

Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

MG ./ riksåklagaren ang. grovt skattebrott m.m.

(Hovrättens för Nedre Norrland, dom 2012-12-05, mål B 188-12)

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska svara skriftligen på MGs överklagande. Svaret ska avse frågorna om det har tagits ut något skattetillägg eller inte och om detta förhållande kan ha betydelse i målet.

Inställning

RHJ AB (tidigare GG AB), 556482-9983 (i fortsättningen GG), har påförts skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden november 2003 med 600 000 kronor. Bolaget har vidare påförts skattetillägg för redovisningsperioderna december 2003 samt januari och februari 2004 med sammanlagt 85 923 kronor.

GG AB (nybildat bolag), 556659-4759 (i fortsättningen Nya GG), har påförts skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden april 2006 med 54 354 kronor. Bolaget har också påförts skattetillägg avseende taxeringsåret 2007 med 10 080 kronor.

MG har påförts skattetillägg avseende taxeringsåret 2005 med 296 288 kronor.

Enligt min mening saknar dessa förhållanden betydelse i målet. Jag anser att det inte finns skäl att meddela prövningstillstånd med anledning av de skattetillägg som tagits ut.

Bakgrund

Hovrätten har dömt MG för oredlighet mot borgenärer, bokföringsbrott och grova skattebrott (åtalpunkterna 1 – 3 i stämningsansökan 2008-03-12) samt för bokföringsbrott (stämningsansökan 2009-09-16). Påföljden bestämdes till åtta månaders fängelse. MG har också meddelats näringsförbud.

Hovrättens dom avseende bokföringsbrott (stämningsansökan 2008-03-12) avser att MG, såsom företrädare för GG, under tiden den 1 september 2003 – 1 juli 2004 åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att inte bokföra några affärshändelser och inte bevara räkenskapsinformation.

De grova skattebrotten (stämningsansökan 2008-03-12) avser att MG uppsåtligt underlåtit att ge in skattedeklarationer för GG, varigenom han gett upphov till fara för att mervärdesskatt skulle undandras det allmänna med 3 000 000, 150 000, 107 500 respektive 162 500 kronor. Underlåtenheten avser redovisningsperioderna november och december 2003 samt januari och februari 2004. Bolaget hade i november 2003 skickat slutfaktura till en stor kund avseende projektet Åsatunneln, inkluderande mervärdesskatt. Det hade ålegat bolaget att i skattedeklaration deklarerera för mervärdesskatten på drygt 3,3 miljoner kronor. Bolaget hade vidare inte deklarerat försäljning av två maskiner till Pan Trading.

Domen avseende oredlighet mot borgenärer (stämningsansökan 2008-03-12) avser att MG, som företrädare för GG, avhänt bolaget egendom av betydande värde trots att bolaget då varit på obestånd. Åtgärderna bestod bl.a. i att MG i januari 2004 låtit sälja bolaget tillhöriga maskiner till Pan Trading, varvid betalningen gått till ett annat av hans bolag.

Bokföringsbrottet i stämningsansökan 2009-09-16 avser att MG, såsom företrädare för Nya GG, åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att, under tiden den 1 september 2005 – 31 maj 2007, underlåta att bokföra samtliga i bolaget förekommande affärshändelser. Underlåtenheten avsåg bl.a. att försäljning av två arbetsmaskiner och betalningar av kundfordringar inte bokförts.

När det gäller påföljdsfrågan ansåg hovrätten att straffvärdet var betydligt högre än vad som motsvaras av åtta månaders fängelse. Hovrätten fann att det förelåg en kränkning av MGs rätt till rättegång inom skälig tid, varför han ansågs berättigad till gottgörelse i form av en lindrigare påföljd än han annars skulle ha dömts till. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att MG också påförts skattetillägg och näringsförbud fann hovrätten att fängelsestraffets längd skulle bestämmas till åtta månader. Varken i tingsrättens eller hovrättens domar finns i övrigt någon redovisning av eller något resonemang om eventuella skattetillägg och vilken betydelse dessa har i målet.

Inte heller i MGs överklagande till Högsta domstolen berörs frågan om eventuella skattetillägg och vilken betydelse dessa har i målet.

Beslutade skattetillägg

GG

Enligt omprövningsbeslut den 26 mars 2004 påfördes bolaget skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden november 2003 med 600 000 kronor. Av beslutet framgår att bolaget inte lämnat redovisning i skattedeklaration, att skatten därför bestämts till vad som framstår som skäligt och att skat-

tetilllägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Skatteverkets utredning visade att bolaget enligt en faktura på slutavräkning avseende projektet Åsatunneln skulle redovisa utgående mervärdesskatt på 3 369 587 kronor (se tingsrättens aktbilaga 59, s. 12 ff.).

