



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

AS ./ riksåklagaren angående grovt bokföringsbrott m.m.

(Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-06-18 i mål B 694-18)

Högsta domstolen har beslutat att riksåklagaren ska svara skriftligen på överklagandet. Jag vill anföra följande.

Jag har inhämtat yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Yttrandet bifogas.

Inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom. Enligt min mening finns det inte skäl att meddela prövningstillstånd i målet.

Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten har i sitt yttrande redogjort för åtalet, underrättsdomarna och ASs överklagande. Jag får i dessa delar hänvisa till yttrandet med följande mindre tillägg.

I tingsrättens dom redovisas att AS uppgett att han, när han i april 2014 blev uppsagd från sin anställning, beslutade sig för att driva egen näringsverksamhet inom det område han arbetat inom. Av ljudupptagningen från förhöret i tingsrätten framgår emellertid att han tidigare, parallellt med och i anslutning till sin anställning, drivit en mindre omfattande enskild näringsverksamhet i form av försäljning. När han blev uppsagd utökades verksamheten, som då kom att drivas i helt egen regi. Noteras kan att av Skatteverkets beslut den 31 mars 2017 (se s. 41 i förundersökningsprotokollet) framgår att AS varit registrerad för enskild näringsverksamhet sedan 2008 och att han under 2013 bedrivit försäljning av alloljebrännare under firmanamnet ”Alloljeteknik”.

Grunder

Den rättsliga regleringen

Utöver det som tas upp i Ekobrottsmyndighetens yttrande vill jag redovisa följande.

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande fick bestämmelsen om bokföringsbrott sin nuvarande utformning vid lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 2005. Det grova brottet gavs då en egen rubricering samtidigt som det i lagtexten angavs vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Dessa omständigheter är att åsidosättandet avsett ett mycket betydande belopp, att gärningsmannen använt falsk handling, att gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och att gärningen annars varit av särskilt farlig art.

I Ekobrottsmyndighetens yttrande redovisas uttalanden i prop. 2004/05:69. Dessa uttalanden återfinns på s. 24 f. Propositionen föregicks av förslag lämnade i betänkandet SOU 1996:30 och senare i Ds 2002:57.

När det gäller omständigheten att bokföring helt saknas uttalades i SOU 1996:30 följande (se s. 135).

Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott är grovt har självfallet också bristernas beskaffenhet betydelse. Redan för straffbarhet krävs visserligen att bristerna är så allvarliga att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte ens i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Men även utifrån denna grundförutsättning kan bristerna vara mer eller mindre allvarliga. Det från denna synpunkt allvarligaste fallet är givetvis om bokföring helt och hållet saknas. Utredningen har övervägt om inte även denna omständighet borde nämnas vid exemplifieringen av de fall som skall anses vara grova.

I de fall då bokföring helt och hållet saknas är det i praktiken dock ibland fråga om företag som haft endast blygsam omsättning eller som drivits under helt kort tid. Det skulle föra för långt om fall av detta slag normalt skulle bedömas som grova, men inför man en presumtion i lagtexten av den art som nyss berörts, är risken påtaglig för en sådan tillämpning. Utredningen har därför stannat för att en sådan presumtion inte bör införas. Självfallet gäller likväl att bristernas beskaffenhet bör få stor betydelse vid prövningen.

I författningskommentaren tillades att om bokföring saknas helt och hållet i ett företag som inte har en helt obetydlig omfattning, bör brottet som regel rubriceras som grovt (se a. betänkande s.159).

I Ds 2002:57 uttalades att en av de allvarligaste bristerna naturligtvis är att bokföring helt saknas, men det får bedömas från fall till fall om brottet ska anses som grovt av det skälet, varvid hänsyn bör tas bl.a. till hur lång period som

bokföringsskyldigheten har eftersatts, omsättningen, antalet affärstransaktioner och liknande (se s. 170).

I prop. 2004/05:69 upprepas vad som i SOU 1996:30 uttalades om att det visserligen redan för straffbarhet krävs att bristerna i bokföringen är så allvarliga att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte ens i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen, men att bristerna även utifrån denna grundförutsättning kan vara mer eller mindre allvarliga. Därefter anknyts till uttalandena i Ds 2002:57 varvid uttalas att en allvarlig brist är att bokföring helt saknas och att det får bedömas från fall till fall om brottet av det skälet ska anses som grovt (se s. 24).

Vad gäller den särskilda kvalifikationsgrunden att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp konstateras i Ekobrottsmyndighetens yttrande att enligt vad som uttalas i prop. 2004/05:69 ska bristen ses i relation till rörelsen, varför den inte kan anges i absoluta tal. Här bör noteras att i Ds 2002:57 hade föreslagits att rekvisitet mycket betydande belopp skulle anges i absoluta tal. Med mycket betydande belopp borde, enligt vad som uttalades i promemorian, avses åtminstone tio prisbasbelopp (se a. promemoria s. 169). I prop. 2004/05:69 uttalades att det skulle vara svårförenligt med huvudsakskriteriet, vilket kan sälla bort även betydande fel om dessa förekommer i en verksamhet med stor omsättning, att ange det nu aktuella rekvisitet i absoluta tal (se s. 23 f.).

I Ds 2002:57 hade föreslagits att som en särskild kvalifikationsgrund skulle införas att bokföringsskyldigheten åsidosatts när den bokföringsskyldige haft allvarliga betalningssvårigheter eller löpt påtaglig fara för insufficiens. Detta motiverades med att det är i lägen där ekonomin i en verksamhet är vacklande som den bokföringspliktiges behov av god överblick över ekonomin är särskilt framträdande., samtidigt som utomstående har störst intresse av att bokföringen är korrekt och uppdaterad (se s. 90 ff.). Förslaget kom emellertid inte att genomföras. I prop. 2004/05:69 motiverades detta på följande sätt (se s. 25 f.).

När det gäller förslaget till kvalifikationsgrund att bokföringsskyldigheten åsidosatts när den bokföringsskyldige haft allvarliga betalningssvårigheter eller löpt påtaglig fara för insufficiens, delar vi den bedömning i fråga om straffvärdereasonemang som flertalet remissinstanser framfört. Den föreslagna regleringen skulle träffa förfaranden och situationer som inte framstår som särskilt straffvärda och som i dagsläget t.o.m. uppfattas som förmildrande. Således skulle förslaget omfatta t.ex. enskilda näringsidkare med en begränsad rörelse som i ett kärt ekonomiskt läge åsidosätter bokföringsskyldigheten och i syfte att försöka driva rörelsen vidare prioriterar att betala leverantörsskulder i stället för arvode till någon som har hand om bokföringen. Det är enligt vår mening inte rimligt att en sådan avvägning - som vore till fördel för bl.a. anställda och leverantörer om ansträngningen var lyckosam - skulle kunna medföra att ett bokföringsbrott bedöms som grovt. Det kan också ifrågasättas om inte det föreslagna rekvisitet skulle kunna medföra rättssäkerhets- och bevisproblem. Förslaget bör därför inte genomföras.

När det gäller rättsfallet NJA 2012 s. 247 framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande att en av de omständigheter som Högsta domstolen beaktade vid bedömningen av om bokföringsbrotten var att anse som grova var att de inte hade präglats av någon förslagenhet eller planering. Det framstod närmast som om den tilltalade tappat kontrollen till följd av en svår personlig situation. Bokföringsbrotten avsåg tidsperioden januari 2005 – 24 april 2007. Tilläggas kan att Högsta domstolen i påföljdsdelen uttalar att utredningen visade att den tilltalade levde under stark psykisk press under en lång tid, som inleddes redan under år 2005. Hon hade också inom loppet av ett år drabbats av flera tragedier i familjen. Hon insjuknade i en depression och var sjukskriven under drygt ett år från mars 2006. Hon hade begått i vart fall delar av de åtalade gärningarna under påverkan av en psykisk störning, som begränsat hennes möjligheter att hantera de svårigheter som uppkommit i hennes rörelse.

