

Målnummer:	Ö 2916-18	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2018-12-21		
Rubrik:	Kvittningsförbudet för Skatteverket i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen är inte analogt tillämpligt på en enskilds fordran på Skatteverket för rättegångskostnader i ett utmättningsmål rörande skatteskulder.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244)• 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244)• 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.• 3 kap. 21 § utsökningsbalken (1981:774)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 2005 s. 3• NJA 2015 s. 374		

REFERAT

Uppsala tingsrätt

J.R. överklagade i Uppsala tingsrätt ett av Kronofogdemyndigheten den 24 maj 2017 meddelat beslut angående hinder mot verkställighet.

Tingsrätten antecknade i protokoll bl.a. följande.

Genom beslut den 5 februari 2016 upphävde Uppsala tingsrätt en utmätning och förpliktade Skatteverket att betala J.R:s rättegångskostnader i ärendet med 100 000 kr. Beslutet vann laga kraft den 27 februari 2016.

Skatteverket beslutade den 1 mars 2016 att kvitta utbetalningen av rättegångskostnaden mot J.R:s förfallna skatte- och avgiftsfordringar, nio till antalet, som vid den tidpunkten uppgick till sammanlagt 25 193 659 kr exklusive ränta. Skatteverket motiverade beslutet med att verket enligt allmänna civilrättsliga principer har rätt att kvitta, att såväl skatte- och avgiftsfordringarna som fordran på rättegångskostnader var förfallna till betalning och att det inte förelåg något annat hinder mot kvittningen. Det angavs också att beslutet inte kunde överklagas.

Enligt egen uppgift protesterade J.R. den 9 mars 2016 mot Skatteverkets beslut om kvittning.

Vid utgången av år 2016 preskriberades några av skattefordringarna mot J.R., närmare bestämt fyra fordringar om totalt ca 25 miljoner kr.

Den 11 januari 2017 meddelade J.R. Kronofogdemyndigheten att han kvittade sin fordran på rättegångskostnader om 100 000 kr mot Skatteverkets kvarvarande skattefordringar mot honom. Skatteverket invände mot J.R:s kvittning och hävdade att kvittning redan hade skett genom beslutet den 1 mars 2016.

Den 18 februari 2017 verkställdes den kvittning som hade beslutats den 1 mars 2016 genom att Skatteverket återförde de skattefordringar som hade preskriberats den 31 december 2016 till J.R:s skattekonto, inbetalade 100 000

kr på skattekontot och sedan krediterade återstoden av de preskriberade fordringarna.

Genom det överklagade beslutet avslog Kronofogdemyndigheten J.R:s kvittningsinvändning.

J.R. har yrkat att tingsrätten ska bifalla hans kvittningsinvändning. Han har även yrkat ersättning för sina rättegångskostnader. Till grund för sitt kvittningsyrkande har han gjort gällande att Skatteverkets beslut om kvittning den 1 mars 2016 har varit utan verkan av följande skäl. I analogi med 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har det förelagat ett kvittningsförbud för Skatteverket. Skatteverkets kvittning är inte förenlig med de skäl som burit upp hans rätt till ersättning för rättegångskostnaderna, dvs. kvittningsfordran. Hans rätt till en rättvis rättegång skulle tömmas på sitt innehåll om kvittningen anses verksam, eftersom han aldrig skulle kunna få någon ersättning att betala sitt ombud med. Skatteverkets kvittning är också overksam på grund av att Skatteverket inte angav vilken motfordran som kvittning skedde med. Skatteverket har inte heller under år 2016 fullbordat någon kvittning med skattefordringarna som preskriberades den 31 december 2016; det har inte varit möjligt för Skatteverket att först år 2017 utnyttja en eventuell valrätt genom att först då ange att kvittningen avser de skattefordringar som preskriberades den 31 december 2016.

Skatteverket har bestritt ändring av beslutet - - - och anfört i huvudsak följande. Beslutet om kvittning sändes till motparten före preskriptionstidpunkten. Skatteverket får därför anses ha rätt att fullfölja kvittningen efter det att fordran har preskriberats. Det saknas stöd för en analogi till kvittningsförbudet i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen. På grund av den särskilda turordning som gäller för betalning av skattefordringar enligt 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen) har Skatteverket inte haft någon möjlighet att välja vilken fordran som betalningen skulle avse. Beslutet om kvittning har därför inte behövt innehålla någon uppgift om mot vilken skattefordran kvittning skedde.