Bolaget har också påförts skattetilllägg enligt ett omprövningsbeslut av den 15 december 2004. Beslutet gäller mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2003 samt januari och februari 2004. De uttagna skattetilläggen uppgår sammanlagt till 85 923 kronor. Av beslutet framgår att bolaget inte heller i dessa fall lämnat redovisning i skattedeklaration. Genom förelägganden till kunder och banker hade Skatteverket konstaterat att bolaget under den aktuella tidsperioden utfört arbete och sålt entreprenadmaskiner till Pan Trading. Dessa omständigheter framgick inte av lämnade skattedekclarationer. Dessutom fastställdes skatten skönsmässigt. Oriktig uppgift ansågs därför föreligga (se tingsrättens aktbilaga 59, s. 94 ff.).

Enligt uppgift från Skatteverket har någon talan om företrädaransvar inte förts mot MG personligen (se tjänsteanteckning, bilaga 1).

GG försattes i konkurs den 1 juli 2004. Konkursen avslutades den 28 februari 2007. Något krav på betalning av aktiebolagets skulder synes inte heller i detta sammanhang ha riktats mot MG personligen (se bifogad företagsinformation från InfoTorg, bilaga 2, protokoll från edgångssammanträde [tingsrättens aktbilaga 59, s. 51 f.], konkursbouppteckning [tingsrättens aktbilaga 59, s. 46 ff.], förvaltarberättelse [tingsrättens aktbilaga 59, s. 53 ff.]) och konkursförvaltarens arbetsredogörelse och arvodesframställan, bilaga 3).

Nya GG

Enligt omprövningsbeslut den 9 augusti 2006 påfördes Nya GG skattetilllägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden april 2006 med 54 354 kronor. Av beslutet framgår att skattetillägget påförts eftersom den skattedeklaration bolaget lämnat innehållit oriktig uppgift (se bilaga 4). Enligt uppgift från skatteverket var bakgrunden till beslutet att bolaget begärt och erhållit avdrag för mervärdesskatt på en faktura utfärdad av GJL AB. Detta bolag skickade sedan en kreditfaktura på den ingående mervärdesskatten vilket inte rättades av Nya GG. Bolaget har också påförts skattetilllägg med 10 080 kronor avseende en skönsmässig taxering för taxeringsåret 2007 (se bilagorna 5 och 6).

Skatteverket har fört talan om företrädaransvar mot två företrädare för bolaget, dock inte mot MG (se bilaga 5 och Kammarrättens i Sundsvall beslut den 17 februari 2011, bilaga 7)

Bolaget försattes i konkurs den 31 maj 2007. Konkursen avslutades den 20 februari 2009. Konkursförvaltare var advokaten Gunnar Bodén, Advokatfirman Bodén AB, Örnsköldsvik. Av uppgifter inhämtade från handläggare hos advo-

katfirman framgår att det inte riktades något krav mot MG om betalning av bolagets skulder (se bifogad företagsinformation från InfoTorg, bilaga 8 och tjänsteanteckning, bilaga 9).

Mikael Granlund

Enligt omprövningsbeslut den 14 december 2005 påfördes MG skattetillägg avseende taxeringsåret 2005 med 296 288 kronor. Beslutet avsåg att MG i sin inkomstdeklaration lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa lön från GG. Lönen utgjordes till allra största delen av att MG tillgodogjort sig betalning från Pan Trading till bolaget för två maskiner (se bilaga 10).

Grunder

Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) även om han eller hon hade ålagts skattetillägg (se NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444).

Högsta domstolen har i ett beslut den 11 juni 2013 ändrat praxis (mål B 4946-12). Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Den som har påförts ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt Högsta domstolen inte därefter åtalas för brott enligt skattebrottslagen på grund av samma oriktiga uppgift. Det saknar därvid betydelse om skattetillägget har vunnit laga kraft eller inte.

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden lagföring för brott enligt skattebrottslagen i de fall då skattetillägget och det straffrättsliga ansvaret träffar samma fysiska person.

Om ett skattetillägg tagits ut av en juridisk person hindrar förbudet mot dubbla förfaranden ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot en fysisk person, för samma oriktiga uppgift, endast i de fall när staten genom ett rättsligt förfarande har krävt den fysiska personen på betalning av skattetillägget. Vanligast anges kanske vara att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244). Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelsen omfattar också skattetillägg.

Högsta domstolen konstaterar att en fysisk person även enligt annan lagstiftning kan bli ansvarig för ett skattetillägg som har påförts en juridisk person. Som exempel på detta nämns bl.a. 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551).