I NJA 1993 s. 687 hade en person upprättat osanna fakturor med tillhörande kvittenser på sammanlagt över 800 000 kronor som han tillställt ett bolag. Bolaget använde fakturorna och kvittenserna i sin bokföring. Enligt Högsta domstolen måste den tilltalade ha insett att fiktiva verifikationer till så stora belopp medförde att bolagets ekonomiska resultat och ställning inte skulle kunna bedömas med ledning av bokföringen. Den tilltalade dömdes för medhjälp till bokföringsbrott som var att anse som grovt.

I sammanhanget kan också rättsfallet NJA 2004 s. 618 nämnas. Den tilltalade hade underlåtit att inom föreskriven tid upprätta årsredovisningar. Frågan i målet gällde gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och det ringa brottet. Ett av de skäl som enligt Högsta domstolen talade för att brottet inte var att anse som ringa var att årsredovisningen är en viktig del av bokföringen, särskilt i ett fall när rörelsen är nystartad och dessutom snart får ekonomiska svårigheter.

Sigurd Elofsson m.fl. författare uttalar bl.a. följande om gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och det grova brottet (se Elofsson/ Holmqvist/ Lindmark/ Andersson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 4 uppl., 2017, s. 105).

Det finns inte något avgörande från HD som tydligt anger var gränsen ska dras mellan bokföringsbrott av normalgraden och grovt brott. Det finns dock ett avgörande från senare år som ger en viss vägledning i frågan.

HD har i NJA 2012 s. 247 slagit fast att ett bokföringsfel på cirka 500 000 kronor år 1 och 780 000 kronor år 2 (dvs. sammanlagt cirka 1,3 miljoner kronor) i en verksamhet med en årlig omsättning på ungefär 5,6 miljoner kronor varken är ett mycket betydande belopp eller fråga om en brottslighet som utövats systematisk och brotten således inte att bedömas som grova.

Domen ger inget besked som hur stort bokföringsfelet ska vara för att det ensamt ska göra brottet till grovt. En rimlig utgångspunkt bör dock vara att det måste handla om bokföringsfel som med marginal överstiger en miljon kronor. Ett problem i detta sammanhang är hur bokföringsfelet ska beräknas, eftersom bristerna kan variera från ett bokföringsbrott till ett annat. Det kan vara fråga om allt från utelämnade intäkter i en i övrigt seriös verksamhet till en rent brottslig verksamhet där någon bokföring överhuvudtaget inte upprättats.

Min bedömning

Även när det gäller grunderna för min inställning i målet kan jag till stor del ansluta mig till vad Ekobrottsmyndigheten anför i sitt yttrande. Jag vill dock göra några tillägg och sammanfatta min inställning enligt följande.

Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott är att bedöma som grovt ska särskilt beaktas om åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett ett 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. Uppräkningen av försvårande omständigheter är inte uttömmande; vid bedömningen av om brottet är grovt ska en helhetsbedömning alltid göras, varvid hänsyn tas till samtliga omständigheter vid brottet.

AS har dömts för att under räkenskapsåret 2015 uppsåtligt helt ha underlåtit att bokföra de affärshändelser som förekommit i hans enskilda näringsverksamhet. Under året hade AS intäkter om sammanlagt ca 3,7 miljoner kronor.

Även om det inte direkt kan utläsas av exemplifieringen av försvårande omständigheter i 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken framgår av förarbetena till såväl 1982 som 2005 års lagändringar att bokföringsfelens karaktär och betydelse är av stor vikt vid bedömningen av om bokföringsbrottet är att bedöma som grovt. Därvid är det självfallet en allvarlig brist att bokföring saknas helt.

Den särskilda kvalifikationsgrunden att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp ska, enligt vad som uttalas i förarbetena till 2005 års lagändringar, bedömas i relation till rörelsen, varför den inte kan anges i absoluta tal. I praktiken torde det dock finnas en yttre gräns bortom vilken ett belopp i princip alltid måste anses vara mycket betydande. Var denna gräns går utvecklas inte vidare i propositionen. I NJA 2012 s. 247 uttalade Högsta domstolen att belopp på ca 580 000 respektive ca 780 000 kronor inte var så stora att de oberoende av verksamhetens omsättning (som i målet var ca 5,6 miljoner kronor) i princip alltid måste anses vara mycket betydande. I doktrinen har Sigurd Elofsson m.fl. författare framfört uppfattningen att en rimlig utgångspunkt bör vara att det måste handla om bokföringsfel som med marginal överstiger en miljon kronor.

Som framgått i det föregående avfärdades förslaget att bedömningen av om det är fråga om mycket betydande belopp ska ske utifrån absoluta tal eftersom detta inte ansågs förenligt med huvudsaksrekvisitet; i stora rörelser kan det även vid betydande fel vara möjligt att med ledning av bokföringen i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Här bör noteras att i de fall ingen bokföring upprättats saknar huvudsakskriteriet i praktiken relevans; det finns ju ingen bokföring som kan bilda utgångspunkt för bedömningen av rörelsens förlopp etc.

Eftersom AS över huvud taget inte upprättat någon bokföring sammanfaller bokföringsfelet, intäkterna under året uppgick till 3,7 miljoner kronor, med rörelsens omsättning. Resonemanget om att bedömningen av om åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp ska ske i relation till rörelsen och att det finns en yttre gräns bortom vilken ett belopp i princip alltid måste anses vara mycket betydande saknar därför i praktiken relevans i målet. Enligt min mening kan det inte råda någon som helst tvekan om att 3,7 miljoner kronor, i de fall bokföring helt saknas, är att anse som ett mycket betydande belopp i den mening som avses i 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken.

Det förhållandet att bokföring helt har saknats och det mycket betydande belopp som åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett talar enligt min mening mycket starkt för att det bokföringsbrott som AS gjort sig skyldig till är att bedöma som grovt.

AS har varit registrerad för enskild näringsverksamhet sedan 2008. Han har fram till det att han i april 2014 blev uppsagd, parallellt med sin anställning, drivit enskild näringsverksamhet. När han blev uppsagd utökades verksamheten. AS var således vid tiden för det nu aktuella bokföringsbrottet (räkenskapsåret 2015) inte obekant med vad det innebär att driva näringsverksamhet och de krav som ställs på bl.a. upprättande av bokföring.

Tingsrätten uttalar att det närmast framstår som om AS tappat kontrollen till följd av en svår personlig och ekonomisk situation. Det kan noteras att tingsrätten formulerar sig på ett sätt som nästan ordagrant överensstämmer med vad Högsta domstolen uttalar i NJA 2012 s. 247. Den enda, och inte helt oviktiga, skillnaden är att Högsta domstolen i det aktuella sammanhanget endast nämner den personliga situationen och alltså inte den ekonomiska situationen.

Som framgått i det föregående hade den tilltalade i NJA 2012 s. 247 levt under stark psykisk press under en lång tid och drabbats av flera tragedier i familjen. Hon hade insjuknat i en depression och varit sjukskriven under drygt ett år. Hon hade enligt Högsta domstolen begått i vart fall delar av de åtalade gärningarna under påverkan av en psykisk störning. Det fanns bokföring i den tilltalades aktiebolag, men bokföringen uppvisade brister, bl.a. hade inte alla

affärshändelser bokförts löpande. Det är i detta sammanhang Högsta domstolens uttalande om att det närmast framstår som om att den tilltalade tappat kontrollen till följd av en svår personlig situation ska sättas in.