Tingsrätten (rådmannen Johan Borgström) anförde i beslut den 27 oktober 2017 bl.a. följande.

SKÄL FÖR BESLUTET

Staten har i egenskap av gäldenär i princip samma möjligheter som andra gäldenärer att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning (se t.ex. NJA 2005 s. 3 och prop. 2010/11:165 s. 1189).

Av utredningen framgår att Skatteverket beslutat om kvittning den 1 mars 2016 och att det då fanns flera förfallna skatte- och avgiftsfordringar avseende J.R. och att fordringarna, i enlighet med 70 kap. 1 § skatteförfarandelagen hade lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning enligt indrivningslagen. Parterna är överens om att J.R:s fordran om 100 000 kr för rättegångskostnader i tingsrättens utmättningsärende, var förfallen till betalning när Skatteverket beslutade om kvittning. Det kan således konstateras att det vid tidpunkten för Skatteverkets beslut om kvittning fanns en fordran att kvitta med och fordringar att kvitta mot.

Den första frågan som bör besvaras är om det, som J.R. påstår, i analogi med 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen får anses föreligga ett kvittningsförbud för Skatteverket i förevarande situation. Skatteverket får enligt den bestämmelsen inte fullgöra skyldighet att betala ut beviljad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning genom att kvitta fordran avseende ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld. Kvittningsförbudet avser ersättning för ombud m.m. enligt 43 kap. skatteförfarandelagen. Kvittningsförbudet infördes i det fallet med hänvisning till att rätten till ersättning för kostnader har stor betydelse för rättssäkerheten. Beviljad ersättning ska betalas ut till den enskilde för att säkerställa att även personer

med skatteskulder kan anlita ett ombud eller ett biträde (se prop. 2010/11:165 s. 419).

Det förhållandet att skatteförfarandelagen innehåller ett kvittningsförbud kan enligt tingsrätten inte i sig innebära att varje annan situation där en enskild får ersättning av staten för rättegångskostnader också måste omfattas av ett kvittningsförbud för att lagstiftningen ska ligga i linje med den rätt till en rättvis rättegång som följer av 2 kap. 11 § RF (jfr artikel 6.1 i Europakonventionen och NJA 2015 s. 374).

Enligt tingsrättens mening skulle det föra alltför långt att tillmäta kvittningsförbudet i skatteförfarandelagen betydelse i förevarande fall. Tingsrätten noterar att om ett kvittningsförbud skulle anses gälla på det sätt J.R. gör gällande framstår hans egen kvittningsinvändning i detta ärende som märklig, eftersom han använder fordran för kvittning av restförda skatte- och avgiftsskulder istället för betalning till ombudet.

För övrigt är kvittningen i förevarande fall en åtgärd som har vidtagits fristående från den process i vilken staten blev betalningsskyldig mot J.R. för rättegångskostnader. J.R:s rätt till en rättvis rättegång har tillgodosetts genom att han har fått ersättning för sina rättegångskostnader i utmätningssärendet.

Mot denna bakgrund finner tingsrätten att det inte har funnits något kvittningsförbud för Skatteverket eller att kvittningen som sådan skulle anses strida mot principen om rättvis rättegång.

Det är ostridigt att Skatteverkets beslut om kvittning inte innehåller någon närmare precisering av vilken skatte- eller avgiftsfordran som kvittningen sker mot. Av beslutet framgår dock att kvittning sker mot J.R:s skatte- och avgiftsfordringar som vid den tidpunkten uppgick till sammanlagt 25 193 659 kr exklusive ränta. Frågan är då om denna begränsade uppgift om mot vilken fordran kvittning sker är tillräcklig, som Skatteverket påstår, eller om det medför att kvittningen är överksam, som J.R. hävdar.

