

Beslut om skattetillägg har fattats innan åtal väckts för skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter. När åtalet lett till en lagkraftvunnen dom men förfarandet rörande skattetillägg ännu inte avslutats har skattetilläggen undanröjts (ne bis in idem).

Lagrum:

Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

Skatteverket beslutade vid omprövning den 31 maj 2011 att genom eftertaxering skönmässigt uppskatta P-Å.S:s inkomst av näringsverksamhet för bl.a. taxeringsåren 2008 och 2009 samt att på grund av skönstaxeringarna påföra skattetillägg med stöd av 5 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324).

P-Å.S. överklagade Skatteverkets beslut hos Förvaltningsrätten i Härnösand som avslag överklagandet genom dom den 13 februari 2012.

P-Å.S. överklagade förvaltningsrättens dom hos Kammarrätten i Sundsvall och yrkade att påförda eftertaxeringar skulle undanröjas. I andra hand yrkade han att den ersättning han vidgått att han uppburit skulle upptas till beskattning i inkomstslaget tjänst. Om inte något av dessa yrkanden vann bifall yrkade han att inkomsten av näringsverksamhet skulle begränsas på visst sätt.

Under tiden för kammarrättens handläggning väcktes genom en ansökan om stämning som kom in till Stockholms tingsrätt den 11 september 2012 åtal mot P-Å.S. för bl.a. skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift enligt 2 § respektive 5 § första stycket skattebrottslagen (1971:69). Gärningarna avsåg att han för ovan nämnda taxeringsår hade gett in självdeklarationer med oriktiga uppgifter alternativt underlåtit att inge självdeklarationer avseende bl.a. uppgifter om överskott av näringsverksamhet. Tingsrätten meddelade dom den 25 april 2013 varvid åtalet ogillades. Domen vann laga kraft.

P-Å.S. åberopade därefter tingsrättens dom och ett beslut av Högsta domstolen den 4 april 2013 som enligt P-Å.S. borde leda till att skattetillägg inte kunde påföras.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (2013-09-06, Pettersén, Lind, referent) yttrade, såvitt nu är i fråga: Skattetillägg – Högsta domstolen har i enhälligt plenumsbeslut den 4 juni 2013, mål B 4946-12 tagit ställning till bl.a. om uttag av skattetillägg utgör hinder för att pröva frågan om påföljd för samma gärning och funnit att så är fallet. Högsta domstolen har vidare funnit att det föreligger rättegångshinder i allmän domstol om fråga om skattetillägg prövats av Skatteverket/förvaltningsdomstol eller

om en sådan prövning pågår. Högsta domstolens beslut behandlar endast konsekvenserna för allmän domstols brottmålshantering när skattetillägg påförts eller prövats av Skatteverket/förvaltningsdomstol. Varken Högsta förvaltningsdomstolen eller lagstiftaren har ännu tagit ställning till det förändrade rättsläge som uppkommit genom HD:s avgörande och dess tillämpning ur förvaltningsdomstolarnas synvinkel. Det ankommer dock på kammarrätten att i detta mål på motsvarande sätt överväga vilka konsekvenser som den nu av HD fastlagda rättstillämpningen kan få för den enskilde i mål där skattetillägg förekommer och där allmän domstol tagit ställning till frågan om straff för samma gärning. – Av utredningen i målet framgår att åklagaren den 25 september 2012 väckte åtal mot bl.a. P-Å.S. för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift, medhjälp till grovt bokföringsbrott samt för medhjälp till grovt skattebrott. Åklagaren yrkade vidare att P-Å.S. skulle åläggas näringsförbud under 3 år. De aktuella gärningspåståendena avsåg samma förfaranden och händelser som föranlett Skatteverket att genom beslut den 31 maj 2011 vidta de i målet aktuella taxeringsåtgärderna samt påföra skattetillägg. Stockholms tingsrätt ogillade i dom den 25 april 2013, mål B 4770-09, åtalet mot P-Å.S. i dess helhet. – HD:s avgörande har den innebörden att om det vid tidpunkten för åtals väckande redan hade prövats om skattetillägg skulle påföras så hade tingsrätten haft att avvisa åtalet för bl.a. skattebrottslighet mot P-Å.S. Detta eftersom frågan om straff för händelseförloppet/gärningarna redan prövats genom förfarandet med skattetillägg. Av HD:s beslut, p. 66, framgår vidare att avsikten är att ge ett skydd mot dubbla förfaranden och inte bara mot dubbla straff och att det saknar betydelse om staten haft framgång med sitt krav eller inte. – Staten har genom åklagaren framställt krav på straff för de aktuella gärningarna genom att väcka åtal vid tingsrätten och tingsrätten har avgjort målet genom dom. Då skattetillägget är att bedöma som ett straff måste kammarrätten beakta att frågan om P-Å.S. ska straffas för de aktuella gärningarna redan är prövad av domstol. Det förhållandet att åtalet ogillats mot P-Å.S. förändrar inte denna bedömning. – En grundläggande rättsprincip till skydd för den enskildes rättsäkerhet är att samma sak inte ska prövas flera gånger och att straff bara får påföras en gång för samma gärning. Det föreligger dessutom hinder att pröva frågan om straff om samma gärning är föremål för prövning av en annan domstol och där straff kan påföras som konsekvens av prövningen. Dessa principer anses gälla oavsett vilken domstol som behandlar frågan om straff och numera, efter Högsta domstolens avgörande, även mellan de olika domstolsslagen. – Frågan om P-Å.S. ska straffas för det skatteundandragande som skett vid importen av de i målet aktuella bilarna har alltså numera prövats av Stockholms tingsrätt i brottmålet. Domen har vunnit laga kraft. Även det förhållandet att han inte upptagit några inkomster av verksamheten i sin deklaration har prövats. Vid sådant förhållande föreligger, mot bakgrund av vad som ovan redovisats om konsekvenserna av Högsta domstolens avgörande, hinder mot att påföra P-Å.S. skattetillägg.

