



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5596–5598-23

meddelad i Stockholm den 14 juni 2024

KLAGANDE

VicMik AB, 556984-6743

Ombud: Jur.kand. Fredrik Rosén
Mazars Skatt
Box 4211
203 13 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 juli 2023 i mål nr 6931–6934-20

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och sätter ned skattetilläggen till hälften av de belopp som följer av förvaltningsrättens avgörande.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar VicMik AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 28 800 kr.

BAKGRUND

1. Den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning kan bli skyldig att betala skattetillägg. Om det är oskäligt att skattetillägg tas ut med fullt belopp ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse. Vid bedömningen av om ett sådant uttag är oskäligt ska beaktas bl.a. 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.
2. Skatteverket bedömde att en av de hästverksamheter som VicMik AB bedrev under 2016 och 2017 inte utgjorde näringsverksamhet då den delen av bolagets verksamhet inte hade bedrivits yrkesmässigt i förvärvssyfte. Skatteverket ansåg att bolagets kostnader i hästverksamheten skulle beskattas som inkomst av tjänst hos en av bolagets delägare. Vidare nekades bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av en hästtransportbil.
3. Skatteverket beslutade vidare att påföra skattetillägg med motiveringen att bolaget hade lämnat oriktiga uppgifter avseende arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Underlagen för skattetillägg avseende arbetsgivaravgifter bestämdes till 302 952 kr för 2016 och till 634 944 kr för 2017. Underlaget för skattetillägg avseende mervärdesskatt bestämdes till 124 750 kr för 2016. Samtliga skattetillägg sattes ned till tre fjärdedelar av fullt belopp.
4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som i sin dom den 24 augusti 2020 satte ned underlagen för skattetillägg avseende arbetsgivaravgifter med 12 938 kr för 2016 och 229 990 kr för 2017.
5. Kammarrätten i Stockholm avslog bolagets överklagande den 10 juli 2023 i den del det gällde påförda skattetillägg. Vid sin prövning tog kammarrätten ställning till om befrielse från skattetilläggen skulle medges med anledning av

den långa handläggningstiden vid kammarrätten och fann att förutsättningarna för befrielse inte var uppfyllda.

YRKANDEN M.M.

6. *VicMik AB* yrkar att bolaget helt ska befrias från påförda skattetillägg. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 33 300 kr.
7. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och anför att målen har varit av komplex natur samt att en del av tidsutdräkten berott på bolagets agerande. Målen var på begäran av bolaget vilandeförklarade under en tid och denna tidsutdräkt kan inte det allmänna lastas för. För det fall att befrielse medges anser Skatteverket att den ska bestämmas till ett fast belopp om 20 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

8. Frågan i målen är om handläggningen av beslut om skattetillägg har dröjt så länge att det finns skäl för befrielse från skattetilläggen och, om så är fallet, hur befrielsen ska bestämmas.

Rättslig reglering m.m.

9. Av 51 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) följer att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg om det är oskäligt att skattetillägg tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det enligt andra stycket 3 särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut utan att den som skattetillägget gäller kan lastas för dröjsmålet.

10. Regleringen i 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen ska tolkas i ljuset av artiklarna 6.1 och 13 i den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (jfr prop. 2002/03:106 s. 243). I artikel 6.1 anges att var och en vid prövningen av en anklagelse mot honom för brott ska vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och enligt artikel 13 ska var och en, vars i konventionen angivna fri- och rättigheter kränkts, ha tillgång till ett effektivt rättsmedel inför en nationell myndighet.
11. Europadomstolen har i flera rättsfall angett vissa kriterier som bör beaktas vid bedömningen av om en långsam handläggning hos domstolar har inneburit en kränkning av artikel 6.1. Därvid beaktas målets komplexitet, hur många instanser som målet har handlagts i, hur domstolar och förvaltningsmyndigheter har handlagt målet, klagandens eventuella medverkan till tidsutdräkten samt vad som står på spel för klaganden (se t.ex. Europadomstolens dom den 27 juni 2000 i målet Frydlender mot Frankrike, punkt 43). När det gäller handläggningen beaktas särskilt om det har förekommit längre perioder av inaktivitet (Europadomstolens dom den 6 februari 2007 i målet Wassdahl mot Sverige, punkt 32).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Har det gått en oskäligt lång tid?

