

Beslut om skattetillägg har fattats efter det att åtal väckts avseende samma faktiska omständigheter. Skattetillägget har undanröjts trots att åtalet inte kom att prövas av tingsrätten (ne bis in idem).

Lagrum:

Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen; 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324)

N.G. dömdes den 9 oktober 2012 av Svea hovrätt till fängelse för grovt skattebrott och försvårande av skattekontroll enligt 4 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69). Gärningarna bestod i att hon lämnat oriktiga uppgifter dels i sina egna självdeklarationer för taxeringsåren 2006, 2008 och 2009, dels i Interkulturell Utbildning Ghazal AB:s skattedeklarationer rörande arbetsgivaravgifter avseende motsvarande tid samt att hon åsidosatt bokföringsskyldigheten i bolaget under tre av räkenskapsåren under perioden 2004–2008. Åtal hade väckts den 4 december 2009. Det omfattade då även taxeringsåret 2007 beträffande en av N.G. gjord fastighetsförsäljning. En senare åtalsjustering vid handläggningen i tingsrätt innebar att denna fastighetsförsäljning inte längre omfattades av åtalet.

Skatteverket beslutade i ett omprövningsbeslut den 11 december 2009 att påföra N.G. inkomster och skattetillägg på grund av att oriktiga uppgifter lämnats i hennes självdeklarationer för taxeringsåren 2007–2009. I ett obligatoriskt omprövningsbeslut den 26 februari 2010 satte Skatteverket ned beskattningen för taxeringsåret 2009 och motsvarande underlag för skattetillägg.

N.G. överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att bli beskattad i enlighet med sina ingivna inkomstdeklarationer. Avseende skattetillägg yrkade N.G. i första hand att påförda skattetillägg skulle undanröjas i sin helhet. I andra hand yrkade hon hel eller delvis befrielse från påförda skattetillägg. Vidare yrkade hon ersättning för sina ombudskostnader i målen hos förvaltningsrätten med 260 500 kr för cirka 77 timmars arbete.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2011-07-08, ordförande Gefvert) yttrade såvitt nu är aktuellt: Frågan i skattetilläggsdelen – N.G. har av Skatteverket påförts skattetillägg som en konsekvens av ett flertal oriktiga uppgifter som har lämnats till ledning för de i målen aktuella taxeringarna. Av utredningen i målen framgår även att N.G. av Solna tingsrätt den 15 juni 2011 har dömts för dels grovt skattebrott, dels försvårande av skattekontroll baserat på lämnandet av några av de oriktiga uppgifter som ligger till grund för några av de av Skatteverket påförda skattetilläggen. Påföljden bestämdes av Solna tingsrätt till ett års fängelse och fem års näringsförbud från den dag domen har vunnit laga kraft. Av tingsrättens domskäl kan, beträffande påföljdsfrågan, särskilt

