



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrättsdom – bokföringsbrott

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

MP

Ombud och offentlig försvarare: Advokaten JG

Saken

Bokföringsbrott

Dom

Göta hovrätts dom den 28 oktober 2016 i mål B 830-16

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen ändrar hovrättens dom och dömer MP för bokföringsbrott som inte är att bedöma som ringa.

Ekobrottsmyndighetens yttrande

Ekobrottsmyndigheten har begärt att riksåklagaren ska överklaga hovrättens dom till Högsta domstolen. Till framställningen har fogats promemorian Ringa bokföringsbrott och den särskilda åtalsprövningsregeln (Ekobrottsmyndigheten, Aktuella rättsfrågor ARF 2014:5) och promemorian Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag (Ekobrottsmyndigheten, Aktuella rättsfrågor ARF 2016:4 vilken ersätter ARF 2014:5). Ekobrottsmyndighetens framställning med bilagor bifogas.

Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten har i sin framställning redogjort för åtalet och underrettsdomarna. Jag får i dessa delar hänvisa till framställningen.

Grunder

Den rättsliga regleringen

I Ekobrottsmyndighetens framställning finns en redovisning av relevanta lagregler, förarbeten och praxis. Även i denna del får jag i huvudsak hänvisa till vad som anförs i framställningen. Jag vill dock tillägga följande.

I det betänkande som föregick införandet av åtalsprövningsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken hade föreslagits att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte skulle utgöra bokföringsbrott, om det av övrig bokföring gick att i huvudsak bedöma verksamhetens ställning eller resultat. I propositionen konstaterades att det är angeläget att bokföringsskyldigheten uppfylls och att reglerna om årsredovisning och årsbokslut respekteras. Bokföringen angavs vara av betydelse inte endast för företagets intressenter. Att inte ha en bokföring som är korrekt, fullständig och upprättad i rätt tid utgör därtill i många fall hinder mot en riktig beskattning och skapar utrymme för ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamheten. Även med detta sagt ansåg regeringen i likhet med utredningen att den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut borde göras mindre sträng vid kortvariga och enstaka förseningar (se prop. 2012/13:61 s. 35).

Regeringen kom emellertid att avfärda avkriminaliseringsalternativet och i stället föreslå en åtalsprövningsregel. I detta avseende uttalades bl.a. följande (se a. prop. s. 36).

Som påpekas av flera remissinstanser är det angeläget att den löpande bokföringen avslutas på ett korrekt sätt och i rätt tid. Årsredovisningen är en viktig handling; dels innehåller den information som inte finns i den löpande bokföringen, dels utgör den en möjlighet för utomstående att kontrollera företagets ekonomiska resultat och ställning. Det är årsredovisningen som revideras och läggs fram vid bolagsstämman. Årsredovisningen ska även offentliggöras och bolaget kan tvångslikvideras om den inte upprättas. Även årsbokslutet kan vara en betydelsefull källa till ekonomisk information.

Att upprätta de handlingar som avslutar och sammanställer den löpande redovisningen utgör alltså en väsentlig del av bokföringsskyldigheten. Om för sent upprättande av årsredovisning och årsbokslut avkriminaliserades, skulle detta leda till att de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott ändrades genom att den del av bokföringen som torde vara av störst värde för intressenterna skulle falla utanför det straffbara området. Däremot skulle vid en så-

dan avkriminalisering kortare eftersläpningar i den löpande bokföringen alljämt kunna bedömas utgöra brott, vilket framstår som mindre konsekvent. Det skulle också rimma illa med vikten av att den avslutande redovisningen finns tillgänglig för externa intressenters granskning en viss tid efter räkenskapsårets utgång. Regeringen är därför inte beredd att föreslå en avkriminalisering. Det finns i stället anledning att - som många remissinstanser förordar - närmare överväga möjligheten att införa en regel om särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa.

När det gäller lagföring av den ringa formen av bokföringsbrott uttalades i propositionen följande (se a. prop. s. 37).

Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten har åtal för ringa bokföringsbrott fram till Högsta domstolens avgörande år 2004 varit relativt sällan förekommande. Därefter har de ringa bokföringsbrott som lett till åtal eller straffrelägganden närmast uteslutande utgjorts av för sent upprättade årsredovisningar. Såvitt känt är det Ekobrottsmyndighetens uppfattning att om förseningen understiger tre månader talar det mesta för att brottet kan bedömas som ringa.

Som redovisas i Ekobrottsmyndighetens framställning uttalade Högsta domstolen i NJA 2007 s. 451 att det finns skäl att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett sådant brott skall bedömas som ringa. Detta motiverades på följande sätt.

