

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 19 november 2015

Mål nr

B 3645-14

KLAGANDE

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

MOTPART

ZZ

Ombud och offentlig försvarare: Advokat AL

SAKEN

Grovt bokföringsbrott m.m.

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Västra Sveriges dom 2014-06-16 i mål B 3186-13

DOMSLUT

Högsta domstolen förklarar att *ZZ* har gjort sig skyldig till grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken åren 2009, 2010 och 2011.

Högsta domstolen meddelar prövningstillstånd i de delar där frågan om detta har förklarats vilande.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

Riksåklagaren har yrkat att ZZ ska dömas även för grovt bokföringsbrott eller i andra hand försvårande av skattekontroll, grovt brott, och meddelas näringsförbud samt att påföljden för honom ska bestämmas till fängelse i ett år och sex månader.

ZZ har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Högsta domstolen har meddelat det prövningstillstånd som framgår av punkten 3. Frågan om det i övrigt ska meddelas prövningstillstånd med anledning av riksåklagarens överklagande av hovrättens dom mot ZZ har förklarats vilande.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. Hovrätten har dömt ZZ för att i nio fall under perioden 2009–2011 mot betalning ha förmedlat bostadslägenheter för annat ändamål än fritidsändamål. Hovrättens dom mot ZZ för brott mot 12 kap. 65 a § jordabalken, grovt brott, har inte överklagats i skuldfrågan. Betalningarna som ZZ mottog uppgick till mellan 100 000 och 450 000 kr per lägenhet, sammantaget drygt 1,9 miljoner kr.
2. ZZ åtalades dessutom för grovt bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll, grovt brott. Enligt åtalet hade ZZ under åren 2008, 2009, 2010 och 2011 bedrivit bokföringspliktig enskild näringsverksamhet och åsidosatt

sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att helt underlåta att bokföra affärshändelser rörande förmedling av bostadslägenheter under nämnda period. Åklagaren yrkade också att ZZ skulle meddelas näringsförbud. Tingsrätten dömde ZZ för bokföringsbrott av normalgraden avseende åren 2009, 2010 och 2011 och ålade honom näringsförbud. Hovrätten har ogillat åtalet för bokföringsbrott liksom yrkandet om näringsförbud.

3. Högsta domstolen har med utgångspunkt i vad hovrätten funnit utrett meddelat prövningstillstånd rörande frågan om ZZ har gjort sig skyldig till bokföringsbrottslighet enligt 11 kap. 5 § brottsbalken alternativt försvarande av skattekontroll.

Frågan i Högsta domstolen

4. Frågan i Högsta domstolen är i första hand vilken betydelse det har vid bedömning av ZZs bokföringsskyldighet att förmedlingsverksamheten var olaglig och att han redan var bokföringsskyldig för näringsverksamhet bestående i tillhandahållande av garderobs- och entrévärdstjänster.

Bokföringsbrott

5. Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader. Om brottet är grovt, döms enligt andra stycket för grovt bokföringsbrott till fängelse i

lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Bokföringsskyldighet

6. För att ansvar för bokföringsbrott ska komma i fråga krävs att någon är bokföringsskyldig. När det gäller fysiska personer föreskriver 2 kap. 6 § bokföringslagen att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.

7. Med näringsverksamhet förstås all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Verksamhetens omfattning har inte någon avgörande betydelse för bokföringsskyldigheten och inte heller att det föreligger ett vinstsyfte. En helhetsbedömning måste göras i det enskilda fallet. (Se prop. 1989/90:89 s. 60 och prop. 1998/99:130 s. 381.)

8. I förarbetena till bokföringslagen sägs att ledning i frågan om en verksamhet är bokföringspliktig eller inte ofta kan hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt; ska verksamheten beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet är den normalt bokföringspliktig (prop. 1998/99:130 s. 381). Det är däremot inte givet att en verksamhet som inte ska beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet (till exempel på grund av att verksamheten är skattebefriad eller inte går med vinst) inte är bokföringspliktig. Skattskyldighet och bokföringsskyldighet har olika syften och funktion.

9. All förmedling av hyreskontrakt mot betalning är inte olaglig. Vad som är straffbelagt är förmedling mot betalning av hyreskontrakt som avser bostadslägenheter, om inte verksamheten bedrivs yrkesmässigt och sker mot betalning som uppgår till högst 3 000 kr per kontrakt (se 12 kap. 65 a § första stycket jordabalken och förordningen, 1978:313, om taxa för yrkesmässig bostadsförmedling). Förmedling mot betalning av hyreskontrakt för lokaler och bostäder för fritidsändamål är laglig.

10. Frågan är om förmedlingsverksamhet av det slag och den omfattning som ZZ har ägnat sig åt är bokföringspliktig. Verksamheten har varit av ekonomisk natur och har syftat till ekonomisk vinst. Vidare har verksamheten pågått regelbundet under flera år och har således varit varaktig. Förmedlingstjänsterna har initierats av att en person har kontaktat ZZ för att få hjälp med att få tillgång till en bostadslägenhet. ZZ, som inte har varit delaktig i förvaltningen av de berörda fastigheterna, har därefter vidtagit olika åtgärder. Han har t.ex. kontaktat personer som haft kännedom om tillgängliga hyresobjekt, visat lägenheter och tagit emot och fördelat kontanter och postväxlar till avflyttande hyresgäst och andra inblandade. Vid en sammantagen bedömning får förmedlingsverksamheten anses ha varit av sådan karaktär att den har utövats yrkesmässigt. Det har alltså varit fråga om näringsverksamhet i bokföringslagens mening. Utgångspunkten är därmed att bokföringsskyldighet har förelegat. Frågan är då vilken betydelse det har för bokföringsplikten att verksamheten har varit olaglig.

11. Bokföringslagen innehåller inte något undantag från bokföringsskyldigheten för affärshändelser som är olagliga och frågan behandlas inte heller i förarbetena till lagen. På motsvarande sätt saknas undantag för olagliga inkomster i 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

12. Det finns uttalanden i praxis som ger visst stöd för undantag från skattskyldighet när det är fråga om varor eller tjänster som inte över huvud taget kan vara en del av det ekonomiska kretsloppet eller när verksamheten i objektiv mening inte kan anses leda till vinst eftersom vinning av brott ska förverkas. I EU-domstolens dom Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, och dom Kaupo Salumets m.fl., C-455/98, EU:C:2000:352, jämförs sålunda olagligt hasardspel och olaglig import av etylalkohol med handel med narkotika och förfalskade pengar. Det framhålls att i de senare fallen är konkurrens mellan en laglig och en olaglig sektor utesluten. (Se också RÅ 1991 ref. 6, jfr Peter Melz, Skattefri brottslighet, Rättsfall att minnas, 1998 s. 367 ff.)

13. I rättsfallet NJA 2004 s. 519, som rörde olaglig spelverksamhet, konstaterade Högsta domstolen att spelverksamheten inte var av ett sådant slag att den inte skulle kunna vara föremål för bokföringsskyldighet. Det noterades också, närmast som ett tilläggsargument, att den olagliga verksamheten utgjorde en integrerad del av en laglig caféverksamhet.

14. Utgångspunkten är att det föreligger bokföringsplikt för samtliga affärshändelser. Det saknas tillräckliga skäl för att det ska vara en nödvändig förutsättning för bokföringsskyldighet att de olagliga affärshändelserna företas som en integrerad del i en annars laglig näringsverksamhet. Det bör inte heller vara en förutsättning att det bedrivs annan näringsverksamhet. För frågan om bokföringsskyldighet saknar förverkande, återbetalningsplikt och skadeståndsskyldighet betydelse (jfr däremot i fråga om skattskyldighet HFD 2014 ref. 63).

15. Mot bakgrund av vad som nu har sagts, och då förmedling av hyreskontrakt är en verksamhet som endast under vissa förutsättningar är olaglig, saknas det skäl att göra undantag från bokföringsskyldigheten för ZZs förmedlingsverksamhet. Det förhållandet att han har bedrivit garderobsrörelse påverkar således inte bedömningen.

Övriga förutsättningar för straffansvar

16. ZZ har inte bokfört några av de transaktioner som åtalet omfattar. Som tingsrätten har konstaterat har mottagandet av samtliga belopp, även i den mån ZZ inte själv tillgodogjort sig pengarna, utgjort sådana affärshändelser som han haft att bokföra. Avvikelsen har varit sådan att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas.

17. När det gäller frågan, om ZZ har begått gärningarna med uppsåt, kan konstateras att han har drivit enskild näringsverksamhet i form av garderobs- och entrévärdstjänster under flera års tid och att han har bokfört affärshändelser i denna. Han har alltså vetat om att bokföringsskyldighet rent allmänt föreligger vid näringsverksamhet. Även om det inte har stått helt klart för ZZ att bokföringsskyldigheten har omfattat även hans olagliga förmedlingsverksamhet måste han mot bakgrund av detta ha förstått att det fanns en avsevärd risk för att så var fallet. I sådana fall föreligger i allmänhet likgiltighetsuppsåt (NJA 2004 s. 479). Inga omständigheter – varken det förhållandet att förmedlingen var olaglig, omfattningen eller formerna för verksamheten, den tid som verksamheten har pågått eller att han inte tog upp verksamheten till beskattning – talar emot att ZZ var likgiltig inför att han var bokföringsskyldig. Att det förelåg bokföringsskyldighet för verksamheten utgjorde alltså inte ett relevant skäl för ZZ att fullgöra denna. Han har därmed haft uppsåt till gärningarna.

18. Mot bakgrund av beloppens storlek och det förhållandet att verksamheten pågått under flera års tid bör gärningarna rubriceras som grova bokföringsbrott.

19. ZZ har i Högsta domstolen gjort gällande att den princip om skydd mot självkriminalisering som följer bl.a. av Europakonventionen medför hinder mot att döma honom till ansvar för bokföringsbrott. Detta skydd kan emellertid inte medföra undantag från ansvar för ett underlåtenhetsbrott som haft ett direkt samband med ett annat brott och inneburit att detta brott har dolts.

Slutsatser

20. Den i beslutet om prövningstillstånd ställda frågan ska alltså besvaras så, att ZZ har gjort sig skyldig till grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken åren 2009, 2010 och 2011.

21. Vid denna bedömning ska prövningstillstånd avseende riksåklagarens talan mot ZZ meddelas i de delar där frågan om detta har förklarats vilande. Prövningen i dessa delar bör ske i Högsta domstolen. Frågan om ersättning till ZZs offentliga försvarare ska därmed anstå till dess målet avgörs slutligt.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Marianne Lundius, Kerstin Calissendorff (referent), Göran Lambertz, Ingemar Persson och Dag Mattsson
Föredragande justitiesekreterare: Karin Annikas Persson