Förhållandena i det nu aktuella målet skiljer sig i väsentliga avseenden från förhållandena i 2012 års mål. AS har visserligen den 5 juni 2014 drabbats av en allvarlig olycka som, enligt vad som noteras i tingsrättens dom, innebar att han inledningsvis blev föremål för intensivvård och därefter var inlagd på sjukhus under sommaren. Vid olyckstillfället hade AS nyligen utökat sin enskilda näringsverksamhet. Såväl i domen som i överklagandet till Högsta domstolen uppger AS att avsaknaden av bokföring beror på den svåra ekonomiska situation som han hamnade i på grund av sjukskrivningen direkt efter olyckan. Det är enligt min mening svårt att hävda att AS handlat som han gjort på grund av att han efter olyckan tappat kontrollen. I stället är det så att han i den besvärliga ekonomiska situationen av kostnadsskäl valde att inte bokföra affärshändelserna i verksamheten. Jag delar däremot tingsrättens uppfattning att bokföringsbrotten inte kan anses ha föregåtts av planering eller ha genomförts på ett förslaget sätt.

Olyckan inträffade som nämnts i juni 2014. Det bokföringsbrott som målet i Högsta domstolen gäller avser räkenskapsåret 2015. Bokföring saknas för hela detta år. AS har under 2015 haft intäkter på ca 3,7 miljoner kronor. Som anges i ASs överklagande har han i samma projekt i juli, augusti och september detta år fått in tre ungefär lika stora betalningar som sammanlagt uppgår till över 2,7 miljoner kronor. Trots detta har AS valt att fortsätta att bedriva sin näringsverksamhet helt utan bokföring. I sammanhanget kan nämnas att Skatteverket i det skattebeslut som återfinns i förundersökningsprotokollet bedömt att AS beskattningsåret 2015 haft ett överskott av näringsverksamhet på drygt 830 000 kronor (se s. 3).

I tingsrättens domskäl konstateras att AS anlitat ett factoringbolag och att det fåtal intäkter som inte gått via factoringbolaget har satts in på bankkonto. Det har därför enligt tingsrätten varit relativt enkelt att kontrollera betalningsströmmarna i verksamheten. Även denna formulering återfinns nästan ordagrant i NJA 2012 s. 247. I det fallet hade emellertid intäkterna i verksamheten uteslutande avsett offentlig ersättning för behandlingsplatser och alla in- och utbetalningar skett via ett konto.

Vid en sammantagen bedömning av samtliga omständigheter anser jag att det bokföringsbrott AS gjort sig skyldig till är att anse som grovt. Vid bedömningen har det förhållandet att bokföring helt har saknats och det mycket betydande belopp som åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett varit av avgörande betydelse.

Även när det gäller frågan om påföljd anser jag, i likhet med Ekobrottsmyndigheten, att hovrättens dom är riktig. Jag får i detta avseende hänvisa till vad som anförs i Ekobrottsmyndighetens yttrande.

Processuella frågor

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 (prejudikatdispens). För att bevilja prövning enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar. Den enskildes intresse av att få till stånd en överprövning kan sålunda enligt motiven inte föranleda dispens på denna grund (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken [version december 2018, Zeteo], kommentaren till 54 kap 10 §).

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. Ekobrottsmyndigheten har enligt sin instruktion ett särskilt ansvar för att följa och analysera utvecklingen och rättstillämpningen när det gäller ekonomisk brottslighet. I 2018 års lista över prioriterade prejudikatfrågor anges under rubriken "Områden där praxis saknas" att gränsen för när ett bokföringsbrott ska bedömas som grovt behöver klarläggas. Arbetet med 2019 års lista pågår. Ekobrottsmyndigheten har föreslagit att den nu aktuella punkten i oförändrad form ska överföras från 2018 års lista.

Den särskilda kvalifikationsgrunden att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp ska som tidigare nämnts bedömas i relation till rörelsen. Förslaget att bedömningen i stället skulle utgå från absoluta tal avfärdades med hänsyn till att detta inte gick att förena med huvudsaksrekvisitet; i stora rörelser kan det även vid betydande fel vara möjligt att med ledning av bokföringen i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Enligt förarbetsuttalanden torde det finnas en yttre gräns bortom vilken ett belopp i princip alltid måste anses vara mycket betydande. Var denna gräns går utvecklas dock inte.

I det nu aktuella fallet har AS över huvud taget inte upprättat någon bokföring. Bokföringsfelet sammanfaller därför med rörelsens omsättning. Som framgått i det föregående innebär detta att det för bedömningen av om det är fråga om ett mycket betydande belopp saknar betydelse att det belopp bristerna avser ska ses i relation till rörelsen. Målet lämpar sig därför inte för en prövning av var den yttre gräns går bortom vilken ett belopp i princip alltid måste anses vara mycket betydande. Vidare anser jag att det inte finns några tveksamheter kring

att 3,7 miljoner kronor är att anse som ett mycket betydande belopp i de fall bokföring helt saknas.

Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott är att anse som grovt ska samtliga omständigheter vid brottet beaktas. I det nu aktuella fallet har det förhållandet att bokföring helt har saknats och det mycket betydande belopp, 3,7 miljoner kronor, som bristerna i bokföringen avsett vägt tungt och varit avgörande för bedömningen att det bokföringsbrott som AS gjort sig skyldig till är att bedöma som grovt. I Ekobrottsmyndighetens yttrande redovisas, förutom några av Högsta domstolens avgöranden, ett antal hovrättsdomar som gällt den nu aktuella rubriceringsfrågan. Av redovisningen framgår att i de fall bokföring helt saknas och bristerna beloppsmässigt ligger på den nivå som är aktuell i målet bedömer domstolarna att det är fråga om grovt brott. Den bedömning hovrätten gjort i målet ligger således helt i linje med praxis.

Sammanfattningsvis anser jag att en prövning av ASs överklagande inte skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen. Jag avstyrker därför prövningstillstånd.

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.

Kerstin Skarp

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM2018-860)
Ekobrottsmyndigheten, Andra ekobrottskammaren i Malmö (EB-1251-17)



Riksåklagaren
Box 5553
114 85 STOCKHOLM

Yttrande beträffande överklagande av Hovrättens över Skåne och Blekinge dom av den 18 juni 2018 i mål B 694-18, Riksåklagarens Dnr ÅM 2018/6507

Inledning

AS dömdes den 6 februari 2018 av Blekinge tingsrätt till fängelse i sex månader för bokföringsbrott, grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Hovrätten över Skåne och Blekinge fastställde i dom den 18 juni 2018 tingsrättens dom utan några ändringar.

AS har överklagat hovrättens dom till Högsta domstolen med begäran om prövningstillstånd. AS har yrkat att Högsta domstolen undanröjer hovrättens dom och rubricerar bokföringsbrottet som brott av normalgraden och under alla förhållanden bestämmer påföljden till villkorlig dom, eventuellt i förening med samhällstjänst.

Högsta domstolen har förelagt Riksåklagaren att inkomma med svarsskrivelse över AS överklagande. Riksåklagaren har hemställt om yttrande från Ekobrottsmyndigheten i målet.

Den frågeställning som är aktuell i målet är gränsdragningen mellan bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott.

