

Målnummer: B4967-12 **Avdelning:** 2

Domsnummer:

Avgörandedatum: 2013-12-10

Rubrik: Ansvar för försvårande av skattekontroll förutsätter att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten leder till fara för att myndighetens kontrollverksamhet allvarligt försvåras i den bokföringspliktiga rörelsen.

Lagrum: 10 § skattebrottslagen (1971:69)

Rättsfall:

REFERAT

Varbergs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Varbergs tingsrätt åtal mot A.C.L.E. och J.E. för försvårande av skattekontroll, grovt brott, enligt följande gärningsbeskrivning:

JIEN FOOD AB (bolaget) med säte i Falkenberg bedriver grossisthandel med matvaror och tillbehör till framför allt pizzerior i västra och södra Sverige.

A.C.L.E., i egenskap av formell företrädare (styrelseledamot) och faktisk företrädare samt J.E., i egenskap av faktisk företrädare (ägare, firmatecknare, styrelsesuppleant och huvudansvarig för bolagets inköp), har varit ansvariga för bolagets bokföring.

A.C.L.E. och J.E., har uppsåtligen eller i vart fall genom grov oaktsamhet under tiden 1 januari 2008 - 31 december 2010 åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att låta upprätta och därefter bokföra bristfälliga försäljningsfakturer, "snabborder", där motparten inte angetts, omfattande försäljning för cirka 19,9 miljoner kr år 2008, cirka 16,1 miljoner kr år 2009 och cirka 8,1 miljoner kr år 2010, sammanlagt drygt 44,2 miljoner kr. Förfarandet har omfattat knappt 1/3 av bolagets totala fakturering.

Åsidosättandet av bokföringen enligt ovan har gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats.

Brotten är att bedöma som grova eftersom åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt samt då gärningarna varit av särskilt farlig art då de skett för att främja annans möjlighet till bokföringsbrott och skattebrott.

Lagrum: 10 § skattebrottslagen (1971:69).

Åklagaren yrkade också att A.C.L.E. och J.E. skulle åläggas näringsförbud.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Matz Mårtensson) anförde i dom den 16 april 2012 bl.a. följande.

Domskäl

A.C.L.E. och J.E. har bestritt brott men medgett att fakturor med beteckningen "snabborder", utan angivande av motpart, har upprättats och bokförts i den utsträckning som påstås i gärningsbeskrivningen.

Förutom förhör med A.C.L.E. och J.E. har vittnesförhör hållits med skatterevisorn J.S., revisorn J.H. och med L.L. Åklagaren har åberopat skriftlig bevisning.

Tingsrättens bedömning

Har bokföringsskyldigheten åsidosatts?

Det är utrett att bokföringen av fakturor med beteckningen "snabborder" har skett på det sätt och i den utsträckning som påstås i gärningsbeskrivningen. En verifikation ska enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078) bl.a. innefatta uppgift om vilken motpart den berör. Enligt 5 kap. 8 § samma lag får dock uppgiften utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. Kontantförsäljning till privatpersoner, exempelvis i dagligvaruhandeln där kassaapparat används, är ett exempel på ett sådant undantag. De kunder, vars inköp har benämnts "snabborder" har, enligt A.C.L.E:s egna uppgifter, varit kända. Att bokföra anonymiserade fakturor på det sätt som skett i JIEN FOOD AB strider därför mot bokföringslagen. Bokföringsskyldigheten i företaget har följaktligen åsidosatts.

Utgör förfarandet ett försvårande av skattekontroll?

A.C.L.E. har uppgett att det generellt sett är mycket svårt att få betalt av de pizzerior bolaget levererar till och förklarat systemet med "snabbordrar" med att det var ett smidigt sätt att få kontant betalt. Hon har beskrivit det som att kunderna krävde kredit om det stod deras namn på fakturan och att kunderna verkade förstå att de skulle betala kontant om det stod "snabborder" på fakturan.

Hon har inte kunnat förklara varför hon i polisförhör uppgett att systemet användes efter önskemål från kunder. J.E. har förklarat att han inte har sysslat med bokföringen i bolaget och därför inte reflekterat över varför man använde sig av systemet med "snabbordrar".

A.C.L.E:s förklaring till varför bolaget använde sig av anonymiserade fakturor som avsåg "snabborder" är svårbegriplig och framstår som en ren efterhandskonstruktion. Det framstår för tingsrätten som uppenbart att systemet användes för att tillgodose ett önskemål från kunder, vilket också L.L., som har gjort ett trovärdigt intryck och är anställd på företaget, uppgett i sitt vittnesmål.