12. Den tidsperiod som ska granskas inleddes när bolaget fick del av Skatteverkets förslag till beslut i maj 2018. Målen har handlagts i fyra instanser och den totala handläggningstiden har hittills uppgått till cirka sex år. Denna tid kan, med hänsyn till den långa instanskedjan, inte i sig anses oskäligt lång. Däremot finns det anledning att närmare granska handläggningstiden i kammarrätten, som uppgick till drygt två år och åtta månader.

13. På bolagets begäran vilandeförklarade kammarrätten målen i avvaktan på ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen, där bolaget var part. Handläggningen återupptogs efter sju månader. När kommunikeringen därefter hade avslutats dröjde det ett år och sju månader innan kammarrätten meddelade sin dom. Av kammarrättens dom kan utläsas att domstolen hade arbetat med målen under tre månader av denna tid och att övrig tid avsåg ren liggtid.
14. Själva vilandeförklaringen framstår som välmotiverad och den tid som målen var vilandeförklarade är inte uppseendeväckande lång. Sedan skälet till vilandeförklaringen hade upphört återupptogs handläggningen i målen. Så långt finns ingen anledning att kritisera kammarrättens handläggningstid. Sedan kommunikeringen hade avslutats dröjde det dock ett år och sju månader innan kammarrätten meddelade sin dom och av den tiden var det bara under tre månader som det förekom någon form av aktivitet i målen.
15. Målen får sägas ha varit av en förhållandevis komplex natur och bl.a. gällt hur bolagets verksamhet ska klassificeras, som hobby eller som näringsverksamhet. Målen komplexitet är dock ingen godtagbar förklaring till att handläggningen av målen stannade upp under en så lång tid som varit fallet. Till det kommer att målen rörde belopp av betydelse för bolaget.
16. Skatteverket har påpekat att bolaget inte utnyttjade möjligheten att begära förtursförklaring i kammarrätten enligt lagen (2009:1058) om förtursförklaring i domstol och att en del av tidsutdräkten därmed får anses självförvållad. Att en enskild inte begär förtursförklaring är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inget som fråntar domstolen dess ansvar för målets handläggning. Att bolaget inte begärde förtursförklaring saknar därmed betydelse i sammanhanget.
17. Högsta förvaltningsdomstolen anser att kammarrättens dröjsmål får anses ha uppgått till i vart fall ett år och vidare att detta dröjsmål medförde att det vid

tiden för kammarrättens dom hade gått oskäligt lång tid efter det att Skatteverket funnit anledning att anta att skattetillägg skulle tas ut.

Hur ska befrielsen från skattetillägg bestämmas?

18. Enligt Skatteverket är befrielsefrågan kopplad till de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i Europakonventionen och befrielse bör därför inte medges med ett högre belopp än som motsvarar den kompensation som bolaget skulle få i en skadeståndsprocess med anledning av en konventionskränkning.
19. Skatteverket har åberopat Högsta domstolens avgörande NJA 2012 s. 1038 I. Där sägs att påföljds lindring som kompensatoriskt rättsmedel vid en rättighetskränkning bör stå i rimlig proportion till skadestånd som sådant rättsmedel och när påföljden utgörs av böter ska domstolen därför sträva efter att bestämma lindringen av bötesstraffet så, att det för den tilltalade inte skulle ha gjort någon större skillnad om han i stället hade fått kompensation i form av skadestånd (punkterna 22 och 32).
20. Högsta domstolens uttalande avser alltså påföljds lindring som kompensation för en rättighetskränkning. Domstolen uttalar att detta är en kompensationsform som ligger vid sidan av det straffrättsliga påföljdssystemet och lindringen vilar inte på straffrättslig grund utan på konventionsrätten samt att utan ett sådant kompensatoriskt rättsmedel skulle Sverige ha gjort sig skyldigt till konventionsbrott (punkterna 19 och 20).
21. Skatteverket har hänvisat även till rättsfallet HFD 2014 ref. 12 som handlar om eftergift av krav på återbetalning av felaktigt utbetald sjukpenning. Även i det fallet prövades frågan om eftergift på grund av långsam handläggning med utgångspunkt i konventionsrätten. Med hänvisning till NJA 2012 s. 1038 I framhåller domstolen att en eftergift som görs i syfte att gottgöra den enskilde

för en konventionskränkning ska hållas åtskild från en eftergift som görs med stöd av uttryckliga bestämmelser i svensk lag.

