

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 9 juni 2023

Mål nr

B 8385-22

PARTER

Klagande

EBP

Ombud och offentlig försvarare: Advokat ML

Motpart

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Grovt bokföringsbrott

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Svea hovrätts dom 2022-11-30 i mål B 15709-21

DOMSLUT

Högsta domstolen förklarar att åtalet avseende bokföringsbrott enligt åtalpunkten 3 inte ska avvisas, eftersom åtalet inte avser samma gärning som EBP redan har lagförts för.

Högsta domstolen meddelar inte prövningstillstånd i övrigt. Hovrättens domslut står därmed fast.

ML ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av EBP med 15 683 kr. Av beloppet avser 12 546 kr arbete och 3 137 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

EBP har i första hand yrkat att Högsta domstolen avvisar åtalet i åtalpunkten 3 och återförvisar målet till hovrätten för fortsatt handläggning. I andra hand har hon yrkat att hon ska frikännas beträffande samtliga åtalpunkter och att yrkandet om näringsförbud ska avslås. Hon har vidare yrkat att påföljden ska lindras och att tiden för näringsförbudet ska sättas ned.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om åtalet avseende bokföringsbrott enligt åtalpunkten 3 ska avvisas på grund av att åtalet avser samma gärning som den tilltalade redan har lagförts för. Frågan om prövningstillstånd rörande frågorna om påföljd och näringsförbud har förklarats vilande.

I övriga frågor har prövningstillstånd inte meddelats.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. EBP godkände i mars 2016 ett strafföreläggande som bl.a. avsåg ett bokföringsbrott som ägt rum den 1 juli 2015. Strafföreläggandet avsåg i den delen underlåtenhet att avsluta den löpande bokföringen i Promessa Aktiebolag med årsredovisning för räkenskapsåret 2014.
2. Några år senare, 2019, åtalades EBP för fem fall av grovt bokföringsbrott. Åtalspunkten 3 avsåg att hon som företrädare för Promessa uppsåtligen eller, i andra hand, av oaktsamhet hade åsidosatt bokföringsskyldigheten i bolaget, också detta med avseende på räkenskapsåret 2014. I gärningsbeskrivningen angavs att hon underlåtit att löpande bokföra uppkomna affärshändelser alternativt bevara räkenskapsinformation på ett betryggande sätt och att rörelsens förlopp till följd av underlåtenheten inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Åklagaren gjorde gällande att brottet var grovt med hänsyn till att åsidosättandet avsett mycket betydande belopp.
3. Tingsrätten dömde EBP för fem fall av grovt bokföringsbrott i enlighet med åtalet. Enligt tingsrätten hade gärningarna begåtts uppsåtligen. Påföljden bestämdes till fängelse i tre år och hon meddelades näringsförbud för en tid av fem år.
4. Under handläggningen i hovrätten uppmärksammades det strafföreläggande som EBP hade godkänt. Hon yrkade då att åtalet i åtalspunkten 3 skulle avvisas. Som skäl för yrkandet anfördes att hon genom strafföreläggandet redan hade dömts för den gärning som hon nu åtalats för.

5. Hovrätten har avslagit yrkandet om avvisning och fastställt tingsrättens domslut i fråga om ansvar, påföljd och näringsförbud. I avvisningsfrågan har hovrätten funnit att det är olika konkreta fakta som ligger till grund för bokföringsbrotten avseende årsredovisningen respektive den löpande bokföringen och att dessa fakta inte är oupplösligt förbundna med varandra. Hovrätten har vidare gjort bedömningen att det inte heller finns något sådant tidsmässigt eller annat samband mellan de omständigheter som ligger till grund för strafföreläggandet respektive åtalet att det på den grunden är fråga om samma gärning.

Frågan i målet

6. Frågan är om EBP genom strafföreläggandet har dömts för samma gärning som åtalspunkten 3 avser.

En brottmålsdoms rättskraft

7. Ingen får lagföras två gånger för samma gärning. Detta kommer till uttryck i bestämmelserna om en brottmålsdoms rättskraft. Nytt åtal får således inte väckas mot den tilltalade för en gärning för vilken han eller hon redan har dömts eller frikänts. (Se 30 kap. 9 § rättegångsbalken.)

8. Bestämmelserna innebär bl.a. att frågan om en persons skuld till en viss gärning och den därmed sammanhängande straffrättsliga påföljden inte kan tas upp till förnyad prövning, sedan frågan en gång slutgiltigt har prövats i domstol genom en lagkraftvunnen dom. Godkända strafförelägganden likställs i detta avseende med lagkraftvunna domar (se 48 kap. 3 § andra stycket). Rättskraften kan emellertid brytas igenom med ett extraordinärt rättsmedel, t.ex. resning (se 58 kap.).

9. Frågan om en gärnings identitet, dvs. vad som är en gärning och gränserna för detta begrepp, uppkommer även vid tillämpning av andra bestämmelser i rättegångsbalken. Gärningsbegreppet i 30 kap. 9 § överensstämmer med 45 kap. 1 § tredje stycket angående hinder mot nytt åtal för en gärning som den tilltalade redan står under åtal för (litis pendens) och 45 kap. 5 § första och tredje styckena om ändring och justering av åtal. Det betyder t.ex. att en gärning som träffas av reglerna om litis pendens också omfattas av rättskraften samt att utrymmet för åtalsjustering är lika stort som rättskraftens omfattning. Begreppet gärning i 30 kap. 3 § – som handlar om gränserna för domstolens prövning i brottmål – har däremot en snävare innebörd än de gärningsbegrepp som annars förekommer i rättegångsbalken. (Jfr ”Mobiclear och Forex” NJA 2013 s. 7 p. 8–10 och Dag Victor, Den åtalade gärningen – några tankar om utformningen av gärningsbeskrivningar, i SvJT 2020 s. 73 ff. på s. 74 f.)

10. De ändamål som motiverar rättskraftsregleringen avseende brottmålsdomar är främst den tilltalades intresse av skydd mot en ny prövning men också det allmänna intresset av processekonomi och koncentration. Reglerna ska bland annat motivera åklagaren att inte väcka åtal förrän den gärning som det handlar om är tillräckligt väl utredd.

11. Med hänsyn till de skiftande förhållanden som kan råda i olika situationer är det inte lämpligt att ställa upp några för alla fall gällande kriterier vid bedömningen av vad som omfattas av rättskraften enligt 30 kap. 9 §. Omständigheter som ofta kan tillmätas betydelse är dock om det kan sägas vara fråga om väsentligen samma händelseförlopp som läggs till grund för de båda åtalen, liksom om det råder överensstämmelse när det gäller angreppsobjekt eller brottsresultat. Andra faktorer som kan påverka

bedömningen är om det finns ett nära samband i tid och rum mellan gärningarna. De syften som ligger bakom regleringen kan också få betydelse när frågan om rättskraftens omfattning ska prövas.

12. Men ytterst måste bedömningen alltså anpassas till de enskilda fallen och den får ta sin utgångspunkt i förhållandet mellan de konkreta gärningar som åberopas mot den tilltalade i de båda målen. Består gärningarna i underlåtenhet att vidta åtgärder får bedömningen ta sikte på förhållandet mellan de skyldigheter som den tilltalade därigenom har åsidosatt.

13. Frågan om gärningens rubricering eller om den tidigare domen och det nya åtalet avser olika brottsenheter kan inte generellt ges någon avgörande betydelse. Det kan dock noteras att det ofta är samma omständigheter som får betydelse vid prövningen av vad som utgör en brottsenhet och vid prövningen av vad som anses utgöra samma gärning vid tillämpning av 30 kap. 9 § rättegångsbalken.

14. Reglerna om rättskraft i rättegångsbalken korresponderar med artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Båda artiklarna ger uttryck för principen om *ne bis in idem* men de har delvis olika tillämpningsområde.

15. Enligt artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han eller hon redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

16. Ett förfarande gäller samma brott i den mening som avses i artikel 4.1 om det avser identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som beträffande den överträdelse som prövats i det första förfarandet. Bedömningen

ska utgå från vad som bildar en uppsättning konkreta faktiska omständigheter som rör samma svarande och är ouplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vilkas förekomst måste visas för en fällande dom. (Se bl.a. *Sergey Zolotukhin v. Russia* [GC], no 14939/03, §§ 78–84, ECHR 2009.)

17. Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Det gäller inte bara i fall där någons ansvar tidigare har prövats i Sverige utan också när en sådan prövning har skett i någon annan medlemsstat. Samtidigt är regleringen tillämplig bara när det finns en sådan koppling till unionsrätten att de nationella myndigheterna eller domstolarna kan sägas tillämpa unionsrätten (se artikel 51.1 i stadgan).

18. Vid den unionsrättsliga prövningen av vad som utgör samma gärning har det relevanta kriteriet ansetts vara om sakförhållandena är identiska i den meningen att de består av en rad sinsemellan oskiljaktiga omständigheter, oberoende av omständigheternas rättsliga kvalificering eller det rättsliga intresse som skyddas (jfr *Van Esbroeck*, C-436/04, EU:C:2006:165).

19. Till skillnad från 30 kap. 9 § rättegångsbalken gäller regleringarna i tilläggsprotokollet och i rättighetsstadgan inte bara när det är fråga om lagföring för brott i formell mening utan för en bredare krets av förfaranden som kan anses innefatta en lagföring eller bestraffning i europarättslig mening.

20. Vid bedömning av vad som utgör samma gärning vid tillämpning av 30 kap. 9 § rättegångsbalken måste reglerna i tilläggsprotokollet och i stadgan beaktas. I många fall saknar emellertid detta betydelse, eftersom det normalt är klart att det är fråga om samma gärning i de fall där det är fråga om

omständigheter som är oupplösligt förbundna med varandra (jfr p. 16) eller där sakförhållandena är identiska (jfr p. 18). I mer svårbedömda situationer kan emellertid de europarättsliga normerna få betydelse för bedömningen (jfr ”Två åtal för samma narkotikaparti” NJA 2007 s. 557).

Bokföringsbrott

21. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldigheten enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott (se 11 kap. 5 § brottsbalken).

22. Bokförings-skyldigheten innebär att ett företag löpande ska bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter, bevara all räkenskapsinformation, upprätta en balansräkning och avsluta den löpande bokföringen. För aktiebolag gäller att bokföringen ska avslutas med en årsredovisning som ska offentliggöras. (Se 4 kap. 1 § och 6 kap. 1 § bokföringslagen.) De åsidosättanden som kan leda till ansvar för bokföringsbrott kan alltså vara av olika slag; de kan avse den löpande bokföringen, avslutandet av bokföringen eller bevarandet av räkenskapsinformation.

23. Affärshändelser ska bokföras i registreringsordning och i systematisk ordning (se 5 kap. 1 § bokföringslagen). Som huvudregel gäller att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Den löpande bokföringen ska ge möjlighet att följa rörelsens förlopp. Eftersom den löpande bokföringen inte är offentlig är den intressekrets som på ett mer omedelbart sätt ska skyddas genom bestämmelserna förhållandevis begränsad.

24. En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, som i sammandrag redovisar företaget's samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Det ska även ingå en resultaträkning, som i sammandrag redovisar företaget's samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret, samt noter och en förvaltningsberättelse. Årsredovisningen ska främst ge en bild av företaget's resultat och ställning. (Se 2 kap. 1 § samt 3 kap. 1 och 2 §§ årsredovisningslagen, 1995:1554.)

25. Företaget's delägare har alltid rätt att ta del av årsredovisningen och den ska dessutom ges in till Bolagsverket eller hållas tillgänglig för allmänheten på annat sätt. När det gäller årsredovisningen är alltså den intressentkrets som ska skyddas genom bestämmelsen om bokföringsbrott vidare och omfattar bl.a. delägare och borgenärer.

26. För aktiebolag gäller att årsredovisningen ska upprättas i sådan tid att den kan läggas fram vid årsstämman, som ska hållas i bolaget inom sex månader från räkenskapsårets utgång (jfr 7 kap. 10 § aktiebolagslagen, 2005:551).

27. Årsredovisningen integrerades som en del av bokföringen genom lagändringar som trädde i kraft år 2000 och kom därigenom att omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott. Tidigare gällde alltså att underlåtenhet att upprätta årsredovisning inte kunde bestraffas som bokföringsbrott. (Se prop. 1998/99:130 s. 331 ff. och "Årsredovisningen i Stjärnsmäll" NJA 2004 s. 618.)