De skatte- och avgiftsfordringar avseende J.R. som Skatteverket anmält för indrivning handläggs som allmänt mål enligt 1 kap. 6 § UB. Skatteverket är sökande men företräds av Kronofogdemyndigheten i enlighet med 2 kap. 30 § UB. Om det görs en invändning mot verkställighet för dock Skatteverket själv sin talan.

Indrivningslagen gäller vid handläggning av allmänna mål om verkställighet enligt utsködningsbalken, se 1 § den lagen. Om mer än en skattefordran enligt skatteförfarandelagen ska drivas in hos samma gäldenär, ska belopp som kan användas för betalning av någon av skattefordringarna i första hand räknas av från den fordran vars preskriptionstid går ut först, se 19 § indrivningslagen.

De 100 000 kr som Skatteverket har beslutat om kvittning med är enligt tingsrättens bedömning ett sådant belopp som enligt 19 § indrivningslagen kan användas för betalning av skattefordringarna. Av utredningen framgår att Kronofogdemyndigheten har underrättats om Skatteverkets beslut om kvittning men, pga. eftersläpningar i medelshanteringen, inte verkställt kvittningen innan preskription inträdde beträffande vissa av skatte- och avgiftsfordringarna. Att kvittningen inte registrerades på J.R:s skattekonto beror således på Kronofogdemyndighetens handläggningstider och inte på Skatteverkets utformning eller kommunicering av kvittningsförklaringen. Om inte preskription hade hunnit ske innan Kronofogdemyndigheten kommit ikapp med medelshanteringen skulle alltså kvittningen ha genomförts med den äldsta fordran först.

Mot bakgrund av det anförda är turordningsregeln i 19 § indrivningslagen tillämplig i detta fall. Det har därmed inte funnits någon anledning för Skatteverket att särskilt ange vilken fordran som kvittning sker mot. Turordningen följer av lag.

Något annat har inte framkommit än att statens kvittningsförklaring var avsedd att gälla omedelbart. Kvittningsförklaringen fick därmed verkan i och med att den kom J.R. till handa, dvs. senast den 9 mars 2016 (se Lindskog, Kvittning - om avräkning av privaträttsliga fordringar, 3 uppl, 2014 s. 611-612). Att vissa skatte- och avgiftsfordringar därefter preskriberades saknar därför betydelse för kvittningens giltighet (jfr NJA 1892 s. 392).

Sammantaget finner tingsrätten att J.R:s invändning mot statens kvittning ska lämnas utan bifall.

SLUTLIGT BESLUT

J.R:s kvittningsinvändning lämnas utan bifall.

Svea hovrätt

J.R. överklagade i Svea hovrätt och yrkade bifall till sin kvittningsinvändning.

Hovrätten (hovrättsråden Jens Wieslander och Karin Sandahl samt f.d. hovrättsrådet Torbjörn Widemar, referent) meddelade den 4 juni 2018 följande beslut.

Hovrätten instämmer i tingsrättens bedömning. Hovrätten fastställer därför tingsrättens beslut.

Högsta domstolen

J.R. överklagade hovrättens beslut och yrkade att HD skulle bifalla hans kvittningsinvändning den 27 februari 2017 avseende beloppet 100 000 kr jämte ränta enligt 6 § räntelagen från den 5 februari 2016, att kvittas mot hans existerande skatteskulder hos Kronofogdemyndigheten.

Skatteverket motsatte sig yrkandet.

HD avgjorde målet efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Evelina Säfwe, föreslog i betänkande följande beslut.

SKÄL

Bakgrund

1-9. Motsvarar i huvudsak punkterna 2-9 i HD:s beslut.

Frågorna i HD

10. Vid prövningen av J.R:s invändning om kvittning den 27 februari 2017 aktualiseras frågan om Skatteverket dessförinnan redan hade fullgjort sin skyldighet att betala ut beviljad ersättning avseende rättegångskostnad genom kvittning mot hans skatteskulder. Om det förelåg en kvittningsrätt för Skatteverket uppkommer också frågan om myndighetens kvittningsförklaring ska anses ha varit tillräckligt preciserad när det gäller vilken motfordran som avsågs.