Åklagaren har inte gjort gällande att bristerna i bolagets bokföring har gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt har försvårats såvitt avser JIEN FOOD AB. Åklagaren har istället gjort gällande att faran uppkommit beträffande kontrollen av de företag som handlat av bolaget men vilka inte identifierats på de aktuella fakturorna.

Någon kontroll av hur de aktuella fakturorna bokförts hos de aktuella kundföretagen har inte gjorts. Försvårande av skattekontroll är emellertid ett s.k. farebrott, vilket innebär att åklagaren inte behöver visa på ett faktiskt underdragande av skatt eller avgifter. Som tingsrätten funnit ovan är det uppenbart att bolaget använt sig av anonymiserade fakturor efter önskemål från kunder. Det enda rimliga syftet med en sådan begäran är att fakturan inte har varit tänkt att tas upp i kundens egen redovisning för att på så sätt underlätta att slippa redovisa "svarta" inkomster. Tingsrätten finner därför det utrett att bolagets åsidosättande av bokföringen har gett upphov till fara för att

myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt har försvårats (jfr Hovrättens över Skåne och Blekinge dom den 11 januari 2011 i mål B 1067-10). Ett försvårande av skattekontroll har därför objektivt sett kommit till stånd.

Frågan om uppsåt eller grov oaktsamhet

Som tingsrätten funnit är det uppenbart att de aktuella bokföringsåtgärderna vidtagits efter önskemål från kunder och att syftet med kundernas önskemål i förlängningen varit att undanhålla skatter eller avgifter. Det rör sig om närmare 13 000 fakturor under den aktuella perioden. Det råder, enligt tingsrättens bedömning, ingen tvekan om att A.C.L.E., som hade huvudansvaret för bokföringen och i praktiken fungerat som bolagets "VD" har varit väl införstådd med hur redovisningen skedde och det bakomliggande syftet. Hon har därför agerat uppsåtligt.

J.E. har förklarat att han endast undantagsvis tog emot beställningar och att han i huvudsak skötte inköp och lager. Han har emellertid uppgett att han kände till hanteringen av "snabbordrar" men inte omfattningen av den. Bolagets revisor J.H. har berättat att han påtalat för både A.C.L.E. och J.E. att kundens namn ska framgå av fakturorna. L.L. har i sitt vittnesmål bekräftat att A.C.L.E. har fungerat som "VD" i bolaget men att hon fått instruktioner om bokföringen av "snabbordrar" från både A.C.L.E. och J.E. Hon har också berättat att hanteringen av "snabbordrar" upphörde på order av såväl A.C.L.E. som J.E. Det är därmed utrett att J.E. har haft såväl insikt i som inflytande över hanteringen av de aktuella fakturorna. Även han har därför agerat uppsåtligt.

Tingsrätten finner sammanfattningsvis att åtalet är styrkt mot såväl A.C.L.E. som J.E. På de skäl åklagaren har anfört ska gärningarna bedömas som grovt försvårande av skattekontroll.

- - -

Domslut

Tingsrätten dömde envar av A.C.L.E. och J.E. för försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) till fängelse 1 år 3 månader.

Tingsrätten meddelade dessutom envar av A.C.L.E. och J.E. näringsförbud enligt lagen (1986:436) om näringsförbud för en tid av fem år.

Hovrätten för Västra Sverige

A.C.L.E. och J.E. överklagade i Hovrätten för Västra Sverige och yrkade att hovrätten skulle ogilla åtalet och yrkandet om näringsförbud, i andra hand bestämma påföljden till villkorlig dom eller mildra fängelsestraffet.

Även åklagaren överklagade och yrkade att hovrätten skulle skärpa fängelsestraffet.

Parterna motsatte sig varandras ändringsyrkanden.

Hovrätten (hovrättsråden Bengt von Reis, Christer Ranch och Johanna Hagman samt två nämndemän) anförde i dom den 10 oktober 2012 bl.a. följande.

Hovrättens domskäl

Utredningen

I hovrätten har samma utredning som vid tingsrätten lagts fram. De inspelade förhören där har spelats upp.

Skuld

I likhet med tingsrätten kommer hovrätten fram till att bokföringsskyldigheten i JIEN FOOD AB har åsidosatts genom att bolaget, i den omfattning som åklagaren har gjort gällande, har upprättat och bokfört försäljningsfakturer där inte motparten har angetts.

Åklagaren har i hovrätten gjort gällande att bristerna i bolagets bokföring har gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt har försvårats beträffande såväl JIEN FOOD AB som de bolag som har handlat av bolaget men som inte har identifierats på fakturorna. Båda påståendena rymms inom åklagarens gärningsbeskrivning och ska därför prövas av hovrätten.