Åtalet

AS åtalades i mitten av november 2017 vid Blekinge tingsrätt för försvårande av skattekontroll, grovt brott och grovt bokföringsbrott. Viss beloppsmässig justering gjordes av åklagaren under behandlingen av målet i tingsrätten och såsom gärningen slutligen bestämts bestod gärningarna i att AS inom ramen för en enskild näringsverksamhet uppsåtligen eller av oaktsamhet helt underlåtit att bokföra affärshändelser som bl.a. bestått i intäkter om sammanlagt 4,2 miljoner kr inklusive moms. Av dessa utgjorde 3,7 miljoner intäkter avseende räkenskapsåret 2015 och 500 000 kr avsåg räkenskapsåret 2016. På grund härav har rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Genom ovannämnd gärning påstods dessutom att AS uppsåtligen eller, i andra hand av grov oaktsamhet, gett upphov till fara för att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt allvarligt försvårats.

Brotten är grova eftersom de avsett mycket betydande belopp.



Tingsrättens dom

AS vidgick de faktiska förhållandena men förnekade att han handlat uppsåtligen. Han gjorde vidare gällande att brotten inte ska anses som grova.

Tingsrätten har, såvitt avser AS berättelse, bland annat tecknat följande.

AS har berättat att han april 2014 blev uppsagd från sin anställning. Han beslutade sig för att bedriva egen näringsverksamhet. Det fanns inga anställda i verksamheten. Efter en månad i den nystartade verksamheten blev han, den 5 juni 2014, påkörd av en buss. En revisor fanns i verksamheten före trafikolyckan. Under 2014 var det inte några större intäkter i verksamheten på grund av sjukskrivning m.m. Den enskilda näringsverksamheten kom ganska omgående på obestånd i samband med sjukskrivningen. Det fanns inte längre medel att betala leverantörer eller revision m.m. Bokföringen blev eftersatt. Verifikationer fanns sparade men ingen ordnad bokföring. Han tvingades ställa om sin verksamhet från montör och mera praktiskt arbete till i huvudsak konsult och projektledare för underentreprenörer.

Under 2015 erhöll han ett större uppdrag på en industri i Linköping. Det var tänkt att upprätta en bokföring när det fanns ekonomi till det. Vid tidpunkten förmådde han inte utföra bokföringen och han förstod inte fullt ut allvaret i bokföringsbrottet. Han levde under stark press på flera sätt.

Tingsrätten konstaterar i sin bedömning bl.a. följande.

Brottsligheten har samband med AS bristande erfarenhet och att han blev sjukskriven efter trafikolycka under sommaren 2014. AS har erkänt att han brustit i bokföringsskyldigheten under åren 2015 och 2016 och de intäkter som anges i åtalet. Han har tidigare skött den löpande bokföringen och tagit hjälp av revisor. Han var medveten om bokföringsskyldigheten men har inte förmått fullgöra denna på grund av svår personlig och ekonomisk situation. Det är därmed utrett att bokföringsbrotten skett uppsåtligen. AS måste också ha förstått att det fanns en avsevärd risk att hans handlande gav upphov till fara för att Skatteverkets kontrollverksamhet allvarligt försvårades. Inga omständigheter talar emot att AS var likgiltig inför att Skatteverkets kontrollverksamhet allvarligt försvårades. Han har därmed gjort sig skyldig till uppsåtligt försvårande av skattekontroll.

I fråga om hur brotten ska rubriceras anser tingsrätten att bristerna avsett en verksamhet med årliga intäkter om 3 700 000 kr för 2015 och 500 000 för 2016. För dessa år finns ingen huvud- eller grundbok och bokföringsskyldigheten har även i övrigt åsidosatts. Brotten innefattar ingen systematik, förslagenhet eller planering och falska handlingar eller liknande har inte använts. Några anställda fanns inte i verksamheten. AS har anlitat ett factoringbolag och det fåtal intäkter som inte gått via factoringbolaget har satts in på bankkonto. Det har alltså varit relativt enkelt att kontrollera betalningsströmmarna avseende intäkterna i verksamheten. Tingsrätten anser att det närmast framstår som om AS tappat kontrollen som en följd av en svår personlig och ekonomisk situation.

Tingsrätten konkluderar att bokföringsbrottet år 2015 måste bedömas som grovt med hänsyn till att det avsett mycket betydande belopp och att bokföringsskyldigheten i det närmaste helt



åsidosatts. Åsidosättandet avseende året 2016 avser emellertid inte betydande belopp i den mening som avses i bestämmelsen om bokföringsbrott (jfr NJA 2012 s. 247). AS ska således dömas för grovt bokföringsbrott avseende år 2015 och för bokföringsbrott av normalgraden avseende år 2016.

Vid en samlad bedömning av samtliga förhållanden anser tingsrätten att AS avseende samtliga räkenskapsår ska dömas för försvårande av skattekontroll som inte är att anse som grovt brott. Vid denna bedömning konsumeras ansvar för försvårande av skattekontroll av det grova bokföringsbrottet.

Tingsrätten bedömde bokföringsbrotten som uppsåtligt förövade.

När det gäller påföljden noterar tingsrätten att AS inte tidigare är straffad för något av betydelse och han lever under ordnade förhållanden. Brottslighetens samlade straffvärde motsvarar fängelse i sex månader. Utöver vad som beaktats i rubriceringsfrågan finns inga försvårande eller förmildrande förhållanden. Bokföringsbrott är av en sådan art att det finns en presumtion för fängelsestraff. Det har i rättstillämpningen ansetts att det måste finnas alldeles särskilda skäl att frånga presumtionen om straffvärdet motsvarar fängelse i sex månader eller längre (se NJA 2015 s. 417). Några sådana skäl finns inte och påföljden ska alltså bestämmas till fängelse.

Tingsrätten fann vidare, vid en samlad bedömning att det fick anses föreligga särskilda skäl att inte meddela AS näringsförbud.

Tingsrätten dömde AS för bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2016, för grovt bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2015 och för försvårande av skattekontroll beträffande året 2016.

Handläggningen i Hovrätten

AS överklagande

AS överklagade tingsrättens dom och yrkade att gärningen skulle bedömas som ett bokföringsbrott av normalgraden och i vart fall att straffet bestäms till villkorlig dom, eventuellt i förening med samhällstjänst.

I kompletterande skrift har AS preciserat sin talan till att avse gärningen avseende räkenskapsåret 2015.

Åklagarens inställning

Åklagaren bestred ändringsyrkandet och menade att tingsrättens bedömning i såväl ansvars- som påföljdsfrågan var riktig.



Hovrättens dom

Hovrätten inleder sina domskäl med att konstatera att AS i enlighet med tingsrättens, i denna del, inte överklagade dom ska dömas för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll avseende räkenskapsåret 2016. Hovrätten konstaterar vidare att det genom tingsrättens dom är avgjort att AS gjort sig skyldig till den gärning som angetts i åklagarens gärningsbeskrivning och att det hovrätten har att pröva är hur gärningen ska rubriceras och vad påföljden ska bli.

Hovrätten tog, i den del av målet som överklagats, del av samma utredning som i tingsrätten varvid förhör spelades upp.

Hovrätten gjorde ingen annan bedömning än den som tingsrätten gjort och ansåg att gärningen ska bedömas som grovt bokföringsbrott. Hovrätten gjorde inte heller någon annan bedömning än de som tingsrätten gjort i påföljdsfrågan och tingsrättens dom fastställdes utan ändringar.

AS överklagande till Högsta domstolen

AS yrkar att Högsta domstolen

- beviljar prövningstillstånd
- undanröjer hovrättens dom och rubricerar bokföringsbrottet som brott av normalgraden
- under alla förhållanden bestämmer påföljden till villkorlig dom, eventuellt i förening med samhällstjänst

AS utveckling av sin talan

AS anför bl.a. följande.