Bedömning

Utgångspunkter

11. Det är i målet ostridigt att vid tidpunkten för Skatteverkets beslut om kvittning var J.R:s fordran om 100 000 kr avseende ersättning för rättegångskostnad i utmättningsärendet förfallen till betalning. Vidare är parterna överens om att det vid samma tidpunkt fanns flera förfallna skatte-

och avgiftsfordringar mot J.R. och att dessa hade lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning (jfr 70 kap. 1 § skatteförfarandelagen och 2 kap. 30 § tredje stycket UB). Det fanns således ett utskökningsmål om uttagande av skatt i vilket staten hade ställning som sökande (1 kap. 7 § första stycket UB). Ett sådant mål handläggs som allmänt mål (1 kap. 6 § UB). Det var dock i egenskap av gäldenär och enligt allmänna civilrättsliga principer som Skatteverket beslutade att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning.

Allmänt om statens förutsättningar att kvitta i egenskap av gäldenär

12. Staten har i egenskap av gäldenär i princip samma möjligheter som andra gäldenärer att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning. Några särskilda förutsättningar för rätten till kvittning föreligger således inte i de fall då en myndighet eller ett annat statligt organ är part och i tvisten intar samma ställning som en fysisk eller juridisk person i allmänhet. I fall då staten är gäldenär är det emellertid inte ovanligt att huvudfordran eller motfordran kan vara av sådan art att kvittning är utesluten eller underkastad särskilda begränsningar. (Se NJA 2005 s. 3.) Det gäller t.ex. fordringar på underhållsbidrag och lönefordringar, som av sociala skäl inte ska kunna kvittas bort (se bl.a. Mikael Mellqvist och Inge-mar Persson, Fordran och skuld, 10 uppl. 2015, s. 106 samt Knut Rodhe, Lärobok i obligationsrätt, 6 uppl. 1986, s. 52).

71 kap. 4 § skatteförfarandelagen bör inte tillämpas analogt

13. Det finns i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen ett förbud för Skatteverket att fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning genom att kvitta fordran på ersättningen mot den enskildes sammanlagda skatteskuld. I förarbetena till den bestämmelsen framhölls att rätten till sådan ersättning var viktig för rättssäkerheten och att det därför inte bör råda något tvivel om att beviljad ersättning också ska betalas ut till den enskilde. Annars kan nämligen personer med skatteskulder få svårt att anlita ett ombud eller ett biträde. (Se prop. 2010/11:165 s. 1189.)

14. Utsökningsmål handläggs inte enligt skatteförfarandelagen. J.R:s fordran mot Skatteverket avsåg inte heller kostnader som han hade haft i skatteprocessen (jfr 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen), utan ersättning för rättegångskostnad som tillerkänts honom i ett överklagat mål om utmätning för skatteskulder. 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen är därmed inte direkt tillämplig i det här fallet.

15. Lagstiftaren har i samband med bl.a. ändrade förmånsrättsregler gett uttryck för en strävan mot ett mer jämställt borgenärskollektiv (se t.ex. prop. 2002/03:49 s. 67). En ändrad syn på staten som borgenär framgår även av att Skatteverket har fått ta över de s.k. offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten, t.ex. när det är fråga om konkurs eller någon typ av rättegång med anledning av fordringen. Anledningen till att uppgiften att företräda staten i dessa fall överfördes till Skatteverket var att förtroendet för Kronofogdemyndighetens förmåga att uppträda på ett opartiskt sätt i verkställighetsarbetet inte skulle rubbas (se prop. 2006/07:99 s. 25 f.). Skatteverkets uppgifter på det området regleras i lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

16. Även andra borgenärer än Skatteverket kan bli ersättningskyldiga för gäldenärens rättegångskostnader i ett efterföljande utskökningsmål. Vid överväganden av om man i utskökningsmål, på samma sätt som i skatteprocessen, bör säkerställa att beviljad ersättning för rättegångskostnader betalas ut till den enskilde bör borgenärskollektivet som utgångspunkt hanteras enhetligt. Det ligger i linje med den förändrade synen på statens ställning som borgenär och lagstiftarens strävan mot ett mer jämställt borgenärskollektiv. Mot den bakgrunden bör kvittningsförbudet i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen inte heller tillämpas analogt i den nu aktuella situationen.

