

Ref 53

Det är förenligt med artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen att neka ett bolag som har upplösts efter avslutad konkurs, att få ett beslut om skattetillägg prövat i högre rätt.

49 kap. 4, 11 och 14 §§ samt 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), artikel 6 i europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR), artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR, 25 kap. 50 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 oktober 2024 följande dom (mål nr 4260-23 och 4262-23).

Bakgrund

1. KLK Vård & Utbildning AB har upplösts efter att ett konkursförfarande har avslutats utan överskott. Ett upplöst bolag kan som huvudregel inte uppträda som part i en rättegång. I praxis har emellertid avsteg gjorts från huvudregeln när det gäller mål om skattetillägg. Ett bolag som upplösts efter avslutad konkurs har ansetts berättigat till överprövning i förvaltningsdomstol med hänvisning till den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR). Däremot har ett bolag i en sådan situation inte ansetts omfattas av konventionens rätt till en ny prövning i högre domstol, eftersom undantag från den rätten får göras för mindre grova gärningar.

2. Skatteverket beslutade om ändring av bl.a. inkomstskatt och arbetsgivaravgifter för KLK Vård & Utbildning AB samt påförde bolaget skattetillägg. Beslutet innebar att bolagets underskott minskade. Skattetillägget bestämdes därför till 40 procent av en fjärdedel av minskningen av underskottet. Vad gällde skattetillägget avseende arbetsgivaravgifterna ansåg Skatteverket att det var oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp eftersom bolaget hade rätt till avdrag för arbetsgivaravgifterna. Skattetillägget avseende arbetsgivaravgifter sattes därför ned till tre fjärdedelar av fullt belopp.

3. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Uppsala som avslog överklagandet. Bolaget – som då hade upplösts – fullföljde talan till Kammarrätten i Stockholm som avvisade överklagandet. Kammarrätten angav att det inte hade kommit fram några omständigheter som kunde utgöra skäl för att tillerkänna bolaget partshabilitet trots att det hade upplösts genom konkurs, och att

bolaget inte heller hade rätt till en prövning i kammarrätten med stöd av konventionen eftersom den gärning som medfört att skattetillägg påförts måste betraktas som mindre grov.

Yrkanden m.m.

4. *KLK Vård & Utbildning AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens avvisningsbeslut och återförvisa målen till kammarrätten för prövning i sak. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader.

5. *Skatteverket* anser att överklagandet, även med beaktande av nyare praxis från Europadomstolen, ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

6. Frågan är om det är förenligt med artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR att neka ett bolag som har upplösts genom konkurs att få beslut om skattetillägg överprövat av högre rätt.

Rättslig reglering m.m.

Skattetillägg

7. Skattetillägg är en särskild avgift som enligt 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tas ut av den som på annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Av 11 § framgår att skattetillägg vid oriktig uppgift på slutlig skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som lämnat den oriktiga uppgiften. Skattetillägg på arbetsgivaravgifter är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Av 14 § framgår att om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetilägget i stället beräknas på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

8. I 51 kap. finns regler om befrielse från särskilda avgifter. Enligt 1 § ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller för-

anletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer. Vidare ska beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten eller en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Europakonventionen

9. Av artikel 6.1 i EKMR framgår att var och en, vid prövningen av en anklagelse för brott, är berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inför en oavhängig och opartisk domstol.

10. I artikel 2.1 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR anges att var och en som dömts av domstol för brottslig gärning ska ha rätt att få skuldfrågan eller påföljden omprövad av högre domstol. Undantag från denna rätt får enligt artikel 2.2 göras bl.a. vad avser mindre grova gärningar, enligt föreskrift i lag.

Bolag som upplösts efter avslutad konkurs

11. Om ett bolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Det framgår av 25 kap. 50 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare funnit att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i EKMR och konstaterat att en skattskyldig därmed alltid är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av ett av en administrativ myndighet påfört skattetillägg. Denna princip ansågs även gälla i fråga om ett bolag som är upplöst efter avslutad konkurs och av den anledningen annars saknar rättskapacitet och partshabilitet (RÅ 2000 ref. 66 I och RÅ 2002 ref. 76).

13. Högsta förvaltningsdomstolen har dock när det gäller skattetillägg i rättsfallet RÅ 2003 ref. 53 gjort bedömningen att en skattskyldig inte kan grunda någon rätt till prövning i två domstolsinstanser på artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR, eftersom fängelse inte är en möjlig påföljd för det påstått oriktiga uppgiftslämnande som läggs till grund för uttag av skattetillägg.

