



Högsta domstolen  
Box 2066  
103 12 STOCKHOLM

## DI m.fl. ./ riksåklagaren ang. grovt skattebrott m.m.

*(Svea hovrätts dom den 17 oktober 2013 och beslut den 23 september 2013 i  
mål B 3604-13)*

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska inkomma med svarsskrivelse i målet. Jag vill anföra följande.

### Inställning

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

### Bakgrund

#### Tingsrättens dom

Tingsrätten dömde DI för grova skattebrott och grova bokföringsbrott till två års fängelse. Vidare meddelades han näringsförbud under en tid om sju år. Åtalet i målet väcktes genom ansökan om stämning som inkom till tingsrätten den 30 januari 2013.

DI har dömts för att ha låtit lämna oriktiga uppgifter i skattedeclarationer till Skatteverket avseende Treudden Mervärde Konsulter AB:s (Treudden) beskattning (åtalspunkt 1). De oriktiga uppgifterna har bestått i att arbetsgivaravgifter för rörelsen redovisats med för låga belopp och att ingående mervärdesskatt redovisats med för höga belopp hänförligt till osanna fakturor (avser deklARATIONSTIDPUNKTER under augusti 2010 – januari 2012 [arbetsgivaravgifter] respektive november 2010, februari, maj, augusti och november 2011 samt februari 2012 [mervärdesskatt]).

DI har vidare dömts för att ha åsidosatt Treuddens bokföringsskyldighet genom att under tiden juli 2010 – september 2012 ha låtit bokföra osanna fakturor från fem olika bolag (åtalspunkt 2).

Tingsrätten dömde TJ för medhjälp till grova skattebrott till ett års fängelse.

TJ har dömts för att ha främjat de grova skattebrott som begåtts av företrädare för Treudden och återfinns under åtalspunkterna 1 och 3. TJs medverkan har bestått i att han ställt sina eller olika bolags konton till förfogande och därefter mottagit och hanterat betalningar från Treudden till tre olika bolag. Han har därefter utkvitterat medlen i kontanter och medverkat till att pengarna återförts till Treudden.

När det gäller åtalspunkt 3 dömde tingsrätten medgärningsmannen JL för bl.a. grovt skattebrott. Denne dömdes för att ha låtit lämna oriktiga uppgifter i skattedeklarationer till Skatteverket avseende Treuddens beskattning. De oriktiga uppgifterna har bestått i att arbetsgivaravgifter för rörelsen redovisats med för låga belopp och att ingående mervärdesskatt redovisats med för höga belopp hänförligt till osanna fakturor.

### **Hovrättens beslut och dom**

Åklagaren, DI, TJ och JL överklagade tingsrättens dom. I hovrätten uppgav DI och TJ att det förelåg hinder mot huvudförhandling då delar av åtalet skulle avvisas.

DI yrkade avvisning såvitt avsåg den del av åtalet som avsåg grovt skattebrott. Till stöd för yrkandet anfördes att ansökan om betalningssäkring för bl.a. skattetillägg framställdes redan den 5 november 2012 och verkställdes den 13 november samma år, dvs. långt innan åtal för grovt skattebrott väcktes den 30 januari 2013. I enlighet med bl.a. Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12 föreligger det därmed, enligt DI, hinder att pröva åtalet i denna del varför avvisning ska ske.

TJ yrkade avvisning såvitt avsåg den del av åtalet för medhjälp till grovt skattebrott som avsåg hans påstådda förmedling av 1 580 000 kronor till F & TT Stockholm AB. Till stöd för yrkandet anfördes att åtalet och skattetillägget hade sin grund i samma handlande och att summorna ingått i underlaget för uträkningen av skattetillägget samt att skattetillägget även i praktiken framstår som en sanktion.

Hovrätten avslog avvisningsyrkandena i ett beslut den 23 september 2013.

Vad gäller DIs yrkande om avvisning uttalade hovrätten följande.