Skatteverkets kvittning strider inte mot rätten till en rättvis rättegång

17. J.R. tillerkändes ersättningen för rättegångskostnad i ett utmättningsärende för att hans rätt till en rättvis rättegång inte skulle kränkas. Den rätt som avses i ett sådant sammanhang är i regel hänförlig till den rättegång som den enskilde befann sig i vid tidpunkten för domstolens beslut och inte ett eventuellt förfarande därefter. Det kan inte krävas att alla situationer där en enskild får ersättning av staten för rättegångskostnader också omfattas av ett kvittningsförbud för att den enskildes rätt till en rättvis rättegång inte ska anses ha kränkts. Staten ska naturligtvis inte genom sitt efterföljande agerande kunna tömma den enskildes rätt på dess innehåll. Så kan dock inte heller anses ha skett i det nu aktuella fallet. J.R:s rätt till en rättvis rättegång i utmättningsärendet medför därmed inte att Skatteverkets kvittning inte bör vara tillåten.

18. Det har inte heller i övrigt funnits något hinder för Skatteverkets kvittning. Myndigheten hade således rätt att fullgöra sin skyldighet att betala ut beviljad ersättning avseende rättegångskostnad genom kvittning mot J.R:s skatteskulder.

Motfordran var tillräckligt preciserad

19. Fråga uppkommer då om Skatteverkets kvittningsförklaring ska anses ha varit tillräckligt preciserad när det gäller vilken motfordran som avsågs. Skatteverket angav i sin förklaring att den gällde J.R:s förfallna skatte- och avgiftsfordringar, men preciserade inte närmare vilken av fordringarna som myndigheten avsåg att kvitta med.

20. Skatteverket har avgett sin kvittningsförklaring enligt allmänna civilrättsliga principer. Fordringar som anmälts för indrivning handläggs emellertid som allmänt mål där Skatteverket företräds av Kronofogdemyndigheten. Vid Kronofogdemyndighetens handläggning tillämpas indrivningslagen, som har en bestämd turordningsregel vid avräkning (19 §). Indrivningslagen är inte tillämplig vid Skatteverkets handläggning (jfr 1 § och 1 a §), men turordningsregeln i den lagen medför att Skatteverket inte förfogar över vilken fordran som kvittning kan ske mot. Varken Skatteverket eller J.R. hade således i det här fallet någon möjlighet att bestämma turordningen vid avräkning, eftersom den är reglerad i lag. I en sådan situation behöver Skatteverket i sin kvittningsförklaring inte särskilt ange vilken eller vilka av skattefordringarna som kvittning sker mot.

Tidpunkten för kvittningsförklaringens verkan

21. Kvittningsförklaringen fick verkan när den kom J.R. till handa, dvs. senast den 9 mars 2016 (jfr NJA 1985 s. 121 och Stefan Lindskog, Kvittning, Om avräkning av privaträttsliga fordringar, 3 uppl. 2014, s. 611 f.). Det saknar betydelse att preskriptionstiden för vissa skatte- och avgiftsfordringar därefter hade löpt ut (jfr NJA 1892 s. 392).

Sammanfattande slutsats

22. HD finner således att J.R. vid tidpunkten för sin invändning mot verkställighet inte längre hade en fordran mot Skatteverket avseende ersättning för rättegångskostnad att kvitta med, eftersom den genom Skatteverkets kvittningsförklaring den 1 mars 2016 redan hade kvittats mot hans sammanlagda skatteskuld. Överklagandet ska därför lämnas utan bifall.

HD:S AVGÖRANDE

HD avslår J.R:s överklagande.

HD (justitieråden Gudmund Toijer, Ann-Christine Lindeblad, Ingemar Persson, Lars Edlund, referent, och Petter Asp) meddelade den 21 december 2018 följande slutliga beslut.

SKÄL

Prejudikatfrågan

1. Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) kan den som är part i ett mål eller ärende enligt den lagen i vissa fall få ersättning av allmänna medel för kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. I 71 kap. 4 § finns ett förbud för Skatteverket att fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning genom att kvitta fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld. Prejudikatfrågan i målet är om detta kvittningsförbud kan utsträckas till att omfatta en enskilds fordran mot Skatteverket för rättegångskostnad i ett utmätningssmål rörande skatteskulder. I målet uppkommer även frågor om tidpunkt för och specificering av kvittning.