utläsas att fängelsestraffets längd delvis har påverkats av det faktum att N.G. slutligen i den skatterättsliga processen kunde komma att åläggas skattetillägg. – Ingen av parterna i de förevarande målen har berört frågan huruvida det parallella förfarandet i allmän domstol och förvaltningsdomstol är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. – Enligt artikel 4 finns ett förbud mot dubbla förfaranden i brottmål (*ne bis in idem*). Enligt artikel 4 får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättsordningen i denna stat – *No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State*. Artikel 4 är, i likhet med Europakonventionen i övrigt, sedan den 1 januari 1995 inkorporerad i den svenska rättsordningen (SFS 1994:1219). – Oaktat parternas passivitet i denna del har förvaltningsrätten inledningsvis att pröva om några av de av Skatteverket i målen påförda skattetilläggen ska undanröjas på grund av rättegångshinder – antingen för det fallet att den parallella brottmålsprocessen mot N.G. har vunnit laga kraft (*res judicata*) eller för det fallet att, utan att det finns ett lagakraftvunnet avgörande i brottmålsprocessen, ett inlett förfarande i brottmålsprocessen utgör hinder för påförande av skattetillägg (*litis pendens*). – – – (i denna del av referatet har förvaltningsrättens omfattande redogörelser i följande avseenden utelämnats, nämligen beträffande 1. Det svenska skattetilläggssystemet och dubbla förfaranden, 2. Skattetilläggssystemets förenlighet med Europakonventionen, 3. Svensk rättspraxis med inriktning på vissa avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen [RÅ 2009 ref. 94] och Högsta domstolen [NJA 2010 s. 168 I och II] samt tiden efter dessa avgöranden. Vidare har två inledande avsnitt under huvudrubriken Förvaltningsrättens bedömning fått utgå liksom några inledande stycken under samma huvudrubrik angående det svenska systemets förenlighet med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet) – – – Frågan är om följderna av att en lagakraftvunnen dom om t.ex. skattebrott, som har *res judicata* verkningar enligt artikel 4, kan innebära att ett påbörjat förfarande om skattebrott, enligt principen om *litis pendens*, innebär rättegångshinder avseende Skatteverkets möjlighet att påföra skattetillägg på grund av samma oriktiga uppgiftslämnande. – Justitieråden Lundius och Lindskog resonerar kring detta i den skiljaktiga meningen i HD:s avgörande NJA 2010 s. 168 II. Lundius och Lindskog talar om det starka systematiska samband som finns i RB mellan rättegångshindren *res judicata* och *litis pendens*. Resonemanget utmynnar sedermera i konklusionen att bestämmelsen i 45 kap. 1 § tredje stycket RB rättstillämpningsvis bör ges innebörden, att den utvidgning av *res judicata*-principen som följer av Europadomstolens praxis medför samma utvidgning av vad som utgör *litis pendens* enligt bestämmelsen. – Förvaltningsrätten delar fullt ut denna bedömning. Frågan blir då vilken betydelse detta får utifrån ett förvaltningsprocessrättsligt perspektiv när varken *res judicata*-regeln i 30 kap. 9 § första stycket RB eller *litis*

pendens-regeln i 45 kap. 1 § tredje stycket RB är direkt tillämpliga inom förvaltningsprocessen. – Den utvidgning av res judicata-principen som justitieråden Lundius och Lindskog ger uttryck för som en konsekvens av Europadomstolens praxis, och som medför samma utvidgning av vad som utgör litis pendens enligt bestämmelsen därom i RB, anser förvaltningsrätten rättstillämpningsvis ska ges samma innebörd inom förvaltningsprocessen när frågan är att avgöra huruvida rättegångshinder föreligger för Skatteverket att påföra skattetillägg vid en tidpunkt när ett parallellt brottmålsförfarande har inletts avseende det händelseförlopp som har lett fram till samma oriktiga uppgiftslämnande. En annan ordning skulle vara oacceptabel på den grunden att litis pendens-regeln annars skulle utmynna i olika rättsfaktum beroende på huruvida det är brottmålsförfarandet eller skattetilläggsförfarandet som inleds först. – Konsekvenser för N.G. – N.G. har delgivits misstanke om brott och sedermera även åtalats för ett antal olika händelseförlopp avseende ett antal oriktiga uppgifter, som även ligger till grund för några av de av Skatteverket påförda skattetilläggen. Dessa för de båda förfarandena gemensamma oriktiga uppgifterna kan rubrikmässigt sammanfattas enligt följande.

- Osann faktura om 225 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Utbildningsservice i Spånga AB.
 - Osann faktura om 44 700 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Utbildningsservice i Västerås AB.
 - Osann faktura om 162 610 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Utbildningsservice i Västerås AB.
 - Osann faktura om 74 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Al Azhar Stiftelse.
 - Osann faktura om 98 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Fintex städ.
 - Intäkt om 1 000 000 kr avseende 2008 års försäljning av förskoleverksamheten i Spånga.
 - Bostadsförmån under 2007 och 2008 avseende bostadsrätten i Bromma.
- Förfarandet i brottmålsprocessen hade inte vunnit laga kraft vid tidpunkten för när Skatteverket påförde N.G. skattetillägg avseende de oriktiga uppgifter som är föremål för prövning även i brottmålsprocessen. Inte heller har förfarandet i brottmålsprocessen vunnit laga kraft vid tidpunkten för meddelandet av denna dom. Laglig grund i form av res judicata för att undanröja de av Skatteverket påförda skattetilläggen i dessa delar saknas därför. – Frågan blir då i andra hand huruvida förfarandet i brottmålsprocessen eller förfarandet avseende påförda skattetillägg inleddes först utifrån rättslig relevant tidpunkt. Beträffande de av Skatteverket påförda skattetilläggen är tidpunkten för Skatteverkets beslut i dessa delar avgörande. Detta eftersom det först i samband med Skatteverkets beslut finns ett konkret rättsfaktum kopplat till förfarandet. – Motsvarande kritiska tidpunkt avseende brottmålsförfarandet är, enligt förvaltningsrätten, tidpunkten för när N.G. delgavs misstanke om brott avseende respektive oriktiga uppgift. Det vill säga det är tidpunkten för när N.G. delgavs misstanke om brott som ska anses utgöra den kritiska tidpunkt för när brottmålsförfarandet ska anses ha inletts. Detta följer av att tidpunkten för delgivningen innefattar ett rättsfaktum utifrån preskriptionsperspektiv (14 § andra stycket skattebrottslagen – jfr 4 kap.