22. I nu aktuella mål rör det sig om en tillämpning av skatteförfarandelagens regler om befrielse från skattetillägg och inte om kompensation för en konventionskränkning. Högsta förvaltningsdomstolen övergår därmed till frågan om det finns skäl att med stöd av den lagen medge befrielse från skattetilläggen.
23. Bestämmelsen om befrielse från skattetillägg på grund av oskäligt lång handläggningstid infördes genom lagstiftning 2003 i den då gällande taxeringslagen från 1990. Samtidigt infördes en möjlighet att sätta ned skattetillägget till hälften eller en fjärdedel; tidigare kunde befrielse bara avse hela skattetillägget. Av förarbetena framgår att skattetillägget i fall av oskäligt lång handläggningstid som huvudregel bör kunna sättas ned till hälften (prop. 2002/03:106 s. 240).
24. När skatteförfarandelagen infördes avskaffades de fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg. Av förarbetena framgår att syftet var att skapa en större frihet att bestämma belopp på skattetillägget vid delvis befrielse. Det betonades dock att även om nivåerna i lagtexten avskaffas måste fasta hållpunkter finnas för olika typfall och att det därför är nödvändigt att vissa schabloner ställs upp. I annat fall skulle det finnas risk att nyanseringen drivs så långt att det resulterar i en bristande enhetlighet i praxis. Befrielse till de då gällande nivåerna innebar enligt regeringen i de allra flesta fall en rimlig nyansering. I sådana fall skulle även fortsättningsvis delvis befrielse göras till hälften eller en fjärdedel (prop. 2010/11:165 del 1 s. 477).
25. Av förarbetena till skatteförfarandelagen kan inte annat utläsas än att uttalandet om nedsättning till någon av de tidigare fasta nivåerna avsågs att gälla samtliga befrielsegrunder, dvs. även den som handlar om oskäligt lång handläggningstid. Det finns inget som tyder på att avsikten var att storleken på befrielsen i den situationen skulle bestämmas på något annat sätt, t.ex. med ledning av den

praxis som gäller skadestånd vid en konventionskränkning. Inte heller sägs något som motsäger att den tidigare uttalade huvudregeln om nedsättning till hälften vid oskäligt lång handläggningstid alltjämt skulle vara vägledande.

26. Om skattetillägget i ett enskilt fall inte uppgår till högre belopp än att en halvering av det skulle understiga vad den enskilde kan ha rätt till som skadestånd för en konventionskränkning bör skattetillägget sättas ned ytterligare och eventuellt efterges i sin helhet. I annat fall skulle den enskilde behöva inleda ännu en process för att få full kompensation för den långsamma handläggningen (jfr HFD 2014 ref. 12).
27. Högsta förvaltningsdomstolen finner sammanfattningsvis att skattetilläggen ska sättas ned till hälften. Skatteverket och förvaltningsrätten har, av andra skäl än det nu aktuella, satt ned skattetilläggen med vissa belopp och nedsättningen ska därför utgå från de skattetillägg som kvarstår efter förvaltningsrättens dom (jfr HFD 2014 ref. 12).

Ersättning för kostnader

28. Bolaget har fått delvis bifall till sitt överklagande. Målen avser dessutom en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
29. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 33 300 kr, exklusive mervärdesskatt, för 9,25 timmars arbete.
30. Av först ingivet ersättningsanspråk framgår att en del av yrkad ersättning avser genomgång av kammarrättens dom, vilket inte ersätts i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2023 ref. 47). Bolaget har i senare inlaga yrkat ersättning för en timmes arbete med att utveckla skälen för att det bör få ersättning för genomgång av kammarrättens dom. Den frågan är inte av betydelse för

rättstillämpningen och det finns därför inte skäl att ge bolaget ersättning för denna kostnad heller.