Bakgrund

2. Kronofogdemyndigheten beslutade under hösten 2015 att för betalning av förfallna skatteskulder utmäta vissa av J.R:s tillgångar. Tingsrätten upphävde utmätningen och förpliktade Skatteverket att ersätta J.R. för rättegångskostnad med 100 000 kr. Ersättningen tillerkändes med stöd av rättsfallet NJA 2015 s. 374, där HD uttalade att det i vissa fall skulle strida mot rätten till en rättvis rättegång enligt 2 kap. 11 § andra stycket RF om en enskild inte ges rätt till ersättning av staten för sina rättegångskostnader i ett allmänt utmätningssmål, t.ex. rörande skattefordringar.

3. Sedan J.R. krävt betalning för sin fordran beslutade Skatteverket i mars 2016 att med stöd av allmänna civilrättsliga principer kvitta mot hans förfallna skatte- och avgiftsskulder. J.R. förklarade då att han inte godtog kvittningen.

4. Huvuddelen av J.R:s skulder mot staten preskriberades den 31 december 2016. Kort därefter meddelade han Skatteverket att han godtog begärd kvittning, men endast mot den skatteskuld som kvarstod efter preskriptionen.

5. I februari 2017 fullföljde Skatteverket sin kvittning genom att avräkna J.R:s fordran mot delar av de preskriberade skatteskulderna som då hade återförts till skattekontot.

6. J.R. begärde därefter hos Kronofogdemyndigheten att få kvitta sin fordran mot skatteskulder som inte hade preskriberats. Kronofogdemyndigheten, som uppfattade J.R:s begäran som en invändning mot verkställighet enligt 3 kap. 21 § UB, avslog hans kvittningsinvändning.

7. J.R. överklagade Kronofogdemyndighetens beslut. Han hävdade att Skatteverkets beslut om kvittning, med en analog tillämpning av kvittningsförbudet i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen, hade varit utan verkan. Vidare gjorde han gällande att hans rätt enligt regeringsformen och Europakonventionen till en rättvis rättegång skulle tömmas på sitt innehåll om han inte skulle få någon ersättning att betala sitt ombud med. Slutligen invände han att Skatteverket - vid sin kvittningsförklaring i mars 2016 - inte på ett tillräckligt preciserat sätt hade angett vilken motfordran som kvittning skedde med och att kvittningen därför endast kunde ha verkan avseende de skattefordringar som inte hade preskriberats den 31 december 2016.

8. Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Enligt verket saknades det stöd för en analogi till kvittningsförbudet i skatteförfarandelagen. Vidare behövde verket inte ange vilken skattefordran som användes för kvittning, eftersom detta styrs av den särskilda turordning som gäller för betalning av

skattefordringar enligt 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen).

9. Tingsrätten avslag överklagandet. Hovrätten har fastställt tingsrättens beslut.

Den rättsliga regleringen

10. Staten har i egenskap av gäldenär i princip samma möjligheter som andra gäldenärer att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning. Några särskilda förutsättningar för rätten till kvittning uppställs inte i de fall då en myndighet eller ett annat statligt organ är part och i tvisten intar samma ställning som en fysisk eller juridisk person i allmänhet. I fall då staten är gäldenär är det emellertid inte ovanligt att huvudfordran eller motfordran kan vara av sådan art att kvittning är utesluten eller underkastad särskilda begränsningar. (Se NJA 2005 s. 3.)

11. Som har framgått av det föregående (p. 1) får Skatteverket inte fullgöra sin skyldighet att ersätta den enskilde för ombudskostnader m.m. genom kvittning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld, när kostnaderna avser förfarandet vid uttag av skatter eller avgifter.

12. Kvittningsförbudet infördes vid tillkomsten av skatteförfarandelagen 2011. I förarbetena framhölls det att rätten till kostnadsersättning, som funnits sedan 1989, är viktig för rättssäkerheten och att det därför inte bör råda något tvivel om att beviljad ersättning också ska betalas ut till den enskilde. Annars kan personer med skatteskulder få svårt att anlita ett ombud eller ett biträde. (Se prop. 2010/11:165 s. 419 och 1189.)

