



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4260-23
4262-23

meddelad i Stockholm den 23 oktober 2024

KLAGANDE

KLK Vård & Utbildning AB (numera upplöst), 556586-6000

Ombud: Jurist Henrik Melin
Advokataktiebolaget Albatross
F O Petersons gata 30
421 31 Västra Frölunda

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms beslut den 14 juni 2023 i mål nr 7640–7642-22

SAKEN

Avvisad talan

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

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 avlog 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 skattetillägget 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 föranletts 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).

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Thomas Bull,
Per Classon, Mahmut Baran och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.