Ett yrkande eller beslut om betalningssäkring utgör en åtgärd som syftar till att säkra egendom för ett framtida framställande av ett rättsligt krav. En sådan åtgärd kan inte anses utgöra ett krav på betalning av skattetillägg som kan hindra senare åtal (jfr Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 i mål nr B 4946-12, p. 66 och 71, och NJA 1984 s. 217). DIs yrkande om avvisning ska därför avslås.

När det sedan gäller TJs avvisningsyrkande uttalade hovrätten följande.

Åtalet för medhjälp till grovt skattebrott mot TJ avser att han främjat DIs och JLs grova skattebrott. Dessa skattebrott har avsett lämnande av oriktiga uppgifter avseende arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för Treudden Mervärde Konsulter AB. Det skattetillägg som TJ har påförts avser inkomst av tjänst. Åtalet och skattetillägget avser därför inte samma gärning, varför det inte finns skäl att avvisa åtalet för medhjälp till grovt skattebrott. Yrkandet om avvisning ska därför avslås.

Hovrätten fastställde sedan tingsrättens dom mot DI och TJ.

### **Överklagandena till Högsta domstolen**

DI har överklagat både hovrättens dom och hovrättens beslut.

DI yrkar att Högsta domstolen ändrar hovrättens beslut och avvisar åtalet för grovt skattebrott. Enligt DI har staten framställt krav mot honom för det mot Treudden riktade skattetillägget. Kravet framställdes genom att staten den 5 november 2012 ansökte om betalningssäkring för bl.a. skattetillägg. Därefter väcktes åtal den 30 januari 2013. Kravet mot DI vidhölls genom att Skatteverket den 9 april 2013 ansökte om betalningsskyldighet enligt skattebetalningslagen hos Förvaltningsrätten i Stockholm. Först efter att Högsta domstolen slagit fast att Sverige genom sitt förfarande rörande skattebrott och skattetillägg bröt mot Europakonventionen frånföll staten den 20 juni 2013 den del av yrkandet som avsåg skattetillägg. Förvaltningsrätten meddelade den 26 juni 2013 dom i målet, vilken då inte omfattade skattetillägg. Enligt DI kan en betalningssäkring inte betraktas som en temporär åtgärd. I det nu aktuella fallet säkrades en traktor som tillhörde ett annat av DIs bolag, vilket ledde till en direkt och irreparabel skada för honom i hans egenskap av ägare av bolaget. Även om det skulle anses vara fråga om en temporär åtgärd föreligger det hinder för åtal.

DI anser att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar vad som avses med ett ”krav” och när detta ska anses hindra utdömande av ytterligare straff.

Vad gäller hovrättens dom yrkar DI att Högsta domstolen ogillar åtalet i dess helhet och upphäver beslutet om näringsförbud. Enligt DI är åtalen, mot hans förnekande, inte styrkta.

TJ har överklagat hovrättens dom och beslut

TJ yrkar att Högsta domstolen, med ändring av hovrättens beslut, avvisar åtalet i den del som avser hans påstådda förmedling av 1 580 000 kronor hänförliga till F & TT Stockholm AB. Genom Skatteverkets omprövningsbeslut den 20 december 2012 har TJ påförts skattetillägg för beskattningsåret 2011. I underlaget till beslutet uttalas att TJ hanterat sammanlagt 2 189 200 kronor hänförliga till F & TT Stockholm AB under perioden januari – oktober 2011. TJ hantering har enligt Skatteverket bestått i att han utfört penningförmedling, delvis med användande av sina konton. Verket har på grundval av dessa faktiska omständigheter skönsmässigt bedömt att TJ erhållit viss ersättning för vilken han skönstaxerats och påförts ett skattetillägg. Enligt TJ har åtalet för medhjälp till grovt skattebrott och det påförda skattetillägget sin grund i samma faktiska handlande, förmedling av pengar. TJ anser att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar frågan om avvisning.

TJ yrkar vidare att Högsta domstolen, med ändring av hovrättens dom, ogillar åtalet mot honom. I andra hand yrkas att åtalet delvis ogillas på så sätt att den summa han anges ha hanterat bestäms till ett väsentligt lägre belopp. Under alla förhållanden yrkas att påföljden mildras. Enligt TJ finns det i denna del synnerliga skäl för Högsta domstolen att pröva överklagandet. Hovrättens dom har överklagats av en medtilltalad i målet avseende huvudbrottet grovt skattebrott. Om det överklagandet prövas av Högsta domstolen bör prövningstillstånd även meddelas beträffande TJs överklagande.