I sitt avgörande biföll kammarrätten P-Å.S:s överklagande på så sätt att han för aktuella taxeringsår skulle eftertaxeras med vissa angivna belopp,

som skulle upptas till beskattning i inkomstslaget tjänst. Kammarrätten undanröjde påförda skattetillägg.

Kammarrättsrådet *Waas* var av skiljaktig mening beträffande P-Å.S:s överklagande i eftertaxeringsdelen och ansåg att talan i den delen skulle avslås. Överröstad i den delen var hon ense med majoriteten i övriga delar.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen i första hand, med ändring av domen, skulle påföra skattetillägg och i andra hand skulle undanröja domen vad avsåg skattetilläggen och återförvisa målen i dessa delar till kammarrätten för ny prövning. Skatteverket anförde bl.a. följande. P-Å.S. påfördes skattetillägg innan åtal väcktes. Åtalet stod därför vid denna tidpunkt i strid med förbudet mot dubbla förfaranden. Om det som i detta fall förekommit en kränkning av rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott kan det i och för sig hävdas att det framstår som rimligt att en sådan kränkning i största möjliga mån bör kunna hanteras inom ramen för ett förfarande som ännu inte vunnit laga kraft och att den enskilde därför inte ska behöva tillgripa ett extraordinärt rättsmedel för att kunna ta tillvara sin rätt. Mot detta kan dock invändas att en sådan tillämpning kan framstå som inkonsekvent eftersom rättsstridigheten den ena dagen kan hänföras till ett förfarande för att en senare dag i stället hänföras till det andra förfarandet. Vidare kan det ifrågasättas om tidsmässiga tillfälligheter ska vara avgörande. Endera ska brottmålet resas eller så ska skattetillägget undanröjas. Rättsverkningarna som följer av en resning i ett brottmål kan skilja sig väsentligt från dem som gör sig gällande vid ett undanröjande av ett beslut om skattetillägg. Övervägande skäl talar för att det är det senast inledda förfarandet som ska angripas.

P-Å.S. bestred bifall till överklagandet och begärde ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 380 kr. Han anförde bl.a. att avgörande vikt inte borde fästas vid vilket förfarande som initierats först utan i stället vid vilket som kunde angripas på grund av att det var ett pågående förfarande.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-06-19, Melin, Dexe, Hamberg, Knutsson, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Enligt 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll får ingen lagföras eller straffas på nytt för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd.

Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen har funnit att systemet med ansvar för skattebrott och påförande av skattetillägg vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet inte är förenligt med förbudet enligt tilläggsprotokollet (HFD 2013 ref. 71 samt NJA 2013 s. 502).

Avgörandena innebär att när en skattskyldig har åtalats för skattebrott får

beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet och vice versa.

Båda domstolarna har vidare ansett att förutsättningarna för att bevilja resning kan vara uppfyllda vid avslutade förfaranden om en skattskyldig för samma gärning såväl åtalats för skattebrott som påförts skattetillägg och omvänt (Högsta förvaltningsdomstolens dom den 5 juni 2014 i mål nr 1112-14 och 1113-14 samt NJA 2013 s. 746).

I P-Å.S:s fall är situationen en annan. Det först inledda förfarandet, som avser påförande av skattetillägg, pågår fortfarande medan det senare inledda brottmålsförfarandet redan har avslutats genom en dom som vunnit laga kraft.

Europadomstolen har i flera avgöranden klargjort att när det ena av två samtidigt pågående förfaranden har avgjorts slutligt måste det andra förfarandet avbrytas för att förbudet enligt artikel 4.1 i tilläggsprotokollet inte ska överträdas (se bl.a. domar den 20 maj 2014 i målen Häkkä mot Finland, Nykänen mot Finland och Glantz mot Finland). Av avgörandena framgår att det förhållandet att den enskilde kan ha rätt till resning inte ska beaktas vid bedömningen av om ett förfarande har avgjorts slutligt.

Av det anförda följer att i detta fall bör, som kammarrätten funnit, skattetilläggsförfarandet avbrytas genom att skattetilläggen undanröjs. Överklagandet ska alltså avslås.

P-Å.S. har vunnit helt bifall till sin talan och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Han har därför rätt till skälig ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till begärt belopp.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

P-Å.S. beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 380 kr.

Mål nr 7110-13 och 7111-13, föredragande Johan Magnander

Rättsfall: Europadomstolens domar den 20 maj 2014 i målen Häkkä mot Finland, Nykänen mot Finland och Glantz mot Finland.