Skillnaden mellan bedömningen av bokföringsbrotten 2015 respektive 2016 består enbart i beloppets storlek.

Enligt lagtexten ska vid bedömningen hänsyn tas till om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling, om gärningen ingått i systematisk brottslighet eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art. Uppräkningen är inte uttömmande. En helhetsbedömning måste alltid göras.

Åtalet i NJA 1988 s. 481 avsåg bristande bokföring under en tid av ett och ett halvt år. Ungefär hälften av ett stort antal affärshändelser om ca 6 miljoner kr hade inte bokförts. Den oredovisade delen motsvarade drygt 96 basbelopp vilket motsvarar drygt 4,2 miljoner i 2015 års basbelopp. Högsta domstolen konstaterade att de oredovisade beloppen är betydande och handlandet otvivelaktigt graverande då den tilltalade uppsåtligen förstört eller underlåtit att lämna underlag till revisionsbyrån för bokföringen trots byråns erinringar. Handlandet har också inneburit att kostnader till sannolikt betydande belopp blivit oredovisade. Detta ger inte bilden av förslagenhet eller planering och av utredningen framgår inte att handlingssättet



varit inriktat på att ge honom fördelar i ekonomiskt hänseende. Mot denna bakgrund bedömde inte Högsta domstolen brottet som grovt.

I aktuellt mål handlar det om intäkter om ca 83 basbelopp, och med 2016 inräknat ca 94 basbelopp och utgifter har blivit oredovisade till betydande belopp. Bokföringsbrotten har inte innefattat någon systematik, förslagenhet eller planering. Inte heller har falska handlingar eller liknande använts. Det fåtal intäkter som inte gått via factoringbolag har satts in på AS bankkonto och det har varit lätt att kontrollera betalningsströmmarna. Det handlar om relativt få affärshändelser, ett 20-tal insättningar varav tre tillsammans utgör 2 768 040 kr och är hänförliga till samma projekt.

Hur och varför beloppen blivit betydande måste beaktas. I förarbetena anges som exempel att om åsidosättandet skett i en rörelse med stor omfattning och som omsätter höga belopp bör brotten bedömas som grova. AS rörelse är inte en verksamhet som är av stor omfattning som normalt omsätter mycket höga belopp. Beloppen blev betydande därför att verksamheten fick en stor order just detta år. Handlingssättet har inte varit inriktat på att ge AS ekonomiska fördelar utan var en följd av den grava skuldsättning som följde av olyckan 2014. Sammantaget anser AS att brottet inte är grovt och att påföljden bör bestämmas till villkorlig dom, eventuellt i förening med samhällstjänst.

Frågan om påföljdsval är näraliggande rubriceringsfrågan. Förarbetena ger enligt AS uppfattning inte tydligt besked om vad som avses med alldeles särskilda skäl mot fängelsepresumtion. I Hovrättens för Västra Sverige dom den 23 mars 20165 i mål B 2937-15 dömdes två bolagsmän till villkorlig dom med samhällstjänst. Åtalet gällde underlåtenheten att bokföra varuinköp om drygt 3 miljoner kr, dvs man hade krympt sin verksamhet i skatteundandragande syfte. I Hovrättens för Övre Norrlands dom av 2017-10-11 i mål B 20-17 utdömdes villkorlig dom med samhällstjänst för grovt bokföringsbrott. Hovrätten, som hänvisar till tingsrättens motivering, bedömer straffvärdet till åtta månaders fängelse. Det hade inte framkommit att den tilltalade haft för avsikt att berika sig och han hade drabbats hårt ekonomiskt. Den väsentliga orsaken till konkursen och bokföringsbrottet var att en kund inte betalade för stora leveranser. Den tilltalade hade inkomstbeskattats för en av transaktionerna som åtalet omfattade och lever på existensminimum med stora skulder.

AS är tidigare ostraffad. Han har inte haft avsikten att berika sig. Han hamnade på obestånd efter olyckan 2014 och det blev ett uppehåll i inkomsterna fram till september 2014. Han har under hela 2015 legat efter med sina betalningar och alltså inte kommit ikapp med sina skulder. Han har drabbats av skattebelastning på drygt 1,2 miljoner kr till följd av skatteverkets granskning. Han har även påförts skattetillägg om drygt 305 000 kr. Han är idag registrerad för skulder om 700 000 kr hos Kronofogdemyndigheten och har härutöver skulder i miljonklassen. Han lever på existensminimum.

Rättslig reglering

En särskild straffskala för grova bokföringsbrott infördes 1982. I lagtexten angavs inte vilka omständigheter som särskilt skulle beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Straffskalan omfattade fängelse mellan sex månader och fyra år. Frågan om brottet är grovt



skall enligt motiven (prop. 1981/82:85 s. 31) avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter. I motiven angavs omständigheter som kan vara av betydelse:

- att bokföringsskyldigheten åsidosatts helt eller till stora delar. Överhuvud är bristernas karaktär och betydelse i ekonomiskt eller annat hänseende av stor vikt
- att graden av förslagenhet och planering inverkar
- att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år
- att brotten skett i en rörelse vars verksamhet är av stor omfattning och omsätter höga belopp
- i praktiken fråga om en uppsåtlig gärning

Straffskalan blev inte lika sträng som för vissa andra grova brott såsom grovt bedrägeri. Om ett sådant brott förövas med vilseledande bokföring som medel kommer straffansvar ifråga bara för det grova bedrägeriet. Om ett grovt bokföringsbrott har utgjort ett medel för att begå ett grovt svindleri torde straffansvar komma att ådömas för båda gärningarna, då de har samma straffskala. Såvitt avser frågan om försvårande av skattekontroll föreslogs i propositionen att denna bestämmelse skulle bli subsidiär till bokföringsbrottet. Att skattekontrollen försvårats beaktas vid straffmätningen.

I förhållande till osant intygande jml 15 kap 11 § BrB har bokföringsbrottet den strängaste straffskalan och är att anse som en specialbestämmelse. Finns förutsättningar för ansvar för bokföringsbrott kommer ansvar för osant intygande inte i fråga. Fall kan dock finnas där förutsättningarna för ansvar för bokföringsbrott brister men att fara i bevishänseende uppstår på annat sätt. I ett sådant fall kan ansvar för osant intygande bli aktuellt, exempelvis vid en antedatering av en affärshändelse för att förhindra återvinning i konkurs. Lagrådet fann emellertid det som osäkert om osant intygande även kunde omfatta uppgifter i bokföring.

Vid denna revision upphävdes den tidigare regleringen som innebar att åtal för bokföringsbrott får väckas bara om gäldenären kommit i konkurs eller liknande inom fem år från brottet. Vidare utmönstrades gäldenärsbegreppet ur bestämmelsen om bokföringsbrott. I början av 90-talet påtalade de brottsutredande myndigheterna att svårigheter fanns att utreda och lagföra borgenärsbrott. Arbetet ledde så småningom till att det uppdrogs åt en utredare att biträda med en översyn av bokföringsbrottet. Utredaren överlämnade promemorian Bokföringsbrott och brott mot borgenärer i slutet av 2002, Ds 2002:57.