## **Beslutade skattetillägg m.m.**

### **Treudden – beslut om skattetillägg**

Enligt omprövningsbeslut den 7 januari 2013 påfördes Treudden skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna juli – september 2010 med 28 864 kronor, oktober – december 2010 med 41 248 kronor, januari – mars 2011 med 42 324 kronor, april – juni 2011 med 27 650 kronor, juli – september 2011 med 15 800 kronor, oktober – december 2011 med 32 015 kronor, januari – mars 2012 med 28 713 kronor, april – juni 2012 med 27 640 kronor och juli – september 2012 med 23 343 kronor (se förundersökningsprotokollet, stomprotokollet, tingsrättens aktbilaga 81, s. 171 ff.).

Omprövningsbeslutet innebar vidare att Treudden påfördes skattetillägg för arbetsgivaravgifter avseende redovisningsperioderna augusti 2010 – september 2012 med totalt 420 381 kronor. Treudden påfördes även skattetillägg för avdragen skatt avseende redovisningsperioderna september, oktober och december 2010 samt januari, mars och december 2011 med totalt 32 607 kronor.

I beslutet uttalas att Treudden bokfört och gjort avdrag för osanna fakturor. Treudden anses därmed ha gjort felaktiga avdrag för mervärdesskatt och redovisat för lågt underlag för arbetsgivaravgifter och källskatter. Vidare har för lågt underlag för arbetsgivaravgifter redovisats avseende lön till bolagets före-

tagsledare. Skatteverket anser att oriktiga uppgifter lämnats som lett till att beskattningen blivit felaktig, varigenom det föreligger grund för påförande av skattetillägg.

## **DI – betalningssäkring**

Skatteverket ansökte den 5 november 2012 om betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter och skatteförfarandelagen (2011:1244). I ansökan yrkades att Förvaltningsrätten i Stockholm skulle meddela beslut om att så mycket av DI:s egendom som motsvaras av en skattefordran på totalt 4 538 867 kronor, varav 4 066 673 kronor avsåg Treudden som DI tillsammans med bolaget och JL är solidariskt betalningsskyldig för som ställföreträdare för bolaget, får tas i anspråk genom betalningssäkring (se bilaga 1 till DI:s överklagande av hovrättens dom, Högsta domstolens aktbilaga 3).

Av Skatteverkets ansökan framgår att den fordran som kan läggas till grund för betalningssäkring avseende DI:s personliga skatter uppgår till 472 194 kronor. DI ska lönebeskattas med belopp som frigjorts i Treudden och motsvarar värdet av de osanna fakturorna inklusive mervärdesskatt (beskattningsåren 2010 och 2011).

Skatteverket uttalar att verkets fordran på Treudden avseende mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, underlättna skatteavdrag och skattetillägg, rörande beskattningsåren 2010 – 2012, kan beräknas till totalt 4 671 272 kronor. Vidare konstateras, när det gäller Treuddens skatter och avgifter, att betalningssäkring får användas också om annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för skatten. Enligt Skatteverket är DI, som ställföreträdare, personligen betalningsskyldig för verkets ännu inte fastställda fordran på Treudden. Skatteverket uttalade vidare följande.

Av en s.k. styrsignal (dnr 130-405300-04/133) från Skatteverket framgår att beträffande skattetillägg ska företrädarens betalningsskyldighet knytas till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslut om debitering av skattetillägget. De skattetillägg som är ifråga beträffande Treudden har ännu inte debiterats. Skatteverket avstår därför från att lägga några skattetillägg till grund för en betalningssäkring avseende företrädaransvar för DI. Till grund för DI:s solidariska ansvar lägger Skatteverket därför endast ett belopp av 4 066 673 kr (4 671 272 – 604 599). Detta belopp är han solidariskt betalningsansvarig för tillsammans med Treudden och JL.

