

## **HFD 2017 ref. 54**

### **Fråga om Allmänna ombudet hos Skatteverkets rätt att överklaga.**

59 kap. 16 §, 67 kap. 2–3 §§, 11 och 30 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 juni 2017 följande beslut (mål nr 3544-16).

#### **Bakgrund**

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag eller har underlåtit att betala skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften (företrädaransvar). Beslut om företrädaransvar fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket.

Skatteverket ansökte hos förvaltningsrätten om att T.B. skulle åläggas betalningsskyldighet som företrädare för K.A.C. Entreprenad AB. Han förpliktades av förvaltningsrätten att solidariskt med bolaget betala ca 550 000 kr avseende arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och mervärdesskatt.

T.B. överklagade till kammarrätten, som avslog överklagandet.

#### **Yrkanden m.m.**

*Allmänna ombudet* överklagar kammarrättens avgörande och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva underinstansernas avgöranden och avslå Skatteverkets ansökan om företrädaransvar.

Till stöd för sin rätt att överklaga kammarrättens dom anför det allmänna ombudet bl.a. följande.

Någon annan begränsning än att överklagandet ska vara till den enskildes fördel framgår inte av 67 kap. 30 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, även om avsikten sannolikt varit att ombudet bara ska kunna överklaga domar i mål där ombudet har varit part.

Till bilden hör även att Riksskatteverket, från vilket ombudet övertagit sina befogenheter, hade möjlighet att träda in i processen i ett senare skede och överklaga till enskilds fördel, bl.a. för att få fram vägledande avgöranden.

När det gäller företrädaransvar fattar inte Skatteverket något beslut. Om det allmänna ombudet ska kunna fullgöra sitt uppdrag inom det området måste ombudet därför ges möjlighet att över-

klaga en dom från domstol i ett mål i vilket Skatteverket har varit part.

## **Skälen för avgörandet**

### *Rättslig reglering*

Enligt 33 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) överklagas förvaltningsrättens beslut till kammarrätten och kammarrättens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen. Ett beslut får enligt andra stycket överklagas av den som det angår, om det gått honom eller henne emot.

I 67 kap. skatteförfarandelagen finns bestämmelser om överklagande inom skatteförfarandet. I 2–11 §§ finns bestämmelser om överklagande av Skatteverkets beslut och i 26–30 §§ finns bestämmelser om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut.

I 2 § första stycket anges att Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Av 3 § framgår att det hos Skatteverket ska finnas ett allmänt ombud som utses av regeringen och att det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §.

Enligt 11 § första stycket är Skatteverket klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga, förs dock, enligt andra stycket, det allmänna talan av ombudet.

I 30 § anges att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Genom bestämmelserna i 67 kap. 2 och 3 §§ SFL har det allmänna ombudet getts rätt att överklaga Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. Företrädaransvar beslutas emellertid enligt 59 kap. 16 § första stycket SFL av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. I ärenden av det slaget finns det följaktligen inte något beslut av Skatteverket som det allmänna ombudet kan överklaga.

Det allmänna ombudet har dock i målet gjort gällande att det av ordalydelsen i bestämmelsen i 67 kap. 30 § SFL följer att det allmänna ombudet har rätt att till den enskildes fördel överklaga ett beslut av en förvaltningsrätt eller en kammarrätt även om ombudet tidigare inte fört det allmänna talan.

Funktionen som allmänt ombud inrättades i samband med avvecklingen av Riksskatteverket och skattemyndigheterna och bildandet av Skatteverket. Bakgrunden var att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut. Ett borttagande av det allmännas möjligheter att överklaga skatteförvaltningens beslut bedömdes kunna få allvarliga effekter på skatteuttaget. Överklagandemöjligheten ansågs också vara av vikt för prejudikatbildningen. Det allmänna ombudet fick därför möjlighet att överklaga skattebeslut. Huvudprincipen skulle dock vara att den beslutande myndigheten, Skatteverket, skulle föra det allmännas talan och vara den enskildes motpart i enlighet med förvaltningsprocesslagens regler (se prop. 2002/03:99 s. 251 ff.).

Riksskatteverkets rätt att exklusivt föra det allmännas talan i högsta instans överfördes följaktligen inte till det allmänna ombudet. Däremot gavs det allmänna ombudet rätt att företräda det allmänna i en fråga även i högre instans om ombudet hade överklagat Skatteverkets beslut i frågan, oavsett vem som hade initierat processen där.

Bestämmelser om det allmänna ombudets rätt att överklaga infördes ursprungligen i bl.a. den numera upphävda taxeringslagen (1990:324). Av 6 kap. 17 § framgick att en förutsättning för att det allmänna ombudet – till den skattskyldiges fördel – skulle få överklaga förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut var att ombudet tidigare fört det allmännas talan. Någon sådan begränsning finns inte i 67 kap. 30 § SFL. Förarbetena till den sistnämnda bestämmelsen ger emellertid inte uttryck för att avsikten med den ändrade lydelsen var att utvidga det allmänna ombudets möjligheter att överklaga beslut av en förvaltningsrätt eller en kammarrätt. Behovet av bestämmelsen förklarades med att det allmänna ombudet annars – som en konsekvens av 33 § andra stycket förvaltningsprocesslagen – inte skulle kunna överklaga förvaltningsrättens beslut om förvaltningsrätten skulle bifalla ombudets överklagande (prop. 2010/11:165 s. 621).

Mot bakgrund av det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att 67 kap. 30 § SFL inte kan tolkas så att den ger ombudet rätt att föra talan när ombudet inte tidigare har varit part i processen (jfr RÅ 2007 ref. 21).

Det allmänna ombudets överklagande ska därför avvisas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar allmänna ombudets överklagande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Nymansson, Silfverberg, Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

---

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade samma dag att meddela prövningstillstånd i målet med anledning av överklagande från T.B.