Bestämmelserna om bokföringsbrott har en central roll i arbetet med att motverka ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamhet. Att bokföringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt är viktigt för en rad olika intressegrupper i samhället. Bokföringen är dessutom många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts. (Se prop. 2004/05:69 s. 16.)

I Ekobrottsmyndighetens framställning redovisas Högsta domstolens avgörande NJA 2004 s. 618. I domskälen uttalar Högsta domstolen att rörelsen hade relativt blygsam omfattning. Här kan noteras att enligt de årsredovisningar som målet gällde hade aktiebolaget under de två räkenskapsår åtalet avsåg en omsättning uppgående till 162 000 respektive 1 063 829 kronor. Av årsredovisningarna framgår vidare att bolaget inte, under något av åren, haft några anställda och inte betalat ut några löner eller andra ersättningar.

När det gäller den subjektiva sidan av bokföringsbrottet uttalas följande i kommentaren till brottsbalken (se Berggren m.fl. Brottsbalken [version 1 januari 2016, Zeteo], kommentaren till 11 kap 5 § under rubriken Subjektiv täckning).

På den subjektiva sidan fordras uppsåt eller oaktsamhet. För att uppfylla uppsåtskravet fordras att gärningsmannen haft åtminstone ett likgiltighetsuppsåt i förhållande till det faktum att bokföringsskyldighet förelåg, att denna åsidosattes och att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av detta inte kunde i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Uppfyller han inte ett likgiltighetsuppsåt, återstår det att pröva om vederbörande varit minst oaktsam i förhållande till de aktuella rekvisiten. Den som av oaktsamhet inte har in-

sett sin bokföringsskyldighet och som åsidosätter denna omfattas av straffansvaret (prop. 1985/86:30 s. 44).

Enligt Petter Asp/Magnus Ulväng/Nils Jareborg friar ursäktlig villfarelse eller okunnighet om bokföringsskyldighetens existens eller innebörd från ansvar. Detta anges gälla även om fråga är om villfarelse eller okunnighet rörande bokföringslagstiftningens innehåll (se Kriminalrättens grunder, 2 uppl., 2013, s. 356).

I NJA 2003 s. 550 dömde Högsta domstolen en företrädare för ett aktiebolag (J.J.) för bokföringsbrott bestående i att grundbok och huvudbok inte förts under en tid av sju månader. J.J. var den i bolagets styrelse som haft det huvudsakliga ansvaret för de administrativa uppgifterna i bolaget. Det praktiska arbetet med bokföringen utfördes av en bokföringsbyrå. Högsta domstolen uttalade att det ålegat J.J. såsom administrativt ansvarig att fortlöpande övervaka att arbetet sköttes. Högsta domstolen uttalade vidare följande.

J.J. har anfört att han själv saknar kunskaper i bokföring, att bokföringsbyrån skött sitt arbete i tjugo år, att han erhöll momsdeklarationer, uppbördsredovisningar och årsbokslut samt att han uppfyllde sitt eget åtagande genom att till byrån lämna verifikationerna i kronologisk ordning. Han har vidare hävdade att han till följd av nu nämnda omständigheter måste ha haft rätt att utgå från att byrån skulle upplysa honom ifall bokföringsarbetet inte kunde utföras på ett riktigt sätt.

De omständigheter J.J. åberopat talar i och för sig till hans fördel. Samtidigt bör det emellertid beaktas att bolaget vid denna tid befann sig i allvarliga ekonomiska svårigheter. Som en följd härav kunde bolaget inte betala bokföringsbyråns fakturor. Detta har J.J. varit medveten om. I detta läge har det varit av särskild vikt att han förvissat sig om att bokföringen utfördes i full omfattning. Hans underlåtenhet att göra detta kan, trots de omständigheter som förelåg, inte anses ursäktlig och han måste således anses ha varit oaktsam. Han kan därför inte undgå ansvar för bokföringsbrott. Som TR:n anfört kan brottet med hänsyn till den omfattning i vilken bokföringsskyldigheten åsidosatts inte anses som ringa.

Min bedömning

MP har åsidosatt aktiebolagets bokföringsskyldighet genom att upprätta årsredovisning nästan fem månader för sent. Åsidosättandet har tveklöst inneburit att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte kunnat i huvudsak bedömas.

När det gäller brottets subjektiva sida hävdas i Ekobrottsmyndighetens yttrande att MP måste ha insett att årsredovisning skulle upprättas och att hon prioriterat andra rörelsekostnader framför sin bokföringskonsult vilket varit anledningen till att årsredovisningen inte kom att upprättas i tid. Eftersom det varit ett med-

vetet val anser Ekobrottsmyndigheten att MP gjort sig skyldig till uppsåtligt bokföringsbrott.