31. I övrigt är yrkad ersättning skälig. Bolaget ska därför beviljas ersättning med 28 800 kr, motsvarande åtta timmars arbete.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Leif Gäverth (skiljaktig), Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Emelie Liljeberg.

SKILJAKTIG

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig vad gäller frågan om hur bolaget ska kompenseras för att det har utsatts för ett oskäligt långt dröjsmål vid handläggningen av målen i kammarrätten och anför följande.

1. Bolagets rätt till en rättegång inom skälig tid har åsidosatts till följd av kammarrättens dröjsmål vid handläggningen av målen. Mot bakgrund av att det är den långa handläggningstiden i sig som utgör överträdelsen av rätten till en rättegång inom skälig tid, påverkas i princip inte allvaret i överträdelsen av storleken på det skattetillägg som bolaget har påförts.
2. Den kompensation som kan komma i fråga för den överträdelse som bolaget har utsatts för utgör en form av ideellt skadestånd. Skadan bör värderas ur bolagets perspektiv och kompensationen stå i proportion till allvaret i överträdelsen (jfr prop. 2017/18:7 s. 40 och 65, jfr även SOU 2010:87 s. 190 och 407).
3. När det är fråga om att någon har blivit utsatt för en konventionsöverträdelse, som t.ex. att ha förvägrats rätten till en rättegång inom skälig tid, ska kompensation i första hand ske i det aktuella målet, om det är möjligt (jfr bl.a. prop. 2017/18:7 s. 13 och HFD 2014 ref. 12). När målet gäller en påförd avgift är det i allmänhet fullt möjligt att inom ramen för det målet medge kompensation. När det gäller skattetillägg finns det en särskild bestämmelse härom i 51 kap. 1 § andra stycket 3 skatteförfarandelagen. Det blir då fråga om att sätta ned skattetillägget.
4. I de fall det är dröjsmålet i handläggningen av ett mål rörande skattetillägg som utgör den skadegrundande överträdelsen innebär en kompensationsmodell som uteslutande bygger på att ett skattetillägg ska sättas ned med en viss procent eller andel, t.ex. hälften, i praktiken att den som påförts ett högt skattetillägg

tillerkänns en högre kompensation än den som i en i övrigt likartad situation påförts ett lägre skattetillägg. Med andra ord ger ett större skatteundandragande en högre kompensation än ett mindre skatteundandragande. Det kan ifrågasättas om en sådan skillnad vad gäller storleken på kompensation är acceptabel ur ett rättviseperspektiv. En sådan modell kan till och med uppfattas som näst intill stötande (jfr prop. 2017/18:7 s. 39).

5. Samma invändning mot en sådan modell kan anföras i det fallet att någon har påförts ett mycket högt skattetillägg och drabbats av ett kortare, men ändå oskäligt, dröjsmål under handläggningen samtidigt som någon annan har påförts ett lägre skattetillägg, men drabbats av ett mycket längre dröjsmål. Kompensationen till dessa två kommer att skilja sig åt på så sätt att den förstnämnda kommer att kompenseras med ett större belopp än den sistnämnda, trots att den senare har blivit utsatt för en allvarligare överträdelse. Ersättningarna till de enskilda kommer inte heller i detta exempel i första hand bero på allvaret i överträdelsen, vilket inger betänkligheter.
6. Om en sådan modell även skulle komma att tillämpas beträffande sanktionsavgifter, vilka också är att likställa med straff i Europakonventionens mening (se t.ex. SOU 2014:46 s. 191 ff.) och som kan variera mellan några tusen kronor och upp till hundratals miljoner kronor, skulle de nu nämnda skillnaderna i storlek på kompensation bli ännu större.
7. Lagstiftaren har visserligen uttalat att vid befrielse från skattetillägg till följd av långsam handläggning bör skattetillägget som huvudregel sättas ned till hälften (prop. 2002/03:106 s. 240). Detta uttalande gjordes emellertid i samband med att lagstiftaren nyanserade reglerna om befrielse från skattetillägg på så sätt att skattetillägg kom att kunna sättas ned till hälften eller till en fjärdedel i stället för som tidigare då det vid oriktig uppgift eller skönmässig beskattning endast fanns alternativen fullt skattetillägg eller hel befrielse.