21 § taxeringslagen) – Av utredningen i målet framgår att N.G. delgavs misstanke om skattebrott vid, i de delar det berör målen i förvaltningsrätten, två olika tidpunkter enligt följande.

- Den 8 oktober 2009 med avseende på de händelseförlopp och gärningar som omfattar de fem ovan listade falska fakturorna.
- Den 12 november 2009 med avseende på dels intäkten om 1 000 000 kr avseende 2008 års försäljning av förskoleverksamheten i Spånga, dels bostadsförmån 2007 och 2008 avseende bostadsrätten i Bromma. – Skatteverkets beslut om skattetillägg meddelades den 11 december 2009 avseende samtliga oriktiga uppgifter rörande N.G. – Mot denna bakgrund har det enligt förvaltningsrätten förelegat rättegångshinder i form av litis pendens för Skatteverket att påföra N.G. skattetillägg avseende de ovan listade oriktiga uppgifterna. Skatteverkets beslut den 11 december 2009 ska därför upphävas i den del dessa oriktiga uppgifter har medfört påfört skattetillägg för N.G. med anledning av oredovisad lön. – Till de delar Skatteverkets beslut att påföra N.G. skattetillägg inte omfattas av upphävandet på grund av litis pendens finner förvaltningsrätten att Skatteverket har haft fog för sitt beslut att påföra skattetillägg, bortsett från det påförda skattetillägg som avsåg till annan utbetalt förskott av lön om 9 000 kr. – Förvaltningsrätten finner att de oriktiga uppgifterna inte hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängliga för Skatteverket. Avseende den icke redovisade kapitalvinsten vid avyttringen av fastigheten Albacken 3 konstaterar förvaltningsrätten att något kontrollmaterial inte var tillgängligt för Skatteverket vid aktuell tidpunkt. – Skäl för att i något avseende medge befrielse enligt de tillämpliga befrielsegrunderna har inte framkommit. – – Ersättning för ombudskostnader enligt ersättningslagen – N.G. har vunnit delvis bifall till sina yrkanden. Utgången i dessa delar har dock inte i något avseende något samband med ombudets arbete. Även i övrigt saknas grund för att bevilja ersättning för ombudskostnader. N.G:s yrkande om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås i sin helhet. – Domslut – Förvaltningsrätten bifaller delvis N.G:s överklagande och beslutar följande (i fråga om skattetillägg). Skatteverkets beslut att påföra N.G. skattetillägg för oredovisad lön undanröjs i sin helhet med avseende på de i domskälen listade oriktiga uppgifterna. Vidare upphävs påfört skattetillägg avseende ett utbetalt förskott på lön för vilket N.G. inte ska lönebeskattas. Förvaltningsrätten avslår N.G:s yrkande om ersättning för ombudskostnader. – Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som föranleds av denna dom.

En nämndeman var skiljaktig och fann att det inte förelåg hinder mot att pröva frågan om Skatteverkets beslut om skattetillägg för N.G. avseende oriktigt uppgiftslämnande som också var föremål för prövning i Solna tingsrätt. I övrigt var denne ense med majoriteten.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll N.G. sin talan och åberopade vad hon tidigare anfört i förvaltningsrätten. N.G. yrkade vidare att kammarrätten skulle ta upp kapitalvinst på grund av fastighetsförsäljningen under 2006 till prövning. Kapitalvinsten borde i

första hand sättas ned, i andra hand yrkade hon återförvisning till förvaltningsrätten i denna del för prövning. N.G. yrkade ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade i eget överklagande att det av förvaltningsrätten i domen undanröjda skattetillägget på 113 314 kr avseende taxeringsår 2008 och 271 912 kr avseende taxeringsår 2009 skulle upphävas och att Skatteverkets beslut beträffande skattetillägget som överklagats av N.G. i sin helhet skulle återställas. I andra hand yrkade Skatteverket att, om kammarrätten ansåg att delvis befrielse skulle ske, halva beloppet skulle återställas.