14. Europadomstolen har därefter nyanserat räckvidden av undantaget i artikel 2.2 och uttalat att även om avsaknaden av en frihetsberövande påföljd är en viktig faktor vid bedömningen av om en gärning är att anse som mindre grov eller inte, är det varken en avgörande faktor eller det enda kriteriet som ska vägas in. Hänsyn måste även tas till förhållandena i det enskilda fallet (domar den 30 juni 2020 i målet Saquetti Iglesias mot Spanien, punkterna 36–

42, samt den 26 oktober 2021 i målet Kindlhofer mot Österrike, punkterna 37–43). Av rättsfallen framgår att brott som enbart bestraffas med böter inte alltid är mindre grova i konventionens mening samt att den teoretiska möjligheten att en frihetsberövande påföljd döms ut inte automatiskt utesluter att ett brott kan vara mindre grovt.

15. Med hänsyn till att det numera finns rättsfall från Europadomstolen som rör undantagsregeln i artikel 2.2 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR finns det skäl att på nytt överväga frågan om ett upplöst bolag kan ha rätt till prövning i två domstolsinstanser i ett mål om skattetillägg.

16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att vid bedömningen av om en gärning är mindre grov ska – utöver frågan om fängelse är en möjlig påföljd – omständigheterna i det enskilda fallet beaktas i ljuset av sanktionens syfte och utformning.

17. Vad gäller skattetilläggets syfte och utformning bör det särskilt noteras att skattetillägg vid oriktig uppgift påförs i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört genom att det utgår med en viss procent, som högst 40 procent, av den skatt som inte skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Vid ett beslut om skattetillägg ska vidare ett antal befrielsegrunder beaktas, vilka täcker den skattskyldiges individuella förhållanden, proportionen mellan avgiften och det handlande eller den passivitet som föranlett skattetillägget samt handläggningstiden. Ett skattetillägg kan heller aldrig omvandlas till fängelse.

18. Det följer således direkt av lagstiftningen att ett beslut om skattetillägg innefattar en proportionalitetsavvägning och en prövning av omständigheterna i det enskilda fallet.

19. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att det saknas skäl att frånga den bedömning som gjordes i RÅ 2003 ref. 53, dvs. att ett skattetillägg utgör en sanktion mot en mindre grov gärning i den mening som avses i artikel 2.2 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR.

20. Överklagandet ska därmed avslås.

21. Bolaget beviljas ersättning för kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen med 32 200 kr (RÅ 2000 ref. 41).

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar KLK Vård & Utbildning AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 32 200 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Bull, Classon, Baran* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Förvaltningsrätten i Uppsala (2022-11-15, ordförande Tunudd):

[Förvaltningsrättens prövning av bolagets överklagande av Skatteverkets beslut om inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter har här utelämnats.]

Skattetillägg

Förvaltningsrätten anser, utifrån ovanstående bedömning i skattefrågorna, att det klart framgår i målen att KLK Vård & Utbildning AB (bolaget) och E.S.R. har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för den egna beskattningen. Skatteverket har därför haft grund för att påföra skattetillägg.

Nästa fråga blir då om det finns anledning att medge hel eller delvis befrielse från de påförda skattetilläggen. Skatteverket har medgett delvis befrielse av bolagets skattetillägg med hänvisning till att bolaget har rätt till avdrag för arbetsgivaravgifterna vid den årliga beskattningen.

Förvaltningsrätten konstaterar att det inte framkommit några skäl för ytterligare befrielse av skattetilläggen. Då det gått en tid sedan handläggningen i målen inleddes, finns det dock skäl för förvaltningsrätten att på eget initiativ bedöma om det finns skäl att sätta ner de påförda skattetilläggen på grund av handläggningstidens längd.

Vid bedömningen av om hel eller delvis befrielse från skattetillägg ska ske ska det särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet (51 kap. 1 § 3 skatteförfarandelagen). Syftet med bestämmelsen är att tillförsäkra den enskilde de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6 i Europakonventionen gällande rätten till rättegång inom skälig tid (prop. 2002/03:106 s. 145 och 243 f.).

Europadomstolen har i avgöranden fäst särskild vikt vid frågornas komplexitet, om den enskilde bidragit till den långa handläggningen och om det förekommit längre perioder av inaktivitet i domstolen (se t.ex. Wassdahl mot Sverige, dom den 6 februari 2007, p. 32). I domar den 23 juli 2002, Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, fann Europadomstolen att Sverige brutit mot artikel 6.1 i Europakonventionen vad gäller processens längd. I fallet Janosevic hade processen tagit nästan tre år hos skattemyndigheten och två år och nio månader i länsrätten. Västberga Taxis talan i länsrätten avvisades nästan fem år efter skattemyndighetens beslut. För Vulic tog det fyra och ett halvt år att få frågan prövad i länsrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett par fall prövat frågan om ett förfarande dragit ut så långt i tiden att det utgjort en kränkning av rätten till rättegång inom skälig tid. I RÅ 2006 ref. 43 sattes en avgift enligt lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument ner till hälften. I målet hade det gått ungefär sex och ett halvt år sedan förfarandet med att ta ut särskild avgift inleddes hos Finans-

inspektionen. Saken var inte särskilt komplicerad och den enskilde kunde inte lastas för att handläggningen dragit ut på tiden. Under en period av nästan tre år låg målet i Högsta förvaltningsdomstolen utan att någon åtgärd företogs. I HFD 2014 ref. 12 gällande krav på återbetalning av felaktigt utbetald sjukpenning sattes kravet ner med 20 000 kr. Den totala handläggningstiden i målet översteg fem år. Ärendet låg hos Försäkringskassan drygt 22 månader utan åtgärd och i Högsta förvaltningsdomstolen dröjde det mer än elva månader innan prövningstillstånd meddelades. Dröjsmålet kunde uppskattas till omkring två år.