8. När det gällde befrielsegrunden oskäligt lång handläggningstid infördes den i syfte att få skattetilläggsystemet att bättre svara upp mot Europakonventionens krav på domstolsprövning inom skälig tid (prop. 2002/03:106 s. 82 f. och 145 f.). Högsta förvaltningsdomstolen hade dock dessförinnan uttalat att en sådan möjlighet fanns inom ramen för befrielsereglerna med stöd av Europakonventionen (se RÅ 2000 ref. 66 I).
9. I samband med att skatteförfarandelagen infördes 2011 togs de fasta nivåerna för befrielse av skattetillägg bort. Syftet var att åstadkomma en större flexibilitet vid tillämpningen av befrielsereglerna. För att uppnå ett rimligt resultat ansågs det finnas ett behov av att i vissa fall kunna sätta ned en särskild avgift till en annan nivå än till de två fasta nivåerna. Lagstiftaren eftersträvade också att befrielsereglerna avseende skattetillägg skulle överensstämma med reglerna för befrielse av tulltillägg, där det inte fanns några fasta nivåer (prop. 2010/11:165 del 1 s. 477).
10. Enligt min mening får det nu sagda förstås så att det vid befrielse från skattetillägg med anledning av långsam handläggning inte finns något uttryckligt hinder mot att sätta ned skattetillägget till ett annat belopp än vad som tidigare följde av de fasta nivåerna. Som jag ser det är domstolen fri att tillerkänna den enskilde en välavvägd kompensation genom att sätta ned skattetillägget med ett belopp som står i proportion till den fördröjda handläggningen.
11. Härtill kommer att denna grund för befrielse från skattetillägg – långsam handläggning – skiljer sig från övriga befrielsegrunder, vilka är avhängiga antingen förhållanden rörande den skattskyldige eller omständigheter kring den oriktiga uppgiften. Detta innebär, enligt min mening, att en viss frihet gentemot hur befrielsereglerna har hanterats rörande andra befrielsegrunder bör finnas när det gäller långsam handläggning.

12. Vid bestämmandet av storleken på den kompensation i form av nedsatt skattetillägg – det ideella skadestånd – som ska utgå vid en överträdelse av rätten till domstolsprövning inom skälig tid, finns det anledning att beakta hur sådan kompensation har bestämts i andra likartade sammanhang. Det som ligger närmast till hands att jämföra med är Justitiekanslerns beslut om skadestånd vid oskäligt lång handläggningstid, hur Högsta domstolen har hanterat liknande frågor och den rättspraxis som växt fram genom avgöranden av Europadomstolen (jfr NJA 2012 s. 211 I punkt 18, NJA 2012 s. 1038 I punkt 12 och prop. 2017/18:7 s. 36 f. och 66).
13. Ett avgörande skäl för att välja denna modell, i stället för den som majoriteten har stannat för, är att den kompensation som den enskilde tillerkänns med anledning av en överträdelse av rätten till domstolsprövning inom skälig tid inte kommer att vara direkt avhängig den påförda sanktionens storlek, utan kommer i stället att vara beroende av allvaret i överträdelsen och den skada den enskilde därigenom har åsamkats. Storleken på kompensationen begränsas då bara av storleken på skattetillägget. I de fall detta inte anses ge tillräcklig kompensation kan den skattskyldige begära ytterligare kompensation genom att vända sig till Justitiekanslern eller väcka talan om skadestånd i allmän domstol.
14. Mot bakgrund härav och med beaktande av den praxis som har utvecklats av Justitiekanslern och Högsta domstolen under ett visst inflytande av rättsutvecklingen i Europadomstolen (se även HFD 2014 ref. 12), finner jag att den kompensation bolaget ska tillerkännas för överträdelsen bör bestå av en nedsättning av påförda skattetillägg med 15 000 kr.