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden normalt inte lagföring för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut. Detta motiveras med att de konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott normalt inte kan anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för ett skattetillägg. Åsidosättandet av bokföringskyldigheten ligger typiskt sett i tiden innan den oriktiga uppgift lämnats som ligger till grund för skattetillägget.

Min bedömning

De grova skattebrott som hovrätten dömt MG för avser att han underlåtit att ge in skattedeklarationer för GG när det gäller redovisningsperioderna november och december 2003 samt januari och februari 2004, varigenom han gett upphov till fara för att mervärdesskatt skulle undandras det allmänna. Bolaget hade bl.a. inte deklarerat försäljning av två maskiner. De skattetillägg som påförts aktiebolaget genom två omprövningsbeslut grundas på underlåtenhet att ge in skattedeklarationer avseende samma redovisningsperioder. Staten har emellertid, såvitt framkommit, inte genom ett rättsligt förfarande krävt MG på betalning av aktiebolagets skattetillägg. De skattetillägg som tagits ut av bolaget utgör därför enligt min mening inte något hinder mot att pröva åtalet för grovt skattebrott.

MG har påförts skattetillägg personligen för taxeringsåret 2005 med anledning av att han i sin inkomstdeklaration lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa lön från GG. Lönen utgjordes av att MG tillgodogjort sig betalning till bolaget för två maskiner, samma maskiner som bolaget enligt brottmålsdomen inte deklarerat försäljningen av. MG har emellertid inte åtalats i målet för att ha lämnat oriktiga uppgifter i sin inkomstdeklaration. Det beslutade skattetillägget saknar därför betydelse för prövningen av det nu aktuella åtalet.

Hovrätten har vidare dömt MG för bokföringsbrott, bestående i att han, som företrädare för GG, inte bokfört några affärshändelser och inte bevarat räkenskapsinformationen. De konkreta fakta som legat till grund för bokföringsbrottet kan enligt min mening inte anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för de beslutade skattetilläggen. Till detta kommer att staten såvitt framkommit inte genom ett rättsligt förfarande har krävt MG på betalning av aktiebolagets skattetillägg. De skattetillägg som tagits ut utgör därför inte hinder mot att pröva åtalet för bokföringsbrott.

MG har också dömts för oredlighet mot borgenärer bestående i att GG avhänt egendom genom att MG låtit sälja bolagets maskiner, varvid betalningen gått till ett annat av hans bolag. Det är här fråga om samma maskiner som bolaget

inte deklarerat försäljningen av (åtalspunkt 1 avseende grovt skattebrott). Var-ken de skattetillägg som tagits ut av bolaget eller av MG personligen utgör enligt min mening hinder för att pröva åtalet för oredlighet mot borgenärer.

MG har även dömts för bokföringsbrott bestående i att han, som företrädare för Nya GG, underlåtit att, under tiden den 1 september 2005 – 31 maj 2007, bokföra samtliga i bolaget förekommande affärshändelser. Underlåtenheten avser bl.a. att försäljning av två arbetsmaskiner och betalningar av kundfordringar inte bokförts. Nya GG har påförts skattetillägg dels för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden april 2006, dels avseende en skönmässig taxering för taxeringsåret 2007. Inte heller i detta fall kan de konkreta fakta som legat till grund för bokföringsbrottet anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för de beslutade skattetilläggen. MG har vidare såvitt framkommit inte krävts på betalning av aktiebolagets skattetillägg. De skattetillägg som tagits ut utgör därför inte heller i detta fall hinder mot att pröva åtalet för bokföringsbrott.

Sammanfattningsvis anser jag att de skattetillägg som tagits ut saknar betydelse i målet. Enligt min mening finns det inte skäl att meddela prövningstillstånd.

Anders Perklev

Lars Persson

Bilagor:

1. Tjänsteanteckning, telefon med Olle Sundin, Skatteverket
2. Företagsinformation från InfoTorg avseende RHJ AB
3. Arbetsredogörelse och arvodesframställan från konkursförvaltaren i RHJ AB
4. Skatteverket, omprövningsbeslut den 9 augusti 2006 avseende GG AB
5. Tjänsteanteckning, telefon med Ola Halling, Skatteverket
6. Utdrag från skattedatabasen avseende GG AB
7. Kammarrättens i Sundsvall beslut den 17 februari 2011 i mål nr 1913–1914-10
8. Företagsinformation från InfoTorg avseende GG AB
9. Tjänsteanteckning, telefon med advokat Kalle Bodén, Advokatfirman Bodén AB
10. Skatteverket, omprövningsbeslut den 14 december 2005 avseende MG

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten
Ekobrottsmyndigheten, Ekobrottskammaren i Umeå (704A-3010-04 och AM-137856-08)
Skatteverket