28. Åsidosättanden av den löpande bokföringen under ett räkenskapsår utgör en brottsenhet, dvs. ett enskilt bokföringsbrott. Med hänsyn främst till den särskilda funktion som årsredovisningen har för de berörda skyddsintressena, och med beaktande av den tidsmässiga aspekten, har dock

åsidossättanden som avser upprättandet av årsredovisningen ansetts utgöra en egen brottsenhet vid sidan av bokföringsbrott som består i brister i den löpande bokföringen. I princip får detta anses gälla också när en årsredovisning avspeglar samma brister som den löpande bokföringen. (Se ”Ett eller flera bokföringsbrott I” NJA 1999 s. 647 och ”Ett eller flera bokföringsbrott II” NJA 2022 s. 562 p. 12–17.)

Underlåtenhet att upprätta en årsredovisning och underlåtenhet att löpande bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation utgör inte samma gärning

29. Den löpande bokföringen är ett viktigt underlag för årsredovisningen. Att en affärshändelse inte har bokförts löpande på ett korrekt sätt kan medföra att oriktigheten förs över till årsredovisningen, om än i annan form. Brister i en årsredovisning kan alltså ha samband med brister i den löpande bokföringen. Samtidigt kan det konstateras att en årsredovisning innehåller annan information än den som kan utläsas ur den löpande bokföringen.

30. Även om årsredovisningen i väsentliga delar har sin grund i de affärshändelser som ska redovisas i den löpande bokföringen, syftar de olika redovisningarna alltså inte till att ge samma information och fyller inte samma funktion (se p. 23 och 24). Det finns inte heller något omedelbart tidsmässigt samband mellan å ena sidan årsredovisningen och å andra sidan den löpande bokföringen och skyldigheten att bevara räkenskapsinformationen.

31. I många fall är det möjligt att uppfylla den ena skyldigheten utan att den andra fullgörs. Att affärshändelser löpande kan bokföras utan att någon årsredovisning upprättas är självklart och om affärshändelserna inte har bokförts löpande kan skyldigheten att upprätta en årsredovisning i många fall ändå fullgöras, t.ex. genom att den löpande bokföringen färdigställs i

efterhand eller genom att uppgifterna i årsredovisningen grundas på annat material. Skyldigheten att upprätta årsredovisningen kan också i många fall fullgöras utan att räkenskapsinformationen har bevarats.

32. Mot denna bakgrund kan det inte sägas vara samma skyldighet som åsidosätts när någon underlåter att löpande bokföra affärshändelser som när han eller hon underlåter att upprätta årsredovisningen i samma bolag, och det gäller också när underlåtenheterna tar sikte på samma räkenskapsår. Även om det finns ett samband mellan skyldigheterna, kan de normalt inte anses förbundna med varandra på ett sådant sätt att de ska anses utgöra samma gärning. Detsamma gäller förhållandet mellan underlåtenhet att bevara räkenskapsinformation och att upprätta årsredovisning.

33. Underlåtenhet att upprätta en årsredovisning utgör alltså, vid bedömning av rättskraftens omfattning, normalt inte samma gärning som underlåtenhet att löpande bokföra affärshändelser eller att bevara räkenskapsinformation.

Bedömningen i detta fall

34. EBP har, efter att hon godkänt ett strafföreläggande för bokföringsbrott bestående i underlåtenhet att upprätta en årsredovisning, åtalats för bokföringsbrott bestående i att hon under samma räkenskapsår och i samma företag inte löpande bokfört affärshändelser alternativt inte bevarat räkenskapsinformation. Strafföreläggandet och åtalet avser inte samma gärning.

35. Åtalet avseende bokföringsbrott enligt åtalspunkten 3 ska därför inte avvisas, eftersom åtalet inte avser samma gärning som den tilltalade redan har lagförts för. Den i prövningstillståndet ställda frågan ska besvaras så.

36. Det saknas skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt.
Hovrättens domslut ska därmed stå fast.

I avgörandet har deltagit justitieråden Gudmund Toijer, Agneta Bäcklund (referent), Petter Asp, Cecilia Renfors och Anders Perklev
Föredragande har varit justitiesekreteraren Fredrik Lövkvist