Kammarrätten i Stockholm (2013-03-06, Eng, Schömer, referent, Rydin)

yttrade: Skatteverkets överklagande – Förvaltningsrätten har utförligt redogjort för Högsta förvaltningsdomstolens och Högsta domstolens praxis under senare år (RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II) avseende frågan om det svenska systemet med dubbla förfaranden för skattetillägg och skattebrott är förenligt med Europakonventionens rättighet att inte bli lagförd två gånger för samma brott.

Förvaltningsrätten har vidare även utförligt redogjort för Europadomstolens praxis på området. Det kan härvid konstateras att förvaltningsrätten redogjort för att såväl Högsta förvaltningsdomstolen som Högsta domstolen i vägledande avgöranden funnit att svensk rätt inte strider mot Europakonventionen, att en förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk rätt bör vara att det finns ett klart stöd för det i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis samt att Högsta domstolen slagit fast att det saknas ett sådant klart stöd för att generellt underkänna det svenska systemet. – Till detta kan tilläggas Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2010 ref. 117. Avgörandet avsåg en person som dömts i tingsrätt för skattebrott och först därefter påförts skattetillägg genom Skatteverkets omprövningsbeslut. I hovrätt hade sedermera domstolen att beakta skattetillägget vid straffmätningen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att skäl för befrielse från påfört skattetillägg inte förelåg i skattemålet. Högsta förvaltningsdomstolen yttrade följande.

”Förbudet mot dubbelbestraffning – Regeringsrätten har i RÅ 2009 ref. 94 funnit att det svenska förfarandet där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende samma oriktiga uppgift vid taxeringen inte strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Högsta domstolen har i NJA 2010 s. 168 I och II kommit till samma slutsats. Förbudet enligt konventionen medför således inte att de nu aktuella skattetilläggen ska undanröjas. – Befrielse från skattetillägg – Enligt 5 kap. 14 § TL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut tillägget med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från skattetillägget, ska det sättas ned till hälften eller en fjärdedel (första stycket). Vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp

ska det särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (tredje stycket 3). – Av förarbetena framgår att bestämmelsen i 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL främst tar sikte på prövningar som ska göras när den allmänna domstolens avgörande enligt skattebrottslagen har meddelats innan det fattats något beslut om skattetillägg (prop. 2002/03:106 s. 244). Frågan om dubbla påföljder har då inte varit aktuell hos den allmänna domstolen.”

N.G. har av Svea hovrätt dömts för grova skattebrott och försvårande av skattekontroll till ett års fängelse. Hovrätten konstaterar i domen att brotten har ett högt straffvärde. Vid straffmätningen har hovrätten bland annat beaktat att N.G. riskerar att påföras skattetillägg. Skattetillägg har genom Skatteverkets beslut påförts med 40 procent av den skatt som belöper på 695 975 kr för taxeringsår 2007, 1 156 748 kr taxeringsår 2008 och 2 149 646 kr taxeringsår 2009. Kammarrätten finner med beaktande av Högsta domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden att förbudet mot dubbelbestraffning enligt konventionen inte medför att de nu aktuella skattetilläggen ska undanröjas. Skatteverkets överklagande ska därmed bifallas. Förvaltningsrättens dom i de delar varigenom förvaltningsrätten undanröjt påförda skattetillägg ska upphävas. Skatteverkets omprövningsbeslut den 11 december 2009 varigenom N.G. påförts skattetillägg ska således fastställas. – N.G:s överklagande –

