

När en skattskyldig har åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet (ne bis in idem).

Lagrum:

Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen; Artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna

P.B. dömdes den 18 juni 2008 av Hovrätten för Västra Sverige till fängelse för bl.a. grovt skattebrott enligt 4 § skattebrottslagen (1971:69) bestående i att han taxeringsåren 2001, 2003 och 2004 hade lämnat oriktiga uppgifter i sina självdeklarationer genom att underlåta att redovisa vissa ersättningar som inkomst av tjänst. Åtal hade väckts den 24 februari 2005. Skatteverket påförde genom tre särskilda omprövningsbeslut den 4 april 2005 P.B. skattetillägg på grund av att oriktiga uppgifter lämnats för de nämnda taxeringsåren.

P.B. överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att skattetilläggen enligt besluten skulle undanröjas. Han anförde bl.a. följande. Befrielse från skattetillägg ska enligt taxeringslagen medges då han fällt till ansvar för skattebrott enligt skattebrottslagen. Syftet med lagregleringen är att säkerställa att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott som den skattskyldige gjort sig skyldig till. I tingsrätten dömdes han till fyra års fängelse. Att skattetillägg påförs hindras också av Europakonventionen. Enligt denna konvention får ingen straffas eller lagföras två gånger för samma brott. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 66 bedömt att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionen. Det är således ett brott mot Europakonventionen att döma och straffa honom två gånger genom att fastställa ytterligare straff genom skattetillägg efter att han redan dömts för samma brott i ett brottmål. Att inte ge befrielse från skattetillägget innebär att man låter ett oskäligt skattetillägg bestå i strid med skattebetalningslagen och taxeringslagen.

Skatteverket vidhöll sina beslut och anförde bl.a. följande.

Bestämmelserna i taxeringslagen som P.B. hänvisar till är tillämpliga först vid 2004 års inkomsttaxering. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att i det fall ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. De domar som P.B. har åberopat stöder inte hans påstående att Europakonventionen hindrar att han påförs skattetillägg. Av prop. 2002/03:106 framgår tvärtom att det enligt regeringens bedömning är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen att ha en ordning med ett administrativt skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande vid lämnande av oriktig uppgift. I Europakonventionens mening är det dessutom inte fråga om samma brott som han har påförts skattetillägg för och dömts till ansvar för genom tingsrättens dom, se RÅ 2002 ref. 79.

Förvaltningsrätten i Malmö (2011-04-07, ordförande Ohlsson) yttrade, såvitt nu är i fråga: Enligt domstolens mening föreligger grund för påförande av skattetillägg för taxeringsåren 2001, 2003 och 2004. Att P.B. dömts för bokföringsbrott, grovt skattebrott, försvårande av skattekontroll och osant intygande och att påföljden därvid bestämts till fängelse två år och sex månader utgör inte hinder mot att han påförs skattetillägg (se RÅ 2009 ref. 94). – Förvaltningsrätten har att pröva om det enligt 5 kap. 14 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg. Härvid noteras att hovrättens avgörande enligt skattebrottslagen har meddelats efter det att beslut om skattetillägg fattats. Vid straffmätningen hade hovrätten således att beakta skattetilläggen inom ramen för en tillämpning av bestämmelsen i 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken som ger allmän domstol möjlighet att döma till ett lägre straff än vad brottets straffvärde motiverar. Praxis innebär att t.ex. skattetillägg i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i domen. Mot bakgrund härav kan det inte heller anses oskäligt att ta ut skattetillägg (se RÅ 2009 ref. 94 och Regeringsrättens dom den 21 december 2010, mål nr 5486–5487-09, Red:s anm. RÅ 2010 ref. 117). Det föreligger inte heller i övrigt skäl att medge befrielse från påfört skattetillägg. – Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

P.B. fullföljde sin talan hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. När det gäller påförda skattetillägg framgår det inte av hovrättens dom att hänsyn har tagits till skattetilläggen vid bestämmandet av påföljd. Att detta inte framgår ska av rättssäkerhetsskäl inte belasta honom.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2012-10-23, Bodin, Hagard Linander, Römbo, referent) yttrade: Kammarrätten gör, även med beaktande av vad P.B. anför i kammarrätten, samma bedömning som förvaltningsrätten. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

P.B. överklagade kammarrättens dom och yrkade att skattetilläggen skulle undanröjas. Han anförde att det strider mot dubbelbestraffningsförbudet enligt Europakonventionen att ta ut skattetilläggen eftersom han har dömts för skattebrott.

Skatteverket medgav bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det är svårt att finna något bärkraftigt skäl mot att, i tillämpliga delar, låta de överväganden som kommit till uttryck i Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 (mål B 4946-12) vara vägledande också i dessa mål. Utgångspunkten för bedömningen bör vara att samma principer ska vara vägledande oberoende av vilket sanktionsförfarande som inleds först. Det framstår därför som följdriktigt att åtalet mot P.B. i nu aktuellt hänseende utgör hinder mot att besluta om skattetillägg som grundar sig på samma oriktiga uppgift. En sådan ordning är också i linje med vad som gäller

inom brottmålsprocessen enligt 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-10-29, Melin, Jermsten, Sandström, Almgren, Dexe, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson, Ståhl, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson, Silfverberg, Rynning, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Enligt artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll (tilläggsprotokollet) 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 rättegångsordningen i denna stat (ne bis in idem).

Motsvarande bestämmelse finns i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (rättighetsstadgan). Enligt artikel 50 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.

Varken tilläggsprotokollet eller rättighetsstadgan innehåller någon bestämmelse om hinder mot att väcka ny talan under pågående rättegång.

Även i rättegångsbalken finns bestämmelser där principen ne bis in idem kommer till uttryck. När tiden för att överklaga en dom har gått ut, får ett nytt åtal för samma gärning inte tas upp till prövning (res judicata; 30 kap. 9 § första stycket rättegångsbalken) och en pågående rättegång innebär att ett nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för en gärning för vilken han eller hon redan står under åtal (lis pendens; 45 kap. 1 § tredje stycket).

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2009 ref. 94 (se även RÅ 2010 ref. 117) att skattetillägg kunde tas ut av en skattskyldig som på grund av samma oriktiga uppgifter hade dömts för brott enligt skattebrottslagen. Detta ansågs alltså inte strida mot tilläggsprotokollets förbud mot dubbla lagföringar och straff. Högsta domstolen kom till samma slutsats i NJA 2010 s. 168 I och II.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis kan erinras om att skattetillägg har en sådan straffrättslig karaktär att det omfattas av artikel 4.1 i tilläggsprotokollet (Europadomstolens beslut den 14 september 2004 i målet Rosenquist mot Sverige, jfr RÅ 2000 ref. 66 I såvitt avser artikel 6 i Europakonventionen).

Högsta domstolen har i ett beslut i plenum den 11 juni 2013 funnit att det svenska systemet med kombinationen skattetillägg och påföljd för

skattebrott enligt skattebrottslagen i två olika förfaranden mot en och samma person är oförenligt med rätten enligt tilläggsprotokollet att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning), när förfarandena grundas på samma oriktiga uppgifter i fråga om bl.a. inkomsttaxering (mål B 4946-12).

Till grund för avgörandet låg främst de senare årens rättsutveckling genom avgöranden i Europadomstolen och EU-domstolen, särskilt Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland (stor kammare), och EU-domstolens dom den 26 februari 2013 i målet C-617/10, Åkerberg Fransson. Genom sitt avgörande gick Högsta domstolen ifrån det ställningstagande som domstolen gjort i NJA 2010 s. 168 I och II.

Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i Högsta domstolens bedömning att de dubbla förfarandena strider mot artikel 4.1 i tilläggsprotokollet. Det finns alltså skäl att ändra Högsta förvaltningsdomstolens praxis.

Vad gäller frågan om när ett skatterättsligt förfarande hindrar ett efterföljande brottmålsförfarande rörande samma gärning har Högsta domstolen funnit att det föreligger hinder mot åtal för skattebrott när Skatteverket har fattat ett beslut om att ta ut skattetillägg. Det saknar således betydelse att beslutet kan komma att överklagas.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att när ordningen mellan de båda förfarandena är den omvända bör, som Skatteverket anför, samma princip vara vägledande. Från det att åtal väcks bör det således föreligga hinder mot att besluta om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet.

I P.B:s fall baseras såväl skattetilläggen som åtalet på att han underlåtit att redovisa vissa ersättningar som inkomst av tjänst. Det är fråga om samma oriktiga uppgifter. Eftersom skattetilläggen beslutades efter det att åtal hade väckts står Skatteverkets beslut i strid med artikel 4.1 i tilläggsprotokollet. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer skattetilläggen.

Mål nr 658–660-13, föredragande Magnander

Rättsfall: Europadomstolens dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland; Europadomstolens beslut den 14 september 2004 i målet Rosenquist mot Sverige; EU-domstolens dom den 26 februari 2013 i målet C-617/10, Åkerberg Fransson; NJA 2010 s. 168 I och II; Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013 (mål B 4946-12); RÅ 2000 ref. 66 I; RÅ 2009 ref. 94; RÅ 2010 ref. 117.