En total fordran på 4 538 867 (472 194 + 4 066 673) kr är betydande i BtSL:s respektive SLF:s mening. Fordringarna är ännu inte fastställda, men på sannolika skäl kommer de att fastställas. Det framstår även som sannolikt att de kommer att fastställas till ovan angivna belopp.

Förvaltningsrätten i Stockholm fattade den 12 november 2012 beslut om betalningssäkring enligt följande (se bilaga).

Förvaltningsrätten förordnar att så mycket av DI:s egendom som motsvaras av 4 538 867 kr får tas i anspråk genom betalningssäkring. Av beloppet avser 472 192 kr DI:s personliga inkomstskatt m.m. samt skattetillägg avseende beskattningsåren 2010 – 2011. Återstoden om 4 066 673 kr avser mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, underlåtna skatteavdrag samt skattetillägg för Treuddens Mervärde Konsulter AB, 556776-4427, för beskattningsåren 2010 – 2011 samt redovisningsperioderna januari – september 2012. Verkställighet för sistnämnda belopp får dock högst ske till det belopp som inte betalningssäkras hos bolaget.

Beslutet angavs gälla till dess att något annat förordnats och fick verkställas omedelbart.

I förvaltningsrättens beslut angavs att Skatteverket yrkat och anfört enligt sin ansökan den 5 november 2012, vilken fogades till beslutet som bilaga. Vidare noterades att förvaltningsrätten samma dag förordnat att så mycket av Treuddens egendom som svarar mot 4 671 272 kronor, avseende mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, underlåtna skatteavdrag samt skattetillägg beskattningsåren 2010 – 2011 samt redovisningsperioderna januari – september 2012, får tas i anspråk genom betalningssäkring.

#### **DI – företrädaransvar**

Skatteverket ansökte den 9 april 2013 hos Förvaltningsrätten i Stockholm om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ skattebetalningslagen (1997:483) samt 59 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Verket yrkade att förvaltningsrätten skulle förplikta DI att, solidariskt med Treudden, till staten utge av bolaget obetalda skatter och avgifter om 5 741 957 kronor varav 111 399 kronor av beloppet avsåg återkrav av felaktigt utbetald överskjutande ingående mervärdesskatt. I ansökan angavs att de obetalda skattebeloppen bestod av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och skattetillägg. Vidare angavs att målet var kopplat till målnummer 23055-12 gällande betalningssäkring och att beslut om betalningssäkring meddelats av förvaltningsrätten den 12 november 2012 (se s. 37 ff. i tilläggsprotokoll av den 28 augusti 2013, inkommet till hovrätten den 12 september 2013. Notering om detta finns i hovrättens dagbok, protokollet har dock inte aktbilagerats).

I yttrande till förvaltningsrätten den 20 juni 2013 frånföll Skatteverket den del av yrkandet i målet som avsåg skattetillägg och utgjorde 720 589 kronor. Det kvarstående yrkandet i målet angavs uppgå till 5 021 368 kronor och avsåg mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt (se a. prot., s. 42).

Förvaltningsrätten i Stockholm förpliktade i dom den 26 juni 2013 DI att solidariskt med Treudden till staten utge för bolaget obetalda skatter och avgifter om 5 021 368 kronor (se a. prot., s. 33 ff.).

#### **DI – beslut om skattetillägg**

DI har, enligt ett omprövningsbeslut den 18 mars 2013, personligen påförts skattetillägg avseende beskattningsåren 2010 och 2011 med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på underlagen 350 800 respektive 589 725 kronor. Enligt beslutet har DI lämnat oriktiga uppgifter i sin inkomstdeklaration genom att inte redovisa gjorda löneuttag från Treudden (se a. prot., s. 1 ff.).

