försvårats. Att myndighetens kontrollverksamhet avseende andra skattesubjekt försvårats påverkar inte denna bedömning.

Slutsats

23. Brottet försvårande av skattekontroll har inte den innebörden att det avser annat än försvårande av kontrollen av den bokförings- eller uppgiftsskyldiges skatter eller avgifter. Det är inte visat att det funnits fara för att myndighetens kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift i JIEN FOOD AB allvarligt har försvårats.

24. Åtalen mot ACLE och JE ska därför ogillas, liksom yrkandena om näringsförbud.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Ann-Christine Lindeblad, Agneta Bäcklund (referent), Ingemar Persson, Svante O. Johansson och Lars Edlund
Föredragande: administrativa juristen Alexander Nilsson