Gällande de beslut som prövas i dessa mål är Skatteverkets första förslag till beslut gällande E.S.R:s beskattning daterat den 2 december 2019 och verket fattade beslut den 20 december 2019. Den 21 januari 2020 får både bolaget och E.S.R. de första förslagen till beslut innan Skatteverket sedermera fattar sina två beslut av den 2 juli 2020.

Vid tiden för förvaltningsrättens avgörande är den totala handläggningstiden för E.S.R:s del därmed närmare tre år och för bolagets del ungefär två år och tio månader. Målen har legat inaktiva vid förvaltningsrätten i väntan på utsättning till muntlig förhandling i cirka ett och ett halvt år.

Förvaltningsrätten gör bedömningen, med hänvisning till ovan refererade rättsfall, att den totala handläggningstiden inte kan ses som oskäligt lång. Vad gäller den inaktiva perioden på cirka ett år och sex månader vid förvaltningsrätten bedöms denna period inte är så lång att bolagets eller E.S.R:s rättigheter enligt artikel 6 i Europakonventionen kan anses ha kränkts. Någon hel eller delvis befrielse från skattetilläggen kan därför inte heller ske på denna grund.

Ersättning för ombudskostnader

Av 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen framgår att den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

E.S.R. och bolaget har inte vunnit bifall med sina överklaganden. Frågorna i målen kan inte anses komplicerade och några synnerliga skäl för ersättning har inte heller framkommit. Domstolen anser därför att de inte har rätt till ersättning för sina kostnader i målen.

Sammanfattningsvis har Skatteverket därför haft fog för sina beslut och överklagandet samt yrkandet om ersättning ska avslås i sin helhet.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet samt yrkandet om ersättning.

Kammarrätten i Stockholm (2023-06-14, Brege, Fries och Westberg):

Enligt 25 kap. 50 § aktiebolagslagen (2005:551) är ett bolag som försatts i konkurs upplöst om konkursen avslutas utan överskott. Som huvudregel gäller att ett bolag som upplösts på detta sätt saknar rättskapacitet och därmed inte längre kan vara part i en rättegång (se t.ex. NJA 1979 s. 700 och RÅ 84 1:87). Från denna huvudregel har dock gjorts vissa undantag i

rättspraxis. Förhållandena har då i allmänhet varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ligga i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist får prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts (RÅ 2003 ref. 53).

Kammarrätten konstaterar att det inte har kommit fram några omständigheter som skulle kunna utgöra särskilda skäl för att tillerkänna bolaget partshabilitet trots att det har upplösts genom konkurs.

Frågan är då om bolaget med stöd av bestämmelserna i EKMR ändå har rätt till en prövning i kammarrätten.

Av artikel 2.1 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR framgår att var och en som dömts av domstol för brottslig gärning ska ha rätt att få skuldfrågan eller påföljden omprövad av en högre domstol. Undantag från denna rätt får enligt artikel 2.2 bl.a. göras i fråga om mindre grova gärningar enligt föreskrift i lag.

I punkt 21 i den officiella kommentaren till det sjunde tilläggsprotokollet (Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms) anges att ett viktigt kriterium i bedömningen av om en gärning ska anses mindre grov i den mening som avses i artikel 2.2 är om frihetsberövande är en möjlig påföljd eller inte. Avsaknaden av en frihetsberövande påföljd är dock varken en avgörande faktor eller det enda kriteriet som ska vägas in i den bedömningen, utan hänsyn måste tas till förhållandena i varje enskilt fall (Europadomstolens domar den 30 juni 2020 i målet Saquetti Iglesias mot Spanien, punkterna 36 och 37, samt den 26 oktober 2021 i målet Kindlhofer mot Österrike, punkt 37).

Skatteverket har påfört bolaget skattetillägg, vilket innefattar en anklagelse om brott i den mening som avses i artikel 6 i EKMR (Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic respektive Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige). Den gärning som har medfört att skattetillägg påförts är att bolaget till ledning för beskattningen har lämnat oriktiga uppgifter. Kammarrätten anser att denna gärning måste betraktas som mindre grov, vilket innebär att inte heller artikel 2.1 i sjunde tilläggsprotokollet till EKMR medför att bolaget har rätt till en prövning i kammarrätten. Mot denna bakgrund ska bolagets överklagande avvisas.

Med hänsyn till denna utgång i målet medför bolagets yrkande om muntlig förhandling ingen åtgärd från kammarrättens sida.

– Kammarrätten avvisar överklagandet.