### **TJ – beslut om skattetillägg**

TJ har, enligt ett omprövningsbeslut den 20 december 2012, personligen påförts skattetillägg avseende beskattningsåren 2010 och 2011 med 40 procent av den skatt som ska betalas på underlagen 190 000 respektive 600 000 kronor. Av beslutet framgår att TJ taxeringsåret 2011 inkommit med en inkomstdeklaration i vilken inga inkomster av tjänst angivits. Vidare framgår att TJ inte inkommit med någon inkomstdeklaration för taxeringsåret 2012. Enligt beslutet har TJ tillhandahållit en tjänst i form av penningförmedling inkluderande användande av hans konton. Skatteverket bedömer att TJ för detta erhållit ersättning att jämställa med lön och uppskattar att 10 procent av de medel som satts in på hans konton har kommit honom till del. Ett av de bolag som satt in pengar på TJs konton är F & TT Stockholm AB. Enligt beslutet har Skatteverket skönsmässigt uppskattat TJs inkomst av tjänst för beskattningsåren 2010 och 2011, varför det föreligger grund för att ta ut skattetillägg (se a. prot. s. 57 ff.).

### **Grunder**

#### **NJA 2013 s. 502**

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).

Genom NJA 2013 s. 502 ändrade Högsta domstolen denna praxis. 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 fått 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. Rättegångshinder föreligger således såväl på grund av res judicata som lis pendens.

Högsta domstolen uttalar att för att rättegångshinder på grund av lis pendens ska föreligga i brottmålet måste det krävas att frågan om ett uttag av skattetillägg dessförinnan har konkretiserats i det enskilda fallet. Det avgörande bör därvid vara när Skatteverket har fattat sitt beslut om att påföra skattetillägg. Från den tidpunkten föreligger alltså hinder mot åtal.

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.

### **Min bedömning**

#### *DI*

I NJA 2013 s. 502 har Högsta domstolen slagit fast att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Rätten gäller när skattetillägget och den straffrättsliga påföljden aktualiseras för en och samma fysiska person, också när en juridisk person är primärt ansvarig för skattetillägget. 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.

DI hävdar att staten har framställt krav mot honom personligen för det mot Treudden riktade skattetillägget. Kravet ska ha framställts genom att staten den 5 november 2012 ansökte om betalningssäkring beträffande hans egendom för bl.a. Treuddens skattetillägg.

Det är visserligen så att Skatteverket den 5 november 2012 hos förvaltningsrätten ansökt om betalningssäkring avseende DIs egendom. Det av Skatteverket yrkade beloppet, 4 538 867 kronor, omfattade emellertid inte de skattetillägg som sannolikt skulle komma att påföras Treudden. Yrkandet avsåg skattefordringar rörande dels DIs personliga inkomstskatt (472 194 kronor), dels mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och underlåtna skatteavdrag rörande Treudden (4 066 673 kronor). I ansökan förklarar och utvecklar Skatteverket särskilt varför man avstår från att lägga några av Treuddens skattetillägg till grund för betalningssäkringen avseende företrädaransvar.



Det bör nämnas att i förvaltningsrättens beslut den 12 november 2012 anges att en del av det belopp som omfattas av betalningssäkringen avser skattetillägg för Treudden. Enligt min mening är det här fråga om en uppenbar felskrivning. Skatteverkets ansökan om betalningssäkring har bifogats beslutet. Som nämnts framgår uttryckligen av ansökan att Skatteverkets yrkande inte omfattar Treuddens skattetillägg. Förvaltningsrätten förordnade om betalningssäkring helt enligt Skatteverkets yrkande. Sålunda fick så mycket av DIs egendom som motsvaras av 4 538 867 kronor tas i anspråk. Beloppet avser DIs personliga inkomstskatt (472 192 kronor) och mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och underlåtna skatteavdrag avseende Treudden (4 066 673 kronor).

Jag anser således att det står klart att Skatteverkets ansökan och förvaltningsrättens beslut om betalningssäkring inte omfattar Treuddens skattetillägg. Staten kan därför inte härigenom anses ha krävt DI på betalning av det nu aktuella skattetillägget.

Åtalet i målet väcktes den 30 januari 2013. I en ansökan till förvaltningsrätten den 9 april 2013 yrkade Skatteverket att DI personligen skulle förpliktas att solidariskt med Treudden betala bolagets obetalda skatter och avgifter. Av ansökan framgår att en del av de obetalda skattebeloppen utgjordes av påförda skattetillägg.

När det nu aktuella åtalet för grova skattebrott väcktes mot DI hade Skatteverket fattat beslut om skattetillägg för Treudden. Eftersom misstankarna om skattebrott inte avsåg samma fysiska person som det beslutade skattetillägget, förelåg det då inte något hinder mot att väcka åtal. Det faktum att Skatteverket i tiden efter åtalet väcker talan mot DI om solidariskt ansvar för Treuddens skattetillägg kan rimligen inte få någon form av retroaktiv lis pendens-effekt. För att ett krav på betalning av en juridisk persons skulder ska hindra en prövning av brottmålet måste, enligt min mening, kravet ha framställts i tiden före det att åtal väcktes. Jag anser således att inte heller Skatteverkets ansökan om företrädaransvar har utgjort hinder mot att pröva åtalet för skattebrott.

I sammanhanget bör också nämnas att det väckta åtalet torde ha utgjort hinder för Skatteverket att väcka talan om företrädaransvar avseende skattetilläggen i förvaltningsrätten. Att så var fallet stod emellertid klart först i och med att Högsta domstolen den 11 juni 2013 ändrade praxis genom sina uttalanden i NJA 2013 s. 502. Skatteverket har uppenbarligen då insett att hinder förelegat för talan om företrädaransvar och har därför den 20 juni 2013 i yttrande till förvaltningsrätten frånfallit den del av yrkandet i målet som avsåg skattetillägg, 720 589 kronor. Förvaltningsrättens beslut om att DI solidariskt med Treudden ska betala bolagets skatte- och avgiftsskulder omfattar således inte påförda skattetillägg. Utöver det fängelsestraff som hovrätten dömt ut finns i dag inte några andra anklagelser om brott mot DI med anledning av de oriktiga uppgifter han låtit lämna i Treuddens skattedeklarationer.

DI hävdar inte att åtalet för grovt skattebrott ska avvisas på grund av det skattetillägg som påförts honom personligen. Han hävdar heller inte att åtalet för grovt bokföringsbrott ska avvisas. Jag vill ändå för fullständighetens skull kort kommentera dessa frågor

DI har, enligt ett omprövningsbeslut den 18 mars 2013, personligen påförts skattetillägg avseende beskattningsåren 2010 och 2011 med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på underlagen 350 800 respektive 589 725 kronor. De beslutade skattetilläggen avser oredovisade löneuttag från Treudden. DI har inte åtalats i målet för att ha lämnat oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer. Till detta kommer att skattetilläggen har beslutats i tiden efter det att åtal väckts. De beslutade skattetilläggen saknar därför betydelse för prövningen av det nu aktuella åtalet.

De grova bokföringsbrott som DI dömts för avser att han åsidosatt Treuddens bokföringsskyldighet genom att under tiden juli 2010 – september 2012 ha låtit bokföra osanna fakturor från fem olika bolag. 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 dels att staten såvitt framkommit inte genom ett rättsligt förfarande har krävt DI på betalning av Treuddens skattetillägg, dels att de skattetillägg som avser DI personligen har beslutats i tiden efter det att åtal väckts. Med anledning härav anser jag att de skattetillägg som påförts inte utgör hinder mot att pröva åtalet för grova bokföringsbrott.

## *TJ*

TJ hävdar att det skattetillägg han påförts genom Skatteverkets omprövningsbeslut den 20 december 2012 utgör hinder för att pröva åtalet om medhjälp till grovt skattebrott. Detta motiveras med att Skatteverket i underlaget till beslutet uttalar att TJ förmedlat penningmedel hänförliga till F & TT Stockholm AB, delvis med användande av sina konton. På grund härav har verket skönsmässigt bedömt att TJ erhållit viss ersättning för vilken han skönstaxerats och påförts ett skattetillägg. Enligt TJ har åtalet för medhjälp till grovt skattebrott och det påförda skattetillägget sin grund i samma faktiska handande, förmedling av pengar.

Hovrätten har dömt TJ för att han främjat de grova skattebrott som begåtts av företrädare för Treudden genom att ställa sina eller olika bolags konton till förfogande, ta emot och hantera betalningar från Treudden till tre olika bolag och därefter utkvittera medlen i kontanter och medverka till att pengarna återförts till Treudden.

TJ har påförts skattetillägg avseende beskattningsåren 2010 och 2011 med 40 procent av den skatt som ska betalas på underlagen 190 000 respektive 600 000 kronor. Taxeringsåret 2011 har TJ kommit in med en inkomstdeklaration i vilken han inte redovisat någon inkomst av tjänst. Taxeringsåret 2012 har han över huvud taget inte inkommit med någon inkomstdeklaration. Skatteverket har bedömt att TJ erhållit ersättning att jämföra med lön för sin betalningsförmedling och uppskattat att 10 procent av de medel som satts in på hans konto har kommit honom till del. Eftersom det är fråga om en skönmässig uppskattning har Skatteverket ansett att det finns grund för att ta ut skattetillägg.

De skattetillägg TJ påförts avser således hans inkomstaxering. De beslutade skattetilläggen avser oredovisad lön avseende den penningförmedling TJ utfört. Enligt Skatteverket har han inte i inkomstdeklarationer redovisat dessa inkomster. TJ har inte åtalats i målet för att ha lämnat oriktiga uppgifter i sina inkomstdeklarationer eller för att ha underlåtit att lämna in deklarationer. De beslutade skattetilläggen saknar därför betydelse för prövningen av det nu aktuella åtalet.

## **Processfrågor**

### **Frågan om prövningstillstånd**

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

I NJA 2013 s. 502 har Högsta domstolen uttalat att i de fall 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.

DI hävdar att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar vad som avses med ett "krav" och när detta ska anses hindra utdömande av ytterligare straff. Han hänför sig därvid till betydelsen av att Skatteverket ansökt om betalningssäkring avseende hans egendom.

Som framgått i det föregående avser Skatteverkets ansökan om betalningssäkring inte Treuddens skattetillägg. Frågan om vilken betydelse en ansökan om betalningssäkring har vid bedömningen av om ett åtal ska avvisas ställs därför inte på sin spets i målet. Det finns därför, enligt min mening, inte skäl för Högsta domstolen att meddela prejudikatdispens för att uttala sig om denna fråga.

När DI åtalades för grova skattebrott hade Skatteverket fattat beslut om skattetillegg för Treudden, men ännu inte väckt talan om företrädaransvar för DI. För att ett krav på betalning av en juridisk persons skulder ska hindra en prövning av brottmålet måste, enligt min mening, kravet ha framställts i tiden före det att åtal väcktes. I det nu aktuella fallet har Skatteverket dessutom återkallat talan när det gäller frågan om ansvar för Treuddens skattetillegg. Det kan därför inte råda någon tvekan om att det inte förelegat hinder mot att väcka eller pröva åtalet. Med hänsyn härtill anser jag att det inte heller finns skäl att meddela prövningstillstånd för att pröva denna fråga.

TJ har påförts skattetillegg personligen för beskattningsåren 2010 och 2011. De beslutade skattetilleggen avser att TJ inte i sina inkomstdeklarationer redovisat lön avseende den penningförmedling han utfört. TJ har inte i målet åtalats för att ha lämnat oriktiga uppgifter i sin inkomstdeklaration. Det kan därför enligt min mening inte råda någon tvekan om att de beslutade skattetilleggen saknar betydelse för prövningen av åtalet. Det finns därför inte heller skäl att meddela prövningstillstånd i denna del av målet.

När det gäller hovrättens dom har både DI och TJ yrkat att respektive åtal mot dem ska ogillas. Varken när det gäller bevisfrågorna eller i övrigt kan jag se att det finns skäl att överväga att meddela prejudikatdispens. Enligt min mening kan vad TJ anfört inte utgöra skäl för meddelande av extraordinär dispens.

Sammanfattningsvis avstyrker jag prövningstillstånd.

### **Bevisning**

Jag ber att få återkomma till frågan om bevisuppgift för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd i målet.

Anders Perklev

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten  
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Stockholm (EB-1101-12)  
Utvecklingscentrum Stockholm