



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 Stockholm

EBP ./ riksåklagaren angående grovt bokföringsbrott

(Svea hovrätts dom den 30 november 2022 i mål B 15709-21)

Högsta domstolen har förelagt riksåklagaren att sända eller lämna in svarsskrivelse över EBP:s överklagande. Jag har inför svaret hämtat in yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Yttrandet bifogas.

Min inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom.

Jag tillstyrker prövningstillstånd i frågan om ett åsidosättande av den löpande bokföringsskyldigheten avseende ett visst räkenskapsår bör anses utgöra samma gärning enligt 30 kap. 9 § rättegångsbalken som ett åsidosättande av skyldigheten att upprätta årsredovisning avseende samma räkenskapsår.

Det finns enligt min uppfattning inte något skäl att meddela prövningstillstånd i någon annan fråga med anledning av överklagandet.

Prövningstillstånd kunde förslagsvis meddelas med avgränsning till frågan om åtalet avseende bokföringsbrott enligt åtalpunkten 3 ska avvisas på grund av att åtalet avser samma gärning som den tilltalade redan har dömts för.

Bakgrund

EBP dömdes i tingsrätten för grovt bokföringsbrott, vid fem tillfällen, till fängelse i tre år. Hon meddelades näringsförbud för en tid av fem år. Näringsförbudet gällde omedelbart utan hinder av att tingsrättens dom inte vunnit laga kraft.

Hovrätten ändrade tingsrättens dom endast i en fråga om återbetalningsskyldighet.

En av de gärningar som EBP dömdes för, åtalpunkten 3, avsåg åsidosättande av bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att hon underlåtit att löpande bokföra uppkomna affärshändelser alternativt bevara räkenskapsinformation på ett betryggande sätt. Åsidosättandet avsåg tiden mellan den 1 januari 2014 och den 31 december 2014 i Stockholms stad eller på annan plats i landet. Till följd av åsidosättandet hade rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

EBP yrkade att hovrätten skulle avvisa åtalet avseende gärningen i åtalpunkten 3, eftersom hon den 2 mars 2016 hade godkänt ett strafföreläggande avseende bokföringsbrott för räkenskapsåret 2014 och därmed redan hade dömts för den gärning som hon åtalats för enligt åtalpunkten 3. Strafförelägandet som hon godkänt avsåg bokföringsbrott som bestod i åsidosättande av bolagets bokföringsskyldighet genom att inte före den 1 juli 2015 avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning för räkenskapsåret 2014.

Hovrätten avlog yrkandet om avvisning med följande motivering.

För att det ska röra sig om samma gärning krävs inte att omständigheterna är identiska utan det räcker att de i allt väsentligt är desamma och prövningen om det rör sig om samma gärning ska utgå ifrån de konkreta faktiska omständigheterna för att se om de är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum (jfr rättsfallet NJA 2013 s. 502, p. 20).

Den löpande bokföringen och årsredovisningen tillgodoser i viktiga avseenden skilda syften och olika intressekretsar. Den löpande bokföringen är framför allt ägnad att trygga möjligheten att få en bild av rörelsens förlopp. Årsredovisningen ska däremot främst ge en bild av rörelsens resultat och ställning. När det gäller årsredovisningen är den intressekrets som ska skyddas genom regeln om bokföringsbrott avsevärt vidare och omfattar bland annat delägare och borgenärer (se t.ex. NJA 2022 s. 562, p. 11).

Det har i princip varit möjligt att uppfylla bokföringsskyldigheten beträffande årsredovisning trots brister i den löpande bokföringen för det aktuella räkenskapsåret.

Det följer av att straffansvar för åsidosättanden som avser den löpande bokföringen och årsredovisningen inträder vid olika tidpunkter. I det förra fallet uppkommer straffansvar i nära anslutning till räkenskapsårets utgång medan straffansvar i det andra fallet inträder först efter sex månader från räkenskapsårets utgång. Lagföring av bokföringsbrottet beträffande årsredovisningen och den löpande bokföringen har därtill ställt skilda krav på det föregående utredningsarbetet.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att åsidosättandena avser samma räkenskapsår och att de får anses vara förbundna med varandra. Det är emellertid olika konkreta fakta, vilka inte är oupplösligt förbundna med varandra, som ligger till grund för bokföringsbrottet som avser årsredovisningen och åsidosättande av bokföringsskyldigheten beträffande den löpande bokföringen. Enligt hovrättens bedömning föreligger det inte något sådant tidsmässigt eller annat samband mellan omständigheterna till grund för strafförelägandet och det aktuella åtalet att det är fråga om samma gärning. Hovrättens slutsats är därför att åtalet har kunnat tas upp till prövning. Hovrätten avslår därmed yrkandet om avvisning.

En ledamot i hovrätten var skiljaktig i frågan om avvisning och anförde följande.

De åsidosättanden av bokföringsskyldigheten som leder till ansvar för bokföringsbrott kan vara av olika slag. De kan också utgöra flera brott, bl.a. med hänsyn till olika skyddsintressen och tidsmässiga aspekter (se rättsfallet NJA 2022 s. 562). I nämnda rättsfall betonade dock Högsta domstolen att prövningen om olika åsidosättanden utgjorde en eller flera brottenheter gjordes utifrån ett straffrättsligt perspektiv och vid frågan om ett tidigare avgörande hindrar ett nytt åtal gör sig andra hänsyn gällande (se p. 7 i domen).

Bestämmelsen i 30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken om rättskraft syftar bl.a. till att skapa ett skydd för den enskilde mot att bli lagförd två gånger för samma gärning. Rättskraftsregeln är ett uttryck för principen *ne bis in idem* ("icke två gånger i samma sak") som återfinns i flera

internationella instrument, bl.a. artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Bedömningen i nu aktuellt mål om huruvida det rör sig om samma gärning ska således ske med iakttagande av denna grundläggande rättsprincip.

För att det ska röra sig om samma gärning krävs inte att omständigheterna är identiska utan det räcker att de i allt väsentligt är desamma och prövningen om det rör sig om samma gärning ska utgå ifrån de konkreta faktiska omständigheterna för att se om de är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum (jfr rättsfallet NJA 2013 s. 502, p. 20).

De båda gärningarna avser samma räkenskapsår. Att det rör sig om olika subjektiva rekvisit medför inte att det rör sig om olika gärningar (jfr rättsfallet NJA 2013 s. 502, p. 22). Inte heller att de olika åsidosättandena av bokföringsskyldigheten delvis skyddar olika intressen bör leda till slutsatsen att det inte är i fråga om samma gärning (jfr EU-domstolens praxis angående artikel 50 i EU:s rättighetsstadga, t.ex. domen Bpost SA, C-117/20, EU:C:2022:202. p. 34).

Även om åsidosättandena av bokföringsskyldigheten enligt det godkända strafföreläggandet och det nu aktuella åtalet inte är desamma och har skett vid olika tidpunkter får de ändå anses vara nära förbundna med varandra. Åsidosättandena ingår i ett sammanhängande händelseförlopp som rör räkenskapsåret 2014 och underlåtenheten att ge in årsredovisningen får anses vara en följd av bristerna i den löpande bokföringen. En årsredovisning har inte kunnat ges in eftersom den löpande bokföringen hade de brister som påstås i det nu aktuella åtalet.

Ett annat förhållningssätt skulle utifrån syftet med rättskraftsreglerna kunna leda till orimliga resultat. För om olika typer av åsidosättanden av bokföringsskyldigheten enligt 11 kap. 5 § brottsbalken, avseende ett visst räkenskapsår, utgjorde en annan gärning skulle det – teoretiskt sett – möjliggöra flera åtal för bokföringsbrott avseende samma person till dess gärningarna har preskriberats. Vidare skulle ett sådant synsätt förhindra en åklagare att justera ett åtal till att avse andra typer av åsidosättanden avseende samma räkenskapsår (se Fitger, Rättegångsbalken, Juno version 92, kommentaren till 45 kap. 5 § tredje stycket).

Den gärning som [EBP] nu står åtalad för (åtalspunkten 3) ska således anses vara densamma som den i det godkända strafföreläggandet (punkten 3). Åtalet under åtalspunkten 3 ska därför avvisas med stöd av 30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken.

Överklagandet

EBP har i överklagandet i första hand yrkat att Högsta domstolen ska avvisa åtalet såvitt avser åtalspunkten 3 och återförvisa målet till hovrätten för fortsatt handläggning. Grunden för det yrkandet är att EBP:s ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldigheten för räkenskapsåret 2014 har rättskraftigt avgjorts genom ett lagakraftvunnet strafföreläggande och att det därmed finns hinder mot att åtala henne för bokföringsbrott avseende aktuellt räkenskapsår (åtalspunkten 3). Åtalet för bokföringsbrottet ska därför enligt överklagandet avvisas och hovrättens dom undanröjas i den delen.

I andra hand har EBP yrkat att Högsta domstolen ska frikänna henne från ansvar för grovt bokföringsbrott (åtalspunkterna 1–5) samt avslå yrkandet om näringsförbud. Under alla förhållanden har hon yrkat straffindring och att näringsförbudets längd sätts ned.

Som skäl för prövningstillstånd har det gjorts gällande att det krävs vägledning i frågan om en tidigare dom avseende bokföringsbrott som gäller åsidosättande av bokföringsskyldighet genom underlåtenhet att i rätt tid avsluta den löpande

bokföringen med årsredovisning utgör ett hinder mot ett nytt åtal för bokföringsbrott avseende samma räkenskapsår som gäller åsidosättande av bokföringsskyldigheten genom brister i den löpande bokföringen.

Grunderna för min inställning

Rättslig reglering

Bokföringsbrott

Företag ska enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ i lagen, se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter, bevara all räkenskapsinformation och avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. i lagen. Räkenskapsinformationen ska enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Av 6 kap. 1 § första stycket 1 bokföringslagen och 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) följer, att ett aktiebolag ska avsluta bokföringen med en årsredovisning som inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår ska läggas fram vid en ordinarie bolagsstämma.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt döms, enligt 11 kap. 5 § första stycket brottsbalken, för bokföringsbrott om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av detta inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Bokföringsskyldigheten kan alltså åsidosättas på många sätt. Det kan avse brister beträffande den löpande bokföringen, avslutandet av bokföringen eller bevarandet av räkenskapsinformation.

Syftet bakom straffbestämmelsen om bokföringsbrott är i första hand att skydda företags borgenärer. Skyldigheten att sköta den löpande bokföringen avser framför allt att säkerställa möjligheten att få en bild av rörelsens förlopp, dvs. att löpande få reda på resultatutvecklingen i företaget, så att det går att med utgångspunkt i bokföringen ta nödvändiga beslut om verksamheten. Syftet med bevarandeskyldigheten är att säkerställa framtida åtkomst av informationen när tidigare affärshändelser i verksamheten behöver kontrolleras eller på annat vis följas upp. Årsredovisningen, som är tillgänglig för en vidare krets än den löpande bokföringen, ska främst ge en bild av rörelsens resultat och ställning. (Se Agneta Bäcklund m.fl., Brottsbalken [25 november 2022, version 21, JUNO], kommentaren till 11 kap. kapitelrubriken samt Peter Nilsson och Eva Törning, Bokföringslagen [10 augusti 2018, Version 2 A, JUNO], kommentaren till 4 kap. 1 §, 6 kap. 2 § och 7 kap. 2 §.)

Rättskraft

Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (*ne bis in idem*) är en princip som kommer till uttryck i såväl rättegångsbalkens regler om rättskraft (30 kap. 9 § rättegångsbalken) och *litis pendens* (45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken) som i artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, som gäller som svensk lag, och på motsvarande sätt i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga, som är rättsligt bindande för Sverige.

Enligt den grundläggande regeln om rättskraft i brottmål i 30 kap. 9 § rättegångsbalken får fråga om ansvar avseende gärning som prövats genom en dom inte tas upp på nytt mot den tilltalade efter att tiden för överklagande av domen har gått ut. Rättskraften är enligt paragrafen begränsad till domar. Med domar likställs godkända strafförelägganden och godkända förelägganden av ordningsbot. Rättskraft leder till att avvisning ska ske *ex officio*.