Kapitalvinst – N.G. har, i sitt överklagande till förvaltningsrätten av Skatteverkets beslut, uttryckligen medgivit att bli beskattad för sin försäljning av 50 procent av fastigheten Albacken 3 på Lidingö. Någon invändning om den beskattningsbara kapitalvinstens storlek har inte framförts i överklagandet. Förvaltningsrätten har därmed inte haft anledning att ta upp frågan om storleken på kapitalvinsten eller hur denna beräknats till prövning. Yrkandet om återförvisning till förvaltningsrätten för ny prövning ska därmed avslås. – Det är inte möjligt att föra in en ny fråga i processen först i kammarrätten eller att göra en beloppsjustering avseende en fråga som inte tidigare har prövats. N.G:s yrkande om att kammarrätten ska sätta ned kapitalvinsten ska därmed avvisas. – Inkomst av tjänst – Kammarrätten finner att utredningen i målen ger stöd för att redovisningen i Interkulturell Utbildning i Stockholm AB, bolaget, varit behäftad med brister. Olika skuld- och tillgångskonton har använts på ett sätt som försvårat och ibland omöjliggjort kontroll av bokföringen. Det har förekommit oredovisade intäkter och rörelsefrämmande kostnader i bolaget och det har gjorts ett antal privata uttag ur bolaget. Såsom Skatteverket och förvaltningsrätten funnit ska dessa utgöra lön för N.G. Skatteverket har för taxeringsåret 2007 styrkt att N.G. lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa ifrågavarande transaktioner som ersättning från bolaget respektive gjort sannolikt för taxeringsåren 2008 och 2009 att N.G. erhållit dessa belopp. N.G:s överklagande i denna del ska därför avslås. –

Skattetillägg – Kammarrätten finner inte att det ingivna intyget eller journalutdragen visar att N.G. haft svårigheter att fullgöra sin deklarationsskyldighet och att förutsättningar för befrielse från

skattetilläggen med stöd av 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL föreligger. Något annat skäl för befrielse har inte kommit fram. N.G:s överklagande ska därmed avslås även i denna del. – Ersättning för kostnader – N.G. har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målen. Något annat skäl för ersättning saknas. Överklagandet och yrkandet om ersättning ska därmed avslås. – Kammarrättens avgörande – 1. Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande vad gäller skattetillägg. Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom i de delar förvaltningsrätten undanröjt påförda skattetillägg och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 11 december 2009. – 2. Kammarrätten avvisar N.G:s överklagande avseende beräkning av kapitalvinst på grund av fastighetsförsäljningen under 2006. – 3. Kammarrätten avslår yrkandet om återförvisning avseende beräkning av kapitalvinst på grund av fastighetsförsäljningen under 2006. – 4. Kammarrätten avslår N.G:s överklagande i övrigt. – 5. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

N.G. överklagade kammarrättens dom och yrkade att skattetilläggen skulle undanröjas. Vidare begärde hon ersättning för kostnader i kammarrätten med 71 500 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 65 625 kr. Hon anförde bl.a. följande. Samtliga omständigheter och händelseförlopp som legat till grund för Skatteverkets beslut om skattetillägg återfinns i åklagarens gärningsbeskrivningar. Eftersom skattetillägg påfördes efter det att åtal väckts strider Skatteverkets beslut mot artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Åtalet omfattade även försäljningen av fastigheten Albacken 3. Det förhållandet att åtalet justerades och att domstolen slutligen inte gjorde någon prövning beträffande fastighetsförsäljningen har ingen betydelse i detta sammanhang. Dubbelbestraffningsförbudet omfattar därför också fastighetsförsäljningen.

Skatteverket medgav delvis bifall till överklagandet såvitt avsåg taxeringsåren 2008 och 2009. Vad verket därvid medgav överensstämmer med det som i anges i Högsta förvaltningsdomstolens dom under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i fråga om dessa taxeringsår. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det bör vara möjligt att påföra skattetillägg för en oriktig uppgift även efter det att åtal väckts om åtalet avser en annan sakfråga än den som skattetillägget avser. Vad gäller taxeringsåret 2007 frånföll åklagaren åtalet såvitt avsåg den oredovisade försäljningen av fastigheten Albacken 3. Någon friande dom i denna del i enlighet med 20 kap. 9 § rättegångsbalken meddelades inte. Eftersom tingsrätten inte prövade åtalet i den delen har dubbelbestraffningsförbudet inte överträtts. Beträffande åtalet för försvårande av skattekontroll är det inte identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma som legat till grund för påförande av skattetillägg. Övriga skattetillägg ska därför inte undanröjas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-10-09, Melin, Sandström, Dexe, Nord, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättsliga utgångspunkter

Av artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll framgår att ingen får lagföras eller straffas två gånger för samma brott.