Tingsrätten fann att MP inte kunde anses ha åsidosatt bokföringsskyldigheten uppsåtligen, men att hon varit oaktsam i detta avseende. Hovrätten redovisade inte någon annan uppfattning. Åklagaren tog i sitt överklagande av tingsrättens dom inte upp frågan om det subjektiva rekvisitet. I sitt yttrande över överklagandet förklarade MP att hon accepterade tingsrättens bedömning att hon förfarit oaktsamt. Detta kommenterades inte i åklagarens slutskrift till hovrätten. Med hänsyn härtill gör jag inte i Högsta domstolen gällande annat än att MP gjort sig skyldig till oaktsamt bokföringsbrott. MP har tidigare år undertecknat bolagets årsredovisningar. Hon har berättat att hon när bolaget fick ekonomiska problem inte kunde betala sin bokförare i tid. Bokföraren sade sig också inte kunna sköta ekonomin på samma sätt som tidigare. MPs underlåtenhet att i detta läge förvissa sig om att bokföringen utfördes i full omfattning kan enligt min mening inte anses ursäktlig. Hon måste därför anses ha varit oaktsam.

MP har således gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Frågan målet gäller är om bokföringsbrottet är att bedöma som ringa. Vid bedömningen av rubriceringsfrågan är utgångspunkten att det finns skäl att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett sådant brott skall bedömas som ringa. Detta slår Högsta domstolen fast i NJA 2007 s. 451.

MP har åsidosatt bokföringsskyldigheten i ett aktiebolag. I det nyss nämnda rättsfallet NJA 2007 s. 451 dömde Högsta domstolen den tilltalade för bokföringsbrott som inte var att bedöma som ringa. Vid denna bedömning beaktade Högsta domstolen särskilt intresset av att verksamhet i aktiebolagsform bedrivs på ett korrekt sätt.

I det nu aktuella målet avser åsidosättandet av bokföringsskyldigheten för sent upprättad årsredovisning. Årsredovisningen utgör en, i synnerhet för företagets intressenter, mycket viktig del av bokföringen. Förseningen har i det närmaste varat i fem månader. Aktiebolagets räkenskapsår löpte ut den 30 juni 2014, varför den löpande bokföringen skulle ha avslutats med årsredovisning före den 1 januari 2015. Årsredovisningen undertecknades av MP den 29 maj 2015. Aktiebolaget fick ekonomiska problem under år 2013, återhämtade sig aldrig, utan gick i konkurs den 29 juli 2015. I en situation där ett företag har ekonomiska svårigheter är det särskilt viktigt att årsredovisningen upprättas i tid. Utan årsredovisningen får befintliga och presumtiva intressenter i bolaget inte inblick i företagets ekonomi och kan därmed inte bevaka sina intressen på det sätt som annars hade varit möjligt. I det nu aktuella fallet har aktiebolaget försatts i konkurs endast två månader efter att årsredovisningen upprättats. Då bedrev bolaget inte längre någon verksamhet, saknade tillgångar och hade skulder vilka uppgick till 468 000 kronor.

Aktiebolaget hade det nu aktuella räkenskapsåret en omsättning uppgående till 2 861 000 kronor. Med hänsyn till omsättningen, som knappast kan betecknas som blygsam, måste det ha förekommit ett stort antal affärshändelser under året. Vidare bör beaktas att aktiebolaget under räkenskapsåret i medeltal haft två anställda.

Tingsrätten och hovrätten har vid sin bedömning av rubriceringsfrågan beaktat att MP under den tidsperiod som är aktuell i målet haft en svår livssituation; hon fick två för tidigt födda barn och vistades flera månader på sjukhus. Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande är barnen födda i mars 2012 respektive september 2013. MPs livssituation kan enligt min mening ses som en bidragande orsak till aktiebolagets ekonomiska svårigheter, men kan knappast påverka bedömningen av om bokföringsbrottet är att bedöma som ringa. Årsredovisningen skulle som nämnts ha upprättats senast den 31 december 2014. MP synes för övrigt inte själv koppla sin underlåtenhet att upprätta årsredovisning till sina privata förhållanden.

Tingsrätten och hovrätten har vidare beaktat att det inte framkommit annat än att förseningen varit en engångsföreteelse. Detta är enligt min mening inte att anse som en förmildrande omständighet i en situation när förseningen avser ett bolag som har allvarliga ekonomiska problem och går i konkurs en kort tid efter att årsredovisningen till slut upprättats.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna anser jag att det bokföringsbrott som MP gjort sig skyldig till inte är att bedöma som ringa. Påföljden bör bestämmas till villkorlig dom och dagsböter.

Processfrågor

Frågan om prövningstillstånd

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen.

Som framgått i det föregående är den centrala frågan i målet om det bokföringsbrott som MP gjort sig skyldig till är att bedöma som ringa.