I prop. 2004/05:69 som föregick lagändringar som trädde kraft den 1 juli 2005 och som innebar en skärpt syn gällande grova brott uttalades, när det gäller bedömningen av om ett bokföringsbrott är grovt, så ska hänsyn tas till samtliga omständigheter vid brottet. Denna utgångspunkt har kommit till uttryck i rättspraxis och syftet är inte att den ska förändras. Emellertid finns vissa omständigheter som typiskt sett är sådana att de ska beaktas vid bedömningen av brottets svårhetsgrad:

- bristernas beskaffenhet såsom då bokföring saknas helt. Bedömning får göras från fall till fall om brottet ska anses grovt av det skälet och då bör hänsyn tas till bl.a. hur lång period som bokföringsskyldigheten åsidosatts, omsättningen, antalet affärstransaktioner och liknande.
- om felen har avsett mycket betydande belopp finns anledning att se särskilt allvarligt på sådana fall och denna omständighet bör införas som särskild kvalifikationsgrund. Bristen ska, i likhet med bedömningen av huvudsaksrekvisitet, ses i relation till



rörelsen. Mycket betydande belopp kan därför inte anges i absoluta tal. Att förhållandena i detta avseende skiljer sig från tillämpningen av begreppet mycket betydande belopp när det gäller grovt skattebrott är naturligt med hänsyn till att bokföringsbrottet utgår från ett huvudsaksrekvisit. I praktiken torde dock en bortre gräns finnas bortom vilken ett belopp måste anses vara mycket betydande.

- gärningsmannen har använt falska handlingar. Detta förfarande framstår som särskilt straffvärt och användandet av sådana handlingar bör anges som ett exempel på ett fall då ett bokföringsbrott kan vara att anse som grovt. Däremot fann regeringen inte anledning att uttryckligen nämna användandet av osanna handlingar som kvalifikationsgrund. I lagrådsremissen till förslag till ändringar i bestämmelsen om grovt skattebrott (prop. 1995/96:170) föreslogs att även användandet av osanna handlingar skulle anses som en omständighet som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om ett skattebrott ska betraktas som grovt. Lagrådet var kritiskt och ansåg att den föreslagna lagtexten kunde läsas så att varje användning av en osann handling kunde kvalificera ett skattebrott som grovt, något som uppenbarligen inte är meningen. Lagrådet förordade att ”osanna handlingar” skulle utgå ur uppräknningen och att fall då någon begagnar sig av osanna handlingar, exempelvis fakturor, på ett sätt som gör att gärningen vid en helhetsbedömning bör bedömas som grov kan hänföras under bestämmelsen om grovt brott även om inte ”osanna handlingar” nämns i lagtexten. Regeringen delade då lagrådets bedömning och fann inte skäl att göra någon annan bedömning i detta sammanhang.
- Högsta domstolen har i flera fall fäst vikt vid om ett bokföringsbrott har ingått som ett led i en brottslighet som varit systematisk eller haft stor omfattning. Det är t.ex. fråga om åsidosättanden som skett systematiskt under en lång följd av år även om det inte skett i organiserad form. Eftersom det är fråga om viss typ av för bokföringsbrottslighet typiska försvårande omständigheter, bör dessa omständigheter komma till uttryck i bestämmelsen om grovt brott.

Praxis från Högsta domstolen

NJA 1988 s. 481

Den tilltalade var styrelseledamot och företagsledare i ett aktiebolag som sysslade med försäljning av bildelar, bilskrot och bilar. Under en tid av fem år, då omsättningen uppgick till ca 3 miljoner årligen, underlät han varje år att bokföra mellan 36 och 64 procent av omsättningen. Högsta domstolen uttalade att storleken av de belopp som kommit att bli oredovisade i bokföringen är betydande, vilket ger anledning att se allvarligt på handlingssättet. Sannolikt hade även utgifter till betydande belopp blivit oredovisade varför brotten inte utmärktes av förslagenhet eller närmare planering. Handlingssättet har inte varit inriktat på att ge fördelar i ekonomiskt hänseende. Brottet bedömdes därför inte som grovt.

NJA 2012 s. 247

I rubriceringsfrågan anförde Högsta domstolen att bristerna har avsett en verksamhet med en årlig omsättning om ca 5,6 miljoner. I bolaget hade ett femtontal personer varit anställda. Detta ger anledning att se allvarligt på bokföringsbrotten. Den tilltalade hade under drygt två år åsidosatt bokföringsskyldigheten. Även om underlåtenheten pågått under en inte obetydlig tid är det inte fråga om brottslighet som utövats systematiskt. Åsidosättandet av bokföringen



hade under 2005 avsett ca 580 000 kr och under åren 2006 och del av 2007 sammanlagt 780 000 kr. Det är inte fråga om så stora belopp att de oberoende av verksamhetens omsättning i princip alltid måste anses vara mycket betydande (jfr prop. 2004/05:69 s. 24). Inte heller när de sätts i relation till omsättningen är beloppen mycket betydande. Högsta domstolen anför vidare att brotten inte har präglats av någon förslagenhet eller planering. Det framstår som om den tilltalade tappat kontrollen till följd av en svår personlig situation. Intäkterna i verksamheten hade avsett offentlig ersättning för behandlingsplatser och alla in- och utbetalningar har skett via ett konto. Det har således varit relativt enkelt att kontrollera betalningsströmmarna. Inget tyder på att brotten gett den tilltalade några ekonomiska fördelar. Högsta domstolen bedömde, med hänsyn till ovanstående, inte bokföringsbrotten som grova.

NJA 2015 s. 811

En person åtalades för brott mot Jordabalken och för grovt bokföringsbrott för att inte ha bokfört inbetalningar i en enskild näringsverksamhet som härrörde från olaglig förmedling av bostadslägenheter. Verksamheten hade bedrivits som en integrerad del i en annars laglig verksamhet och bokförd och redovisad omsättning hade för åren 2008 – 2011 uppgått till ca 348 000 kr – ca 396 000 kr. De belopp som inte bokförts uppgick till 150 000 kr år 2008, 365 000 kr år 2009, 1 205 000 kr år 2010 och 100 000 kr år 2011. Högsta domstolen fann att bokföringsskyldighet för dessa inbetalningar förelåg och att underlåtenheten att bokföra dessa skett uppsåtligen. Högsta domsten anförde vidare att mot bakgrund av beloppens storlek och det förhållandet att verksamheten pågått under flera års tid bör gärningarna rubriceras som grova bokföringsbrott. Domstolen förklarade att fråga var om grovt bokföringsbrott åren 2009 – 2011.

Avgöranden från Hovrätterna

Hovrättens för västra Sverige dom 2014-03-31 i mål B 2436-13

J hade bedrivit enskild näringsverksamhet med huvudsaklig försäljning av kött. Han hade under tiden den 1 oktober 2008 till den 31 december 2009 underlåtit att redovisa inkomster om minst 4 200 000 kr, att löpande bokföra rörelsens affärshändelser och att bokföra 11 kontantuttag om minst 6,8 miljoner kr. Enligt åtalet är brottet att anse som grovt eftersom det utförts systematiskt under lång tid, skett med skatteundrandragande syfte samt att det rört sig om mycket betydande belopp.

Hovrätten ansluter sig till tingsrättens bedömning och finner utrett att J under perioden den 1 januari 2009 till och med den 31 december 2009 underlåtit att redovisa inkomster om minst 4 200 000 kr och att han därigenom åsidosatt sin bokföringsskyldighet och att denna gärning begåtts uppsåtligen. När det gäller frågan om bokföring av kontanta affärshändelser ansåg hovrätten att åtalet skulle ogillas i denna del.

Hovrätten konkluderar att J ska dömas för bokföringsbrott och att det med hänsyn till att det rört mycket betydande belopp ska anses som grovt.