13. För att säkerställa syftet med kvittningsförbudet avskaffades också ett tidigare förbud för en ersättningsberättigad part att överlåta fordran på kostnadsersättning innan ersättningsbeslutet fått laga kraft. Därigenom blev det möjligt för parten att överlåta en fordran på ersättning till sitt ombud eller biträde, vilket hindrar att fordran mäts ut för den enskildes skulder (se a. prop. s. 419 och 1188).

14. Kvittningsförbudet i skatteförfarandelagen omfattar enligt sin ordalydelse inte sådan ersättning till den enskilde som grundas på 2 kap. 11 § andra stycket RF. Frågan är då om kvittningsförbudet ska anses analogt tillämpligt när den enskilde har tillerkänts ersättning från Skatteverket för rättegångskostnad i ett utmätningssmål.

15. Utgångspunkten för regleringen i skatteförfarandelagen är att en ersättningsfordran i och för sig kan utmätas för den enskildes skulder. Syftet med kvittningsförbudet har alltså inte varit att en ersättningsfordran ska få ett sådant generellt skydd mot utmätning som finns i 5 kap. UB rörande tillgångar med särskild stark anknytning till gäldenären. Detta talar mot en analog tillämpning av kvittningsförbudet avseende den typ av ersättning som är aktuell i detta mål.

16. Rätten till ersättning för rättegångskostnad i utmätningssmål om skatteskulder motiveras främst av att den enskilde ska ha möjlighet att anlita ombud i sådana mål (se NJA 2015 s. 374 p. 15). Därigenom får den enskilde vid framgång i målet till stor del samma ställning som i utmätningssmål mellan enskilda parter, där det finns en generell rätt till ersättning för rättegångskostnad enligt 32 § lagen (1996:242) om domstolsärenden (jämför för tvistemål 18 kap. 8 § RB). En analog tillämpning av kvittningsförbudet till att omfatta även utmätning av ersättning av nu aktuellt slag skulle leda i motsatt riktning och innebära en omotiverad särbehandling av staten som skatteborgenär vid en jämförelse med andra borgenärer.

17. På grund av det anförda, och då kravet på en rättvis rättegång inte föranleder någon annan bedömning, bör kvittningsförbudet i 71 kap. 4 §

skatteförfarandelagen inte tillämpas analogt i utmätningsmål som avser den ersättningsberättigades skatteskulder.

Bedömningen i detta fall

18. Kvittningsförbudet i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen har inte varit tillämpligt avseende J.R:s fordran på rättegångskostnad.

19. Skattefordringar som anmälts för indrivning handläggs som allmänt mål där Skatteverket företräds av Kronofogdemyndigheten (jfr 70 kap. 1 § skatteförfarandelagen och 2 kap. 30 § andra stycket UB). Vid Kronofogdemyndighetens handläggning tillämpas indrivningslagen, som har en bestämd turordning för avräkning (19 §). Indrivningslagen är i och för sig inte tillämplig vid handläggningen hos Skatteverket (jfr 1 § och 1 a §). Avräkningsregeln i den lagen måste emellertid ges den innebörden att Skatteverket, även i fall då kvittningen sker enligt allmänna civilrättsliga principer, inte förfogar över frågan om vilken fordran som kvittning kan ske mot. Det saknar därför betydelse att Skatteverket i sin kvittningsförklaring inte särskilt angett vilken eller vilka av skattefordringarna som kvittning sker mot.

20. Skatteverkets kvittningsförklaring fick verkan mot J.R. i mars 2016. Att den administrativa hanteringen av kvittningen fullföljdes först under 2017 leder inte till någon annan bedömning. Han har därför inte kunnat använda fordringen till att kvitta mot de skatteskulder som kvarstod efter den 31 december 2016. Hans invändning mot verkställighet saknar således grund. Överklagandet ska därför lämnas utan bifall.

HD:S AVGÖRANDE

HD avslår J.R:s överklagande.

Sökord: Kvittning; Skatteförfarande; Utmätning