Högsta domstolen har prövat frågan om bokföringsbrott är att bedöma som ringa i avgörandena NJA 2004 s. 618 och NJA 2007 s. 451. I det först nämnda fallet var det fråga om bokföringsbrott i form av att årsredovisning inte upprättats i tid.

Den 1 juni 2013 infördes den särskilda åtalsprövningsregeln enligt vilken åtal för ringa bokföringsbrott endast får väckas om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt. I propositionen noterades att Ekobrottsmyndigheten

uppgett att fram till Högsta domstolens avgörande NJA 2004 s. 618 var åtal för ringa bokföringsbrott relativt sällan förekommande. Därefter har de ringa bokföringsbrott som lett till lagföring närmast uteslutande utgjorts av för sent upprättade årsredovisningar. Vidare noterades att Ekobrottsmyndighetens uppfattning var att om förseningen understiger tre månader talar det mesta för att brottet kan bedömas som ringa (se prop. 2012/13:61 s. 37).

Enligt 1 § andra stycket förordningen (2007:972) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten ansvarar myndigheten för samordning och andra åtgärder mot ekonomisk brottslighet, såsom att följa och analysera utvecklingen och rättstillämpningen när det gäller ekonomisk brottslighet och utarbeta förslag till åtgärder. Av 2 § första stycket 1 handläggs vid Ekobrottsmyndigheten mål som avser 11 kap. brottsbalken, dvs. bl.a. bokföringsbrott.

I och med införandet av åtalsprövningsregeln kom nytt fokus att läggas på gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och det ringa brottet, detta särskilt när det gäller för sent upprättade årsredovisningar. Eftersom Ekobrottsmyndigheten handlägger samtliga mål om bokföringsbrott tog myndigheten till stöd för sina åklagare fram en promemoria i vilken synpunkter lämnades på tillämpningen av åtalsprövningsregeln, bl.a. redovisades Högsta domstolens och hovrätternas praxis (ARF 2014:5, i april i år ersatt av ARF 2016:4). Som framgår av Ekobrottsmyndighetens framställning redovisas i ett avsnitt Ekobrottsmyndighetens syn på rubriceringsfrågan enbart utifrån hur mycket för sent årsredovisningen upprättats. Uttalandena grundar sig på domstolspraxis. Om förseningen understiger tre månader bör bokföringsbrottet bedömas som ringa och normalt föreligger här en presumtion för att inte väcka åtal. I de fall förseningen överstiger tre månader men inte fem månader får en bedömning ske av om bokföringsbrottet är ringa eller av normalgraden främst utifrån sådant som omsättningen och antal transaktioner. Om förseningen överstiger fem månader anser Ekobrottsmyndigheten att brottet normalt att bedöma som bokföringsbrott av normalgraden.

Ekobrottsmyndigheten redovisar således sin syn på domstolspraxis. I ARF 2014:5 noteras att urvalet av domar har tagit sin utgångspunkt i vad som enligt myndigheten speglar domstolarnas syn på typiska fall av bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag. Det finns således hovrättsdomar som avviker från övrig praxis och därmed från Ekobrottsmyndighetens uttalanden. En av dessa är Göta hovrätts dom den 30 april 2014 i mål B 3512-15 (se s. 5 i ARF 2014:5) som för övrigt MP åberopar i sitt yttrande till hovrätten efter åklagarens överklagande av tingsrättens dom. Ett annat avgörande som inte ligger i linje med övrig praxis är Hovrätten för Övre Norrlands dom den 22 december 2015 i mål B 682-15 (se s. 9 i Ekobrottsmyndighetens framställning).

I samband med arbetet med Åklagarmyndighetens verksamhetsplan tas årligen fram en sammanställning över rättsfrågor som har bedömts som intressanta att få prövade i Högsta domstolen. Denna lista över prioriterade prejudikatfrågor tas fram av riksåklagaren i samverkan med utvecklingscentrumen och Ekobrottsmyndigheten. I 2016 års lista har under rubriken ”Områden där praxis saknas” angivits att vägledning behövs när det gäller gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och brott av normalgraden. Denna fråga togs första gången med i 2015 års lista, vilket föranleddes av tillkomsten av åtalsprövningsregeln och Ekobrottsmyndighetens uttalanden i promemorian ARF 2014:5. Som framgår av Ekobrottsmyndighetens framställning anser myndigheten att praxis inte är tillräckligt tydlig när det gäller den aktuella frågan, i vart fall inte när det gäller förseningar som är längre än tre månader.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att en prövning av mitt överklagande skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Bevisning m.m.

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd.

Anders Perklev

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM2016-29)
Ekobrottsmyndigheten, Mängdbrottsfunktionen i Linköping (EB-7257-15)