Hovrättens över Skåne och Blekinge dom 2014-06-24 i mål B 3403-13

H åtalades för grovt bokföringsbrott bestående i att han inom två kommuner bedrivit bokföringspliktig verksamhet och att han under åren 2009 – 2011 åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att för räkenskapsåret 2009 underlåta att bokföra insättningar till drygt 149 000 kr med en bokförd omsättning av drygt 128 000 kr. Vidare påstods att alla poster i bokföringen är daterade 2009-12-31. Såvitt avser följande räkenskapsår, 2010, har den bokförda omsättningen uppgått till drygt 175 000 kr och insättningar om drygt 527 000 kr har inte bokförts. För det tredje räkenskapsåret, 2011, har insättningar till ett belopp överstigande 1 000 000 kr inte bokförts. Bokförd omsättning uppgick till drygt 220 000 kr.

Åklagaren påstod att brotten är att bedöma som grova då åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, skett systematiskt i flera års tid och skett i skatteundandragande syfte.

Hovrätten anför att H åsidosatt bokföringsskyldigheten under tre års tid. Han har regelmässigt låtit bokföra en mindre del av verksamhetens omsättning. Detta talar för att brotten bör anse som grova liksom att storleken på de inte bokförda intäkterna i relation till den bokförda omsättningen har varit mycket betydande. Någon tvekan råder inte om att brotten gett honom ekonomiska fördelar. Även om brotten inte präglats av förslagenhet och det vid kontroll av verksamhetens bankkonto varit relativt enkelt att få en uppfattning om den verkliga omsättningen kan, vid en sammantagen bedömning, inte någon annan slutsats dras än att bokföringsbrotten ska anses som grova. Då hovrätten ansluter sig till tingsrättens bedömning att H begått brotten uppsåtligen, ska tingsrättens dom stå fast i denna del.

Hovrätten delade tingsrättens bedömning i påföljdsfrågan. H dömdes till fängelse i sex månader.

Hovrättens för Västra Sverige dom 2014-06-04 i mål B 4852-13

Åtal väcktes mot E för att han uppsåtligen eller av oaktsamhet i en enskild firma ha underlåtit att, under tiden 2009 – 2011, bokföra samtliga affärshändelser i grundbok och huvudbok. E hade inte heller bevarat verifikationer för affärshändelserna. Brotten angavs vara grova med hänsyn till att bokföringen systematiskt åsidosatts, att det rört ett mycket betydande belopp och att det utförts i skatteundandragande syfte. Omsättningen hade uppgått till 2,1 miljoner kr under 2009, 1,7 miljoner kr under 2010 och 1,4 miljoner kr under 2011.

Tingsrätten hade konstaterat att såväl grund- som huvudbok saknats och att endast ett fåtal verifikationer sparats och att i princip hela verksamheten under angivna år pågått utan bokföring även om den tilltalade själv genom handskrivna kassabok förefaller ha haft god kontroll över utfallet. När det gäller verksamheten, inköp och försäljning av honung, hade E köpt in åtminstone hälften av honungen ”svart”. Den tilltalade hade mångårig erfarenhet av företagande och hade dessförinnan varit anställd som ekonomiansvarig i företag med ca 200 anställda. Tingsrättens slutsats var att den tilltalade begått gärningarna uppsåtligen. Hovrätten anför att den delar tingsrättens uppfattning att den tilltalade begått bokföringsbrottet med uppsåt. Med hänsyn till detta och till de omständigheter som tingsrätten i övrigt åberopat ska gärningen bedömas som grovt bokföringsbrott.



Hovrättens över Skåne och Blekinge dom 2014-06-05 i mål B 57-14

Åtal väcktes mot EA och VA för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott. Enlig gärningspåståendet hade de båda varit ansvariga för ett aktiebolags bokföring. De hade därvid åsidosatt bokföringsskyldigheten för bolaget genom att under räkenskapsåret 2011 underlåta att löpande i grund- och huvudbok bokföra uppkomna affärshändelser och att bevara bokförda verifikationer på betryggande sätt. När bokföring i efterhand har skett har utelämnats lönekostnader och arbetsgivaravgifter om drygt 2,3 miljoner kr respektive drygt 730 000 kr. Vidare har de båda för tiden januari 2012 – augusti 2012 helt underlåtit att löpande i grund- och huvudbok bokföra uppkomna affärshändelser eller underlåtit att bevara räkenskapsinformation på ett betryggande sätt. Åklagaren angav att brotten är att bedöma som grova då åsidosättandet avsett mycket betydande belopp.

Tingsrätten konkluderar att EA och VA ska dömas för bokföringsbrott som på de av åklagaren angivna skälen ska bedömas som grovt.

Hovrätten anser att det genom den av åklagaren presenterade bevisningen visat att det för 2011 utelämnats lönekostnader om i vart fall 2 000 000 kr och arbetsgivaravgifter om i vart fall ca 620 000 kr och för år 2012 utelämnats lönekostnader om i vart fall 1 500 000 kr och arbetsgivaravgifter om ca 470 000 kr. Inte heller bokföringsbrotten kan anses ha utövats systematiskt. Däremot har de avsett mycket betydande belopp och skett i skatteundrandragande syfte. Brottsligheten är därför att bedöma som grov.

Göta Hovrätts dom 2013-11 -21 i mål B 1102-13

G åtalades för bl.a. grovt bokföringsbrott då han under tiden 2011-06-10 – 2011-12-20 bedrivit bokföringspliktig verksamhet genom handel med skrot och metaller och då han inte bokfört några affärshändelser. Omsättningen under angiven tid hade uppgått till drygt 3,8 miljoner kr inklusive moms om drygt 696 000 kr. Åklagaren angav brottet som grovt då bokföringsskyldigheten åsidosatts i skatteundrandragande syfte och verksamheten omsatt mycket betydande belopp.

Tingsrätten anför att när det gäller frågan om bokföringsbrottet ska vara att bedöma som grovt eller av normalgraden ska samtliga omständigheter vägas in. Redan omsättningens storlek, i form av oredovisade intäkter, tangerar området där omsättningen i sig kvalificerar en gärning som grovt bokföringsbrott. Detta tillsammans med det klart skatteundrandragande syftet talar för att gärningen är att bedöma som grovt bokföringsbrott. Den omständighet som talar emot en sådan bedömning är den i sammanhanget korta tidsperioden som förfarandet omfattar och att det inte kan anses som det särskilt förslaget i sig och förekommit i enskild näringsverksamhet utan anställda. Det är uppenbart att, på grund av förfarandets karaktär, det inte haft förutsättningar att kunna fortgå under avsevärd tid. Vid en sammantagen bedömning väger ändå omständigheterna som talar för grovt brott tyngre än de som inte talar för det. Bokföringsbrottet ska bedömas som grovt brott. Omständigheterna som medfört att brottet ska bedömas som grovt ska inte ytterligare beaktas i skärpande riktning på straffvärdet (se Göta Hovrätts dom 2013-09-13 i mål B 634-13). Straffvärdet uppgår därmed till sex månader. Med hänsyn till brottets art – grovt bokföringsbrott som begåtts uppsåtligen – är annan påföljd än fängelse utesluten.



I fråga om ansvar, rubricering och påföljd finner hovrätten, i likhet med tingsrätten, att den ska rubriceras som grovt bokföringsbrott. Hovrätten delar tingsrättens bedömning att straffvärdet uppgår till fängelse i sex månader. Av rättsfallet NJA 2000 s. 195 framgår att det krävs alldeles särskilda skäl för att frånga presumtionen för fängelse och istället döma till villkorlig dom med föreskrift om samhällstjänst. Några sådana skäl finns inte i detta fall. Påföljden ska alltså bestämmas till fängelse och straffet bestämmas i enlighet med straffvärdet.

Min bedömning

Den fråga som detta mål i första hand handlar om är när ett belopp i bestämmelsens bemärkelse är att anse som mycket betydande och därför konstituerar grovt brott. Emellertid måste, som framgått ovan, även beaktas att bokföring helt har saknats.