En verifikation ska tjäna som bevis om affärshändelsen. Med ledning av denna ska det vara möjligt att kontrollera och bedöma huruvida den till verifikationen knutna affärshändelsen har ägt rum och om den är korrekt bokförd. I förarbetena till bokföringslagen anges att kravet på vad en verifikation ska innehålla har ställts upp för att tillgodose såväl civilrättsliga kontrollbehov som fiskala intressen (prop. 1975:104 s. 208). Ur kontrollsynpunkt är det särskilt viktigt att veta vem motparten är och vad affärshändelsen avser (jfr Andersson/Dahlqvist/Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 3:e uppl., s. 155 f). I rättsfallet NJA 2005 s. 252, som rörde brister på detaljinformation i en taxirörelses bokföring avseende enskilda köruppdrag, uttalade HD att bristerna inte var sådana att de kunde leda till ansvar för bokföringsbrott. Skattemyndighetens intresse av ytterligare information för utövning av skattekontrollen skyddades enligt domstolen i stället genom bestämmelserna om försvärande av skattekontroll.

I den promemoria som Ekobrottsmyndigheten har upprättat drar myndigheten slutsatsen att JIEN FOOD AB genom att upprätta och bokföra anonyma kundfakturer har försvårat den myndighetskontroll som utfördes av skattemyndigheten vid deras revision av bolaget. Av förhöret med skatterevisorn J.S. har framkommit att det med hjälp av plocklistor visserligen gick att koppla vissa inköp till en viss mottagare men att det skulle vara ett ogörligt arbete för skattemyndigheten, med hänsyn till det omfattande och sorterade materialet, att på det sättet kontrollera försäljningarna. Genom att skattemyndigheten således har fråntagits möjligheten att kontrollera affärshändelserna beträffande de anonymiserade fakturorna och då dessa har omfattat en tredjedel av bolagets fakturering, anser hovrätten att förfarandet har gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt har försvårats beträffande JIEN FOOD AB.

Hovrätten instämmer vidare i tingsrättens bedömning att förfarandet även har försvårat skattekontrollen hos de bolag som har handlat av JIEN FOOD AB.

I egenskap av formell företrädare för bolaget är A.C.L.E. ansvarig för bolagets bokföring. J.E. är ägare, firmatecknare och styrelsesuppleant i bolaget. Genom förhören med J.H. och L.L. har framkommit att han har haft inflytande bl.a. över hanteringen av fakturorna. Han är därför i egenskap av faktisk företrädare för bolaget ansvarig för bolagets bokföring. Hovrätten anser liksom tingsrätten att både A.C.L.E. och J.E. har haft insikt i redovisningens felaktigheter och det bakomliggande syftet. De måste också ha förstått att bristerna innebar att kontrollen av deras eget bolag försvårades. I likhet med tingsrätten anser hovrätten därför att både A.C.L.E. och J.E. agerat uppsåtligt.

Hovrätten anser således liksom tingsrätten att åtalet är styrkt. Gärningarna är som tingsrätten funnit att bedöma som grovt försvärande av skattekontroll.

- - -.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrade tingsrättens dom på så sätt att hovrätten bestämde fängelsestraffens längd till 1 år.

Hovrätten fastställde tingsrättens förordnande om näringsförbud men medgav svarandena en viss tid för att avveckla sin verksamhet.

Högsta domstolen

A.C.L.E. och J.E. överklagade hovrättens dom och yrkade att HD skulle ogilla åtalet och yrkandet om näringsförbud, i andra hand att påföljden skulle lindras.

Riksåklagaren motsatte sig ändringsyrkandena.

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (justitieråden Ann-Christine Lindeblad, Agneta Bäcklund, referent, Ingemar Persson, Svante O. Johansson och Lars Edlund) meddelade den 10 december 2013 följande dom:

Domskäl

Bakgrund

1. JIEN FOOD AB bedrev fram till bolagets konkurs år 2013 grossisthandel med matvaror och tillbehör till framför allt pizzerior. A.C.L.E. och J.E. 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 kr.

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. A.C.L.E. och J.E. 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. A.C.L.E. och J.E. 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 uppbörd 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 beredningens 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 A.C.L.E. och J.E. 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 A.C.L.E. och J.E. ska därför ogillas, liksom yrkandena om näringsförbud.

Domslut

HD ändrar på det sättet hovrättens domslut att HD frikänner A.C.L.E. och J.E. från ansvar för försvårande av skattekontroll och ogillar yrkandena om näringsförbud.

HD:s dom meddelad: den 10 december 2013.

Mål nr: B 4967-12.

Lagrum: 10 § skattebrottslagen (1971:69).

Sökord: Försvårande av skattekontroll