Genom avgöranden under senare tid har det klargjorts att när en skattskyldig åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter eller samma faktiska omständigheter som åtalet (se bl.a. HFD 2013 ref. 71). Åtal för bokföringsbrott har däremot som huvudregel ansetts inte kunna grunda sig på samma oriktiga uppgifter som skattetillägg och hindrar då inte att skattetillägg påförs (HFD 2014 not. 7, jfr NJA 2014 s. 377). Högsta förvaltningsdomstolen har vidare funnit att ett åtal som avsåg oriktiga uppgifter beträffande ett aktiebolags beskattning inte hindrade att skattetillägg togs ut när de oriktiga uppgifterna hänförde sig till bolagsföreträdarens egen beskattning (HFD 2013 not. 81).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Åtalet mot N.G. omfattade tre åtalpunkter. Enligt åtalpunkten 1 (grovt bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll, grovt brott) hade hon åsidosatt Interkulturell Utbildning Ghazal AB:s bokföringsskyldighet. Även åtalpunkten 3 (grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift) avsåg detta bolag, nämligen att hon hade lämnat oriktiga uppgifter i bolagets skattedeclarationer. De påförda skattetilläggen har däremot sin grund i att N.G. lämnat oriktiga uppgifter i sina egna självdeklarationer. Nu nämnda delar av åtalet grundar sig således inte på samma faktiska omständigheter som något av skattetilläggen och hindrar därmed inte att dessa tas ut.

Åtalpunkten 2 (grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift) avsåg att N.G. hade lämnat oriktiga uppgifter i sina egna självdeklarationer. I de delar där Skatteverket numera anser att skattetillägg inte bör utgå står det klart att dessa grundas på samma faktiska omständigheter som åtalet. De aktuella skattetilläggen ska därför undanröjas.

I åtalpunkten 2 togs ursprungligen också upp att N.G. lämnat en oriktig uppgift för taxeringsåret 2007 genom att inte ha deklarerat att hon sålt sin del av fastigheten Albacken 3. Skatteverket har motsatt sig att skattetillägget avseende försäljningen undanröjs eftersom denna del av åtalet aldrig kom att prövas av tingsrätten. Det kan dock konstateras att skattetillägget även här grundades på samma faktiska omständigheter som åtalet och att det straffrättsliga förfarandet pågick när Skatteverket fattade sitt beslut om skattetillägg den 11 december 2009. Det förelåg därför hinder för Skatteverket att påföra skattetillägg. Det förhållandet att åtalet i den delen inte senare kom att prövas av tingsrätten medför ingen annan bedömning. Skattetillägget ska således undanröjas.

Skattetilläggen i övrigt grundas inte på samma faktiska omständigheter som åtalet enligt åtalpunkten 2 och ska följaktligen inte tas bort med hänvisning till förbudet mot dubbla lagföringar och straff.

Det har inte kommit fram något annat skäl att inte ta ut skattetilläggen i kvarstående delar.

Ersättning för kostnader

Det finns förutsättningar att bevilja N.G. ersättning för kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr för processen i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Med ändring av kammarrättens dom förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att skattetillägg inte ska utgå såvitt avser följande poster.

Taxeringsår 2007

– Försäljning av fastigheten Albacken 3

Taxeringsår 2008

- Faktura om 225 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Utbildningsservice i Spånga AB
- Fakturor om 44 700 kr och 162 610 kr utställda till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Västerås Internationella skolan
- Bostadsförmån avseende en bostadsrätt i Bromma

Taxeringsår 2009

- Faktura om 74 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av Al Azhar Stiftelse
- Faktura om 98 000 kr utställd till Interkulturell Utbildning i Stockholm AB av AB Fintex städ
- Intäkt om 1 000 000 kr avseende försäljning av en förskoleverksamhet i Spånga
- Bostadsförmån avseende en bostadsrätt i Bromma

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet i övrigt.

N.G. beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Mål nr 3468–3470-13, föredragande Johan Magnander

Rättsfall: Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland; HFD 2013 ref. 71; HFD 2013 not. 81; HFD 2014 not. 7; NJA 2014 s. 377.