Åklagaren har i sitt gärningspåstående gjort gällande att AS under den omnämnda tiden helt underlåtit att i verksamheten bokföra bl.a. intäkter om sammanlagt ca 4,2 miljoner varav 3,7 miljoner avser räkenskapsåret 2015 och resterande belopp år 2016. Åklagaren har vidare gjort gällande att brotten är grova eftersom de avser mycket betydande belopp.

AS hade blivit uppsagd från sin anställning i april 2014. Bussolyckan inträffade i början av juni 2014 men av domarna i målet framgår inte när AS återfick arbetsförmåga efter olyckan. Han tvingades att ställa om inriktningen på verksamheten på så sätt att han övergick från att vara montör till att arbeta som konsult och projektledare för underentreprenörer. Han fick ett större uppdrag under 2015 i Linköping och AS hade tänkt upprätta en bokföring när det fanns ekonomi till det.

AS har, avseende räkenskapsåret 2015, lyckats driva verksamheten i sin enskilda näringsverksamhet på sådant sätt att den genererat inte obetydliga intäkter. Då bokföringen helt saknas kan således ur denna inte utläsas till vad pengarna använts. Verksamhetens ekonomi torde ha varit sådan att den kunnat bära kostnaden för en bokföringskonsult. AS har, i sitt överklagande till Högsta domstolen, anfört att han dels inte haft för avsikt att berika sig, dels haft en besvärlig ekonomisk situation. Utredningen i målet har inte inriktats på att klarlägga till vad de i verksamheten genererade intäkterna använts. Att AS må ha haft en skuldsättning som inte varit relaterad till näringsverksamheten bör, enligt min mening, inte anses som förmildrande.

Som ovan angivits skall bedömningen av om ett bokföringsbrott är grovt göras utifrån en helhetsbedömning. En allvarlig brist är att bokföring helt saknas. Hänsyn bör härvid tas till bl.a. hur lång period som bokföringsskyldigheten har eftersatts, omsättningen, antalet affärstransaktioner och liknande. Särskilt allvarligt bör man se på fall där felen avsett mycket betydande belopp och bristen skall ses i relation till rörelsen. Därför kan rekvisitet mycket betydande belopp svårigen anges i absoluta tal. Bedömningen skall, i likhet med bedömningen av huvudsaksrekvisitet, ses i relation till rörelsen.

Högsta domstolen har nyligen meddelat dom i ett mål som avser frågan om skattebrott ska anses grovt eller inte. Frågan var om upprepad brottslighet kunde anses som systematisk i den bemärkelsen att det kvalificerar brottet som grovt. Högsta domstolen ansåg att upprepad



brottslighet inte i sig måste leda till att brottet anses som grovt. Det krävs något härutöver för att gärningarna sammantaget ska bedömas som grovt brott. Vad Högsta domstolen sålunda kommit fram till torde vara tillämpligt även såvitt avser bokföringsbrott när det gäller frågan om systematik. Såvitt avser skattebrott utgör varje deklaration ett särskilt brott. När det gäller bokföringsbrott anses brottet gälla för räkenskapsår och skattebrottet saknar regleringen kring det s.k. huvudsaksrekvisitet.

Den praxis som finns i denna fråga från Högsta domstolen är sparsam och inte klagörande. Även om viss vägledning föreligger, kan inte saken anses klarlagd på sådant sätt att ett vägledande avgörande i frågan om beloppets betydelse finns att ta del av. Emellertid kan, mot bakgrund av den praxis som Högsta domstolen och hovrätterna gemensamt skapat, den slutsatsen dras att när det är fråga om oredovisade intäkter som uppgår till miljonbelopp torde utgångspunkten för bedömningen vara att det är fråga om ett grovt brott. Vad så gäller det tidigare omnämnda avgörandet NJA 1988 s. 481 bör anmärkas att denna dom meddelats i tiden före lagändringen 2005.

I detta mål uppgår de oredovisade intäkterna till närmare fyra miljoner kr för ett och samma räkenskapsår och bokföring saknas helt. Under sådana omständigheter bör det, trots att skatteundandragande syfte eller annan försvårande omständighet inte kan anses ha förelegat, bedömas som grovt brott. Ett belopp i denna storleksordning måste därmed helt klart anses vara ett mycket betydande belopp i denna bemärkelse.

Jag anser, mot bakgrund av ovanstående, att gärningen skall bedömas som ett grovt bokföringsbrott.

Vad så avser påföljden har hovrätten, även i påföljdsfrågan delat tingsrättens bedömning. Enligt vad som anförts i prop. 2004/05:69 s. 23 var syftet med införandet 1982 av straffskalan för grovt bokföringsbrott att mer effektivt än vad som då var fallet hindra att bokföringsskyldigheten åsidosattes. Utvecklingen har således, genom lagändringarna 1982 och 2005, gått mot en strängare syn på denna typ av brottslighet. I a.prop. s.30 anges att uppsåtliga bokföringsbrott av normalgraden, liksom grova brott, anses vara av sådan art att påföljden normalt bör bestämmas till fängelse, även om straffvärdet inte skulle vara särskilt högt och den tilltalade inte heller begått brott i sådan utsträckning att det av den anledningen är uteslutet att döma till annan påföljd.

I dessa motiv anges vidare att när brottet har ett straffvärde om fängelse i tio månader måste det enligt praxis krävas alldeles särskilda skäl för att frångå presumtionen för fängelse och att välja annan påföljd (NJA 1999 s. 769). Detsamma har ansetts gälla vid bokföringsbrott med ett straffvärde om sex månader (NJA 2000 s. 195, en ledamot skiljaktig i fråga om rubricering och påföljd).

Jag anser inte att omständigheterna i nu aktuellt mål är sådana att presumtionen för frihetsberövande kullkastas. Några sådana alldeles särskilda skäl att välja en icke frihetsberövande påföljd kan inte anses föreligga. Tingsrätten anser i sina skäl att det, utöver vad som har beaktats i rubriceringsfrågan, inte finns några försvårande eller förmildrande förhållanden. Hovrätten redovisade ingen annan uppfattning. AS har dömts till fängelse i sex månader, således straffminimum för brottet.



Sammanfattningsvis anser jag således att hovrättens dom bör fastställas såväl i frågan om rubricering av brottet som i fråga om utmätt påföljd.

Frågan om prövningstillstånd

Som framgår av redovisningen ovan visar praxis att den prövning som ska ske, om ett bokföringsbrott ska bedömas som grovt, normalt inte sker på annat sätt än att den sammantagna situationen bedöms. Hittillsvarande domstolspraxis gällande hur stort ett belopp ska vara för att bedömas som mycket betydande har förvisso inte medfört någon fast beloppsgräns, men det är således sällan som denna omständighet är den allena avgörande omständigheten. Emellertid visar redogörelsen att belopp i den storleksordning som är aktuell i detta mål, när bokföring saknas helt, måste anses kvalificera för att bokföringsbrottet ska bedömas som grovt. Något klarläggande uttalande från Högsta domstolen finns inte i frågan om hur stort ett belopp ska vara för att anses som mycket betydande, men sammantaget med den praxis som föreligger från hovrätterna, bedöms ett ställningstagande från Högsta domstolen i den saken inte vara behövligt.

Mot denna bakgrund anser jag inte att prövningstillstånd ska beviljas AS.

Detta yttrande har beslutats av vice överåklagare Olof Kronlund. Kammaråklagaren Ove Lundgren har varit föredragande

Olof Kronlund

Ove Lundgren