Rättskraften omfattar inte enbart gärningen så som den har angetts i åklagarens gärningsbeskrivning, utan även sådana omständigheter som åklagaren haft möjlighet att åberopa genom justering av åtalet. Frågan om gärningsidentitet bör därför bedömas mot bakgrund av reglerna om åtalsjustering i 45 kap. 5 § tredje stycket rättegångsbalken men även av reglerna om resning till men för den tilltalade (se NJA 2007 s. 557).

Syftet med dubbelbestraffningsförbudet är att förhindra en ny rättegång om en brottslig gärning som redan har prövats och avslutats genom ett lagakraftvunnet avgörande. Rättskraften utgör ett grundläggande skydd för den enskildes rättstrygghet och rättssäkerhet. En enskild ska inte vid upprepade tillfällen kunna ställas till svars för samma gärning. Förbudet hänger samman med regleringen om en rättvis rättegång i artikel 6 i Europakonventionen.

Ett förfarande gäller samma brott i den mening som avses i artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet i den mån det avser identiska fakta eller fakta som är väsentligen desamma som beträffande den överträdelse som prövats i det första förfarandet. Bedömning ska utgå från vad som bildar en uppsättning konkreta faktiska omständigheter som rör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vilkas förekomst måste visas för en fällande dom (se *Lucky Dev mot Sverige*, no. 7356/10, § 52, 27 november 2014).

Frågan om hur identiteten mellan den tidigare prövade gärningen och den nya gärningen ska avgöras har varit föremål för diskussioner i den svenska juridiska litteraturen (se t.ex. Lindell m.fl., *Straffprocessen*, 2005, s. 270 f. med där angivna hänvisningar till övrig doktrin).

Frågan om gärningsidentitet har också prövats av Högsta domstolen i tidigare avgöranden (se bl.a. NJA 1980 s. 686, 1987 s. 61, 1999 s. 647, 2007 s. 557, 2013 s. 502, 2018 s. 378, 2019 s. 747, 2021 s. 341 och 2022 s. 562).

Högsta domstolen har då i flera avgöranden uttalat att andra hänsyn gör sig gällande vid prövning av processuella frågeställningar, bl.a. rörande rättskraftens omfattning, än vid bedömningen av vad som straffrättsligt utgör en eller flera brottsenheter.

Min bedömning

I den fråga om gärningsidentitet som väcks i det nu överklagade målet ansluter jag mig till vad hovrätten har anfört i sina domskäl och vad Ekobrottsmyndigheten har uppgett i det bifogade yttrandet och vill endast lämna följande sammanfattande synpunkter.

EBP är genom ett godkänt strafföreläggande lagförd för bokföringsbrott som består i att hon inte i tid avslutat bokföringen med årsredovisning för räkenskapsåret 2014.

Frågan är om avgörandets rättskraft omfattar bokföringsbrott genom åsidosättande av den löpande bokföringsskyldigheten för räkenskapsåret 2014, dvs. om det råder gärningsidentitet i de två fallen.

Det som konstituerar bokföringsbrott genom underlåtenhet att löpande bokföra uppkomna affärshändelser på ett betryggande sätt är åsidosättandet av skyldigheten att fortlöpande dokumentera information under räkenskapsåret. Det som konstituerar bokföringsbrott genom underlåtenhet att bevara räkenskapsinformation är åsidosättandet av skyldigheten att spara informationen under minst sju år efter utgången av det aktuella räkenskapsåret. Ett åtal för bokföringsbrott genom underlåtenhet att upprätta årsredovisning för räkenskapsåret förutsätter att den enskilde låter bli att redovisa det samlade räkenskapsåret vid en tidpunkt före tidsfristens utgång.

Även om bokföringsskyldigheten i de angivna situationerna avser samma räkenskapsår ställer skyldigheten i respektive fall krav på olika agerande från den bokföringsskyldige. Straffbestämmelsernas objektiva rekvisit innefattar skilda gärningsmoment. Lagföring av bokföringsbrottet beträffande årsredovisningen respektive den löpande bokföringen ställer som en följd av detta, vilket hovrätten konstaterat, även skilda krav på det föregående utredningsarbetet.

Straffansvaret för åsidosättandet i de olika hänseendena uppstår dessutom vid olika tidpunkter. När det gäller åsidosättande av skyldigheten att föra löpande bokföring uppkommer straffansvar vanligen under räkenskapsåret eller i nära anslutning till räkenskapsårets utgång. När det gäller skyldigheten att upprätta årsredovisning uppstår straffansvaret sex månader efter räkenskapsårets utgång. Straffansvar för den del av bokföringsskyldigheten som avser bevarande av räkenskapsinformation gäller under hela den sjuårsperiod som kravet för bevarandeskyldigheten omfattar.

Det är mot bakgrund av de olika tidpunkterna för straffansvarets inträde i princip möjligt att uppfylla bokföringsskyldigheten beträffande årsredovisningen trots att det finns brister i den löpande bokföringen eller saknas bevarad räkenskapsinformation – och vice versa.

Bokföringsskyldigheten avseende å ena sidan den löpande bokföringen och bevarandeskyldigheten och å andra sidan årsredovisningen utgör dessutom åligganden som är riktade mot delvis olika intressen. Straffansvaret avseende den löpande bokföringen och bevarandeskyldigheten motiveras av intresset av att det ska vara möjligt att granska rörelsens förlopp medan straffansvaret avseende årsredovisningen motiveras av intresset av att bl.a. delägare och långivare ska kunna få en insyn i rörelsens resultat och ställning.

Min bedömning är, att det mot bakgrund av de redovisade omständigheterna inte är fråga om samma uppsättning konkreta fakta som är oupplösligt förbundna med varandra i tid och rum vid bokföringsbrott som avser åsidosättande angående den löpande bokföringen eller bevarandeskyldigheten under 2014 (åtalspunkten 3) respektive vid bokföringsbrottet som avser åsidosättande av bokföringsskyldigheten genom att inte upprätta årsredovisning före den 1 juli 2015 (den strafförelagda gärningen). Trots att brotten avser samma räkenskapsår kan det, på grund av de redovisade skillnaderna, inte sägas finnas gärningsidentitet mellan den tidigare prövade gärningen och den nya gärningen.

Det saknas av de skäl som angetts och som närmare framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande enligt min uppfattning grund för att avvisa åtalet. Hovrättens beslut bör stå fast.

Min inställning innebär följdenligt att ett åtal om bokföringsbrott som gäller åsidosättande av skyldigheten att upprätta årsredovisning i princip inte kan justeras till att omfatta bokföringsbrott som gäller åsidosättande av skyldigheten att föra löpande bokföring eller bevara räkenskaper för samma räkenskapsår. Det är olika gärningar.

Prövningstillstånd

Enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken får prövningstillstånd 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 prövning i Högsta domstolen kan inte föranleda prövningstillstånd på denna grund.

Jag delar Ekobrottsmyndighetens uppfattning, som den redovisats i bilagt yttrande, att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen klargör huruvida bokföringsbrott genom åsidosättande av den löpande bokföringsskyldigheten bör anses utgöra samma gärning enligt 30 kap. 9 § rättegångsbalken som åsidosättande av skyldigheten att upprätta

årsredovisning avseende samma räkenskapsår. Jag tillstyrker därför prövningstillstånd i denna fråga.

Skäl för prövningstillstånd i någon annan fråga finns enligt min uppfattning inte med anledning av överklagandet.

Prövningstillstånd kunde förslagsvis meddelas med avgränsning till frågan om åtalet avseende bokföringsbrott enligt åtalspunkten 3 ska avvisas på grund av att åtalet avser samma gärning som den tilltalade redan har dömts för.

Bevisuppgift och handläggning

Ingen bevisning åberopas i frågan om avvisning. Jag ber om att få återkomma med bevisuppgift och synpunkter på målets fortsatta handläggning för det fall Högsta domstolen skulle meddela prövningstillstånd i målet på ett annat sätt än jag föreslagit.

Petra Lundh

Eva Bloch

Bilaga:

Yttrande från Ekobrottsmyndigheten.

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten (Överåklagarens kansli).

Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Stockholm (EB-6257-17).

Seniore åklagaren Björn Ankarling.