

Föreläsning den 3 mars 2015, kl. 10-12, vid Södertörns högskola

- föreläsare: advokaten, jur. dr Björn Forssén; kontakt vid Sh, lektorn, jur. dr Patricia Jonason, Institutionen för samhällsvetenskaper (offentlig rätt)

Skattetillägg och Europakonventionen och EU-rätten – behov av mer djupgående analyser av *ne bis in idem*-frågan angående skattetillägg och skattebrott (i samband med oriktiga uppgifter om mervärdesskatt och inkomstskatt)?

## Innehåll

s. 3 *Förkortningar*

s. 4 *Källförteckning*

s. 5 **NJA 2013 s. 502 (mål nr B 4946-12) – dom i Högsta domstolen (HD) den 11 juni 2013 ang. skattetillägg och skattebrott och förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem* – inte två gånger om samma sak)**

s. 6 **Översiktligt (men ej fullständigt) om domar, m.m. som berör *ne bis in idem*-frågan**

s. 7 **Skattebrott och skattetillägg**

s. 8-10 **Utdrag ur Förvaltningsprocess (Wennergren), prop. 2002/03:106 och prop. 1995/96:170**

s. 11 **Oriktig uppgift avseende mervärdesskatt i MVD, 4 exempel**

s. 12 **Föreligger behov av en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-frågan än vad som följer av NJA 2013 s. 502?**

s. 12 NJA 2013 s. 502, Allmänt om *ne bis in idem*-principen

s. 12 HD ang. *Åkerberg Fransson* [EUD:s förhandsavgörande till Haparanda tingsrätt]

s. 13 EUD:s beslut i *Åkerberg Fransson*

s. 13 HD ang. *Zolotukhin* m.m.

s. 14 Behov av en mer djupgående prövning än vad som följer av NJA 2013 s. 502

s. 14 A) NJA 2013 s. 502 om företagsform och *ne bis in idem*-principen

s. 14 B) NJA 2013 s. 502 om krav på skattetillägg mot företrädare för aktiebolag och *ne bis in idem*-principen

s. 16-18 Utdrag ur SOU 1965:23 (s. 187), prop. 1996/97:100 Del 1 (s. 434) och prop. 2002/03:128 (s. 26)

s. 19 **Vissa rättssäkerhetsmässiga principer avseende mervärdes- och inkomstbeskattning samt straffrätt i nationella respektive europarättsliga regler, m.m.**

s. 19 Kompetens etc.

s. 20 Legalitetsprincipen etc.

s. 20 *Ne bis in idem*-principen

s. 21 Neutralitetsprincipen etc.

s. 22 Influens för utredningen ang. förvaltningsprocessen (SOU 2014:76) samt för utredningen ang. en ny förvaltningslag (SOU 2010:29)

s. 25 Sammanfattning av konstitutionella/processuella frågor samt förslag till forskning

## **Särskilda filer**

**Bil. 1:** protokollet i NJA 2013 s. 502 (mål nr B 4946-12)

**Bil. 2:** Riksåklagarens PM 2013-06-14

**Bil. 3:** SOU 2013:62 (*Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*)

**Bil. 4:** Svea HovR B 200-13

**Bil. 5:** EUD C-617/10 *Åkerberg Fransson*

**Bil. 6:** Haparanda TR (mål nr B 550-09), begäran om förhandsavgörande hos EUD i *Åkerberg Fransson*

**Bil. 7:** Varbergs TR (slutligt beslut i mål nr B 2501-09)

**Bil. 8:** SOU 2014:76 (*Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål*)

## Förkortningar

alt., alternativ  
ang., angående  
B, brottmål  
Bil., bilaga  
bl.a., bland annat  
C, curia (EUD)  
dvs., det vill säga  
EDMR, Europadomstolen för mänskliga rättigheter (Europadomstolen)  
EG, europeiska gemenskaperna  
EKMR (eller EMRK), Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen) av den 4 november 1950  
eng., engelska  
etc., etcetera  
EU, Europeiska unionen (eng., European Union) eller unionen  
EUD, EU-domstolen  
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna  
FEU, Fördraget om EU  
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt  
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)  
HD, Högsta domstolen  
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (äv. HFD:s årsbok)  
HovR, hovrätt  
jfr, jämför  
komm., kommentar  
m.m., med mera  
moms, mervärdesskatt  
MVD, mervärdesskattedeklaration  
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I  
no., number / nr, nummer  
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development  
PM, promemoria  
prop. regeringens proposition  
RF, regeringsformen (1974:152)  
RÅ, riksåklagaren eller Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)  
s., sida/-or  
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) [ersatt av SFL]  
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)  
SFS, svensk författningssamling  
SkBrL, skattebrottslagen (1971:69)  
SKD, skattedeklaration  
SKV, Skatteverket  
SOU, statens offentliga utredningar  
st., stycke  
t.ex., till exempel  
TL, taxeringslagen (1990:324) [ersatt av SFL]  
tp, tilläggsprotokoll  
TR, tingsrätt  
ty., tyska  
v., versus  
www, world wide web  
äv., även

## Källförteckning

### *EU-källor*

#### Primärrätt

EG-fördraget (föregångaren till FEUF); EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR); Fördraget om EU (FEU); Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF); och Lissabonfördraget (FEU reformerades, FEUF infördes och EUSGR likställdes med dem)

#### Sekundärrätt

Inkomstskatt: fusionsdirektivet (2009/133/EG); moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU); sparandedirektivet (2003/48/EG); och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Mervärdesskatt: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)

#### Övrigt

Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003 (CONV 850/03)

### *Domar etc.*

**EDMR**: den 23 juli 2002, Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97 och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97; den 10 februari 2009, Zolotukhin mot Ryssland (Application no. 14939/03); den 20 maj 2014, Glantz mot Finland (Application no. 37394/11), Häkkä mot Finland och Nykänen mot Finland

**EUD**: den 5 februari 1963, *van Gend en Loos* (26/62); den 15 juli 1964, *Costa* (6-64); den 4 juni 2002, *Lyckeskog* (C-99/00); den 4 juli 2006, *Adeneler m.fl.* (C-212/04); den 26 februari 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10)

**HD**: NJA 2010 s. 168 I och II (beslut 2010-03-31); NJA 2011 s. 444 (beslut 2011-06-29); NJA 2013 s. 502 (dom 2013-06-11 i mål nr B 4946-12); NJA 2013 s. 746 (beslut 2013-07-16)

**Tingsrätter**: Haparanda tingsrätts beslut 2010-11-02 om att inhämta förhandsavgörande från EUD (mål nr B 550-09); Varbergs tingsrätt slutligt beslut 2010-10-26 (mål nr B 2501-09)

**HFD** (f.d. **RA**): RÅ 2000 ref. 66 I och II; RÅ 2009 ref. 94; RÅ 2010 ref. 117; HFD 2013 ref. 71; HFD 2014 ref. 35; HFD 2014 ref. 43; HFD:s dom den 5 juni 2014 (mål nr 1112-14 och 1113-14)

### *Offentligt tryck*

**Regeringens propositioner**: prop. 1993/94:50 (*Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*); prop. 1994/95:19 Del 1 (*Sveriges medlemskap i Europeiska unionen*); prop. 1995/96:170 (*Översyn av skattebrottslagen*); prop. 1996/97:100 Del 1 (*Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*); prop. 2002/03:106 (*Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*); prop. 2002/03:128 (*Företrädaransvar m.m.*); prop. 2010/11:165 Del 1 och Del 2 (*Skatteförfarandet*). **Lagrådsremiss** (regeringens utkast till): den 19 november 2014 (*Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*).

**SOU**: SOU 1965:23 (*Uppbördsutredningen betänkande uppbördsfrågor*); SOU 2009:58 Del 3 (*Skatteförfarandet*); SOU 2010:29 (*En ny förvaltningslag*); SOU 2013:62 (*Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*); SOU 2014:76 (*Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål*).

### *Litteratur*

- *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet*, av Joakim Nergelius, Norstedts Juridik. Stockholm 2012
- *Förvaltningsprocess*, av Bertil Wennergren, Norstedts. Stockholm 1971
- *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, av Björn Forssén, Örebro Studies in Law 4 (Örebro universitet 2013)
- Svensk skattetidning 2014 s. 17-40, artikeln *En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan?* av Katarina Fast
- *The Constitutional Dilemma of the European Union*, av Joakim Nergelius, Europa Law Publishing. Groningen 2009

**NJA 2013 s. 502 (mål nr B 4946-12) – dom i Högsta domstolen (HD) den 11 juni 2013 ang. skattetillägg och skattebrott och förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem* – inte två gånger om samma sak)**

Protokollet i NJA 2013 s. 502 återfinns i **Bil. 1**.

Riksåklagarens kanslis PM av 2013-06-14 (**Bil. 2**) om effekterna av HD:s dom:

- Gällande rätt i Sverige ändrad jämfört med NJA 2010 s. 168 I och II (där HD ansåg att förbudet mot dubbla förfaranden inte omfattade skattetillägg och skattebrott).
- NJA 2013 s. 502 innebär att HD numera anser att den svenska ordningen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person strider mot rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott enligt artikel 4.1 i tilläggsprotokoll (tp) nr 7 till Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (EKMR), utarbetad av Europarådet [en egen internationell organisation icke att förväxlas med Europeiska rådet (dvs. Rådet eller ministerrådet hos EU)], och artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR).
- HD:s dom innebär att den som har ålagts ett skattetillägg, som en följd av att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet, får därefter inte åtalas för skattebrott på grund av samma oriktiga uppgift. Det saknar betydelse om skattetillägget har vunnit laga kraft eller inte.
- Riksåklagaren (RÅ) anser att lagstiftningsåtgärder är nödvändiga, för att det svenska systemet ska bli förenligt med EKMR och EUSGR.
- RÅ anger i sin promemoria att Skatteverket (SKV) fortsättningsvis inte kommer att anmäla brott mot skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, när skattetillägg påförts och detta utgör hinder mot åtal.

Regeringen hade redan den 8 mars 2012 tillsatt en utredning angående *ne bis in idem*-frågan, och slutbetänkandet lämnades i augusti 2013: *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*, SOU 2013:62 (**Bil. 3**).

- Utredningen är under behandling hos regeringen, som publicerade ett utkast till lagrådsremiss den 19 november 2014, *Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*.

Jag har ingivit ett eget remissyttrande i *ne bis in idem*-frågan till regeringen (finansdepartementet) 2014-11-26. Det baseras i allt väsentligt på fyra utlåtanden som jag lämnade under 2014 till en person som dömdes i Stockholms tingsrätt och sedermera i Svea hovrätt (mål nr B 200-13) – **Bil. 4** – för grovt skattebrott (moms) och grovt bokföringsbrott och vars aktiebolag påförts skattetillägg. Målet är intressant på grund av att det i likhet med NJA 2013 s. 502 berör moms och innehåller aspekter som kan föranleda mer djupgående analyser än de som HD gjorde i NJA 2013 s. 502. [När detta PM skrivs har HD ännu inte bestämt sig i frågan om prövningstillstånd.]

## Översiktligt (men ej fullständigt) om domar, m.m. som berör *ne bis in idem*-frågan

Principen *ne bis in idem* uttrycks i:

- Artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt genom brottmålsförfarande i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.”

- Artikel 50 i EUSGR **Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott**

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

Principen uttrycks även genom 30 kap. 9 § första st. och 45 kap. 1 § tredje st. rättegångsbalken (1942:740). Märk dock ang. skattebrott och skattetillägg, att skattetillägg inte anses utgöra straff enligt intern svensk rätt. Från och med taxeringsåret 1972 omfattas vissa förseelser som tidigare medförde straff enligt skattestrafflagen (1943:313) i stället av en administrativ sanktion (särskild avgift): skattetillägg. Samtidigt ersattes den lagen av SkBrL.

Europadomstolen (EDMR), två (av ett flertal) avgöranden om *ne bis in idem*:

- dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland (Application no. 14939/03); och
- dom den 20 maj 2014 i målet Glantz mot Finland (Application no. 37394/11).

*Zolotukhin* gällde en person (Sergey Zolotukhin) som agerade *disorderly* när han satt anhållen hos polisen. Det ledde till dubbla förfaranden: ett om *administrative offence* och ett *criminal case*. Enligt punkt 82 i domen anser EDMR att artikel 4 i tp 7 till EKMR måste förstås som “*prohibiting the prosecution or trial of a second ‘offence’ in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same*”.

*Glantz* handlar om en person (Kaj-Erik Torsten Glantz) som anförde *ne bis in idem*-principen angående ett beskattningsförfarande, där *tax surcharge* (skatteförhöjning – jfr skattetillägg) påförts, och ett brottmål avseende *aggravated tax fraud* (grovt skattebedrägeri – jfr grovt skattebrott). Enligt punkt 64 i domen fann EDMR “*that there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention since the applicant was convicted twice for the same matter in two separate sets of proceedings*”.

EU-domstolen (EUD), avgörande om *ne bis in idem*:

- EUD:s dom *Åkerberg Fransson* (C-617/10) av den 26 februari 2013 (**Bil. 5**): Förhandsavgörande av EUD på begäran av Haparanda tingsrätt (mål nr B 550-09) [**Bil. 6**]. NJA 2013 s. 502 hänvisar till bl.a. *Zolotukhin*-målet och till *Åkerberg Fransson*-målet.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), domar om *ne bis in idem*:

- HFD 2014 ref. 35. [Däri hänvisas till HFD 2013 ref. 71, RÅ 2009 ref. 94, RÅ 2010 ref. 117, NJA 2013 s. 502, NJA 2013 s. 746 och NJA 2010 s. 168.]
- HFD 2014 ref. 43. [Däri hänvisas till HFD 2013 ref. 71, HFD:s dom den 5 juni 2014 (mål nr 1112-14 och 1113-14), NJA 2013 s. 502 och NJA 2013 s. 746.]
- I båda domarna hänvisar HFD i skälen även till artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR samt till avgörandena om *ne bis in idem* i EDMR, dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland samt domar den 20 maj 2014 i målen Glantz mot Finland, Häkkä mot Finland och Nykänen mot Finland.

SOU 2013:62 nämner *Åkerberg Fransson*-domen i EUD (C-617/10) och bl.a. NJA 2013 s. 502, som berörs på sidorna 165-169, 171, 195, 198, 221, 233, 433, 451, 482 och 512.

Ett exempel på artikel ang. *ne bis in idem* återfinns i Svensk skattetidning 2014 (nr 1) s. