

Om skattetillägg har påförts innan åtal väckts för skattebrott kan inte förbudet mot dubbel lagföring och dubbla straff föranleda att en lagakraftvunnen dom i skattemålet undanröjs. Det gäller även om det skatterättsliga förfarandet avslutades sist och oberoende av om domen i brottmålet var friande och när den vann laga kraft (I och II).

Lagrum:

37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291); artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll

I

Skattemyndigheten i Stockholm beslutade den 19 december 2003 att höja U.S:s inkomst av tjänst med 20 000 000 kr för taxeringsåret 2002 och påföra honom skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på beloppet. Inkomsten avsåg en icke redovisad utbetalning från en kapitalförsäkring som ägdes av U.S:s arbetsgivare, Försäkringsbolaget Skandia. Utbetalningen hade den 7 mars 2001 på U.S:s begäran skett till det av honom ägda bolaget Bamboo Ltd. – Länsrätten i Stockholms län beslutade den 27 juni 2007 att avslå U.S:s överklagande (mål nr 1099-04), varefter Kammarrätten i Stockholm avslog hans överklagande den 23 november 2010 (mål nr 5209-07). Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 10 maj 2011 att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 752-11). – Åtal för grovt skattebrott väcktes mot U.S. den 24 november 2005. Åtalet avsåg att han i sin deklaration för inkomståret 2001 (taxeringsåret 2002) till Skattemyndigheten i Stockholm lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att deklarerera inkomst om 20 000 000 kr från sin arbetsgivare Skandia. Stockholms tingsrätt ogillade åtalet i dom den 7 mars 2008 (mål nr B 31354-05), varefter Svea hovrätt fastställde tingsrättens dom den 1 juni 2009 (mål nr B 2923-08).

U.S. ansökte i november 2014 om resning i skattemålet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja beslutet om skattetillägg. Han anförde bl.a. följande. Kammarrätten skulle rätteligen ha undanröjt beslutet att påföra honom skattetillägg då han redan blivit lagförd för den gärning som legat till grund för omprövningsbeslutet. Det finns inte någon laglig möjlighet att återställa den konventionsstridiga åtgärd som beslutet att väcka åtal mot honom innebar.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-06-09, Melin, Nord, Rynning, Askersjö, Baran) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättsliga utgångspunkter

Enligt 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får resning beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2013 ref. 71 funnit att systemet med ansvar för skattebrott och påförande av skattetillägg i två olika förfaranden mot samma person inte är förenligt med tilläggsprotokollets förbud mot dubbel lagföring och dubbla straff, när förfarandena grundas på samma oriktiga uppgifter. Samma ställningstagande hade Högsta domstolen tidigare gjort i NJA 2013 s. 502. Avgörandena innebär att när en skattskyldig åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet och vice versa (den s.k. lis pendens-principen). Denna ståndpunkt har motiverats med att förbudet i tilläggsprotokollet som svensk lag bör tillämpas på ett sätt som är förenligt med grundläggande nationella principer inte bara om res judicata utan också om lis pendens (NJA 2013 s. 502, p. 69–70).

Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen har vidare funnit att det svenska systemet får anses ha blivit oförenligt med förbudet mot dubbel lagföring och dubbla straff i och med Europadomstolens avgörande i målet Zolotukhin mot Ryssland den 10 februari 2009, stor kammare (HFD 2014 ref. 35 och NJA 2013 s. 746, p. 32). Grund för resning har ansetts föreligga när ett förfarande som inletts i strid med förbudet – enligt lis pendens-principen – har avslutats efter detta datum.

Europadomstolen har klargjort att när det ena av två samtidigt pågående förfaranden har avslutats genom ett slutligt avgörande måste det andra förfarandet avbrytas för att förbudet enligt artikel 4.1 i tilläggsprotokollet inte ska överträdas (den s.k. res judicata-principen, se bl.a. domstolens avgöranden den 20 maj 2014 i målen Häkkä mot Finland, Nykänen mot Finland och Glantz mot Finland). Domstolen har vidare framhållit att tilläggsprotokollet således inte förbjuder parallella förfaranden så länge inget av dem avslutats, men har även konstaterat att den i Sverige tillämpade lis pendens-principen erbjuder ett mera långtgående skydd än artikel 4.1 i tilläggsprotokollet (se bl.a. Europadomstolens avgöranden den 27 november 2014 i målet Lucky Dev mot Sverige, p. 60 och den 21 oktober 2014 i målet Henriksson mot Sverige, p. 40–45).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

U.S. har påförts skattetillägg för taxeringsåret 2002 avseende oredovisade inkomster om 20 000 000 kr. Samma oriktiga uppgifter har därefter lagts till grund för åtal om grovt skattebrott.

Förfarandet i brottmålet avslutades genom Svea hovrätts beslut den 1 juni 2009. Det skatterättsliga förfarandet avslutades genom att Högsta förvaltningsdomstolen den 10 maj 2011 beslutade att inte meddela prövningstillstånd. Båda förfarandena pågick således efter den 10 februari 2009, då det svenska systemet för skattebrott och påförande av

skattetillägg genom avgörandet i Zolotukhin-målet blev oförenligt med tilläggsprotokollets förbud mot dubbel lagföring och dubbla straff. Det får därmed anses stå klart att en överträdelse av förbudet har skett, oavsett om bedömningen görs med utgångspunkt från lis pendens- eller res judicata-principen. Eftersom båda förfarandena numera har avslutats finns dock inte någon pågående överträdelse som kan avbrytas (jfr HFD 2014 ref. 43).

Resningsinstitutet syftar till att ge domstolarna möjlighet att under vissa förutsättningar upphäva eller ändra ett materiellt oriktigt beslut trots att det har vunnit laga kraft. När det gäller överträdelser av tilläggsprotokollets förbud mot dubbel lagföring och dubbla straff har Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen i flera fall beviljat resning för att möjliggöra att avgörandet i det rättsstridiga förfarandet undanröjs (se bl.a. HFD 2014 ref. 35 och NJA 2013 s. 746). När en ansökan om resning däremot avsett det förfarande som först inletts och som därmed enligt lis pendens-principen varit rättsenligt har ansökningen avslagits (se bl.a. HFD 2013 not. 77 och NJA 2013 s. 780).

I det nu aktuella fallet väcktes åtal först efter det att Skatteverket hade beslutat om skattetillägg. Eftersom åtalet därmed inte utgjorde hinder för den fortsatta skatteprocessen saknas skäl att angripa detta förfarande. Det finns därför inte grund för resning i målet om skattetillägg. U.S:s ansökan ska således avslås. För det fall Europakonventionens regel om tillgång till ett effektivt rättsmedel fordrar ytterligare prövning får den ske i annan ordning.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår ansökningen om resning.

II

Skatteverket beslutade den 9 december 2005 att påföra K.L. skattetillägg avseende oredovisade inkomster om tillhopa 531 914 kr från Storsjöhus Fastigheter AB för taxeringsåret 2005. I beloppet ingick bl.a. privata kostnader hänförliga till en av K.L. ägd fastighet och vissa flygresor som bolaget betalat. Skatteverkets beslut överklagades till Länsrätten i Jämtlands län som avsåg överklagandet i dom den 8 september 2008 (mål nr 209-06), varefter även Kammarrätten i Sundsvall avsåg K.L:s överklagande i dom den 23 juni 2009 (mål nr 3236 08). – Den 20 april 2007 väcktes åtal mot K.L. för bl.a. skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift (åtalspunkt 1), bestående i att han i sin deklaration för taxeringsåret 2005 lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa inkomster om 342 000 kr. Inkomsterna hade han tillgodogjort sig under 2004 genom att låta Storsjöhus Fastigheter AB, som företräddes av honom, betala kostnader för en av honom ägd fastighet på Gotland med 263 000 kr samt hans och hans hustrus resor till Gotland med 79 000 kr. I dom den 10 april 2008 (mål nr B 862-07) ogillade Östersunds tingsrätt åtalet i denna del.

K.L. ansökte i december 2014 om resning i skattemålet och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas. Till stöd för ansökan anförde han att han utsatts för dubbla förfaranden genom att förvaltningsdomstolarna inte avbrutit processerna om skattetillägg då tingsrätten fattade sitt beslut om att åtalet skulle ogillas. Han hänvisade till HFD 2014 ref. 43.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-06-09, Melin, Nord, Rynning, Askersjö, Baran) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättsliga utgångspunkter

Enligt 37 b § – – – (se första – femte styckena under Skälen för avgörandet i referatets del I) – – – mot Sverige, p. 40–45).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteverket har för taxeringsåret 2005 påfört K.L. skattetillägg avseende bl.a. privata fastighetskostnader om 263 639 kr och privata resekostnader m.m. om 115 123 kr, vilka betalats av Storsjöhus Fastigheter AB. K.L. har därefter åtalats för skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift, avseende en del av de oredovisade inkomster som legat till grund för de påförda skattetilläggen. Han har således i denna del blivit föremål för dubbel lagföring.

Förfarandet i brottmålet mot K.L. avslutades genom tingsrättens dom den 10 april 2008, dvs. före avgörandet i Zolotukhin-målet den 10 februari 2009 då det svenska systemet för skattebrott och påförande av skattetillägg blev oförenligt med tilläggsprotokollets förbud mot dubbel lagföring och dubbla straff. Det skatterättsliga förfarandet avslutades först efter domen i Zolothukin-målet, genom kammarrättens avgörande den 23 juni 2009. I enlighet med den av Europadomstolen tillämpade res judicata-principen skulle kammarrätten således ha avbrutit förfarandet, för att förhindra en överträdelse av förbudet mot dubbel lagföring.

Resningsinstitutet syftar till att ge domstolarna möjlighet att under vissa förutsättningar upphäva eller ändra ett materiellt oriktigt beslut trots att det har vunnit laga kraft. När det gäller överträdelser av tilläggsprotokollets förbud mot dubbel lagföring och dubbla straff har Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen i flera fall beviljat resning för att möjliggöra att avgörandet i det rättsstridiga förfarandet undanröjs (se bl.a. HFD 2014 ref. 35 och NJA 2013 s. 746). När en ansökan om resning däremot avsett det förfarande som först inletts och som därmed enligt lis pendens-principen varit rättsenligt har ansökningen avslagits (se bl.a. HFD 2013 not. 77 och NJA 2013 s. 780).

Som redan nämnts får lis pendens-principen anses ge ett skydd som går utöver vad som krävs enligt artikel 4.1. i tilläggsprotokollet (se t.ex.

Europadomstolens avgörande i målet Henriksson mot Sverige, p. 45). Högsta förvaltningsdomstolen har visserligen i rättsfallet HFD 2014 ref. 43 fastställt kammarrättens undanröjande av ett skattetillägg för att undvika en överträdelse av tilläggsprotokollets mer begränsade skyddsregel. Detta ställningstagande byggde emellertid på att det ordinarie förfarandet avseende skattetillägg alltså pågick vid tiden för Högsta förvaltningsdomstolens prövning. När det däremot gäller att gottgöra vad som med tillämpning av res judicata-principen i ett enskilt fall skulle kunna vara att anse som en redan inträffad kränkning finns enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte skäl att frångå de ställningstaganden som tidigare gjorts avseende innehållet i Europakonventionen som svensk lag (HFD 2013 ref. 71 och HFD 2014 ref. 35; jfr NJA 2013 s. 502 och NJA 2013 s. 746).

I det nu aktuella fallet väcktes åtal först efter det att Skatteverket hade beslutat om skattetillägg. Eftersom åtalet därmed inte utgjorde hinder för den fortsatta skatteprocessen saknas skäl att angripa detta förfarande. Det finns därför inte grund för resning i målet om skattetillägg. K.L:s ansökan ska således avslås. För det fall Europakonventionens regel om tillgång till ett effektivt rättsmedel fordrar ytterligare prövning får den ske i annan ordning.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår ansökningen om resning.

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 6964–6965-14 i samma fråga som i referatets del I.

Mål nr 6065-14 (I) och 6781-14 (II), föredragande Camilla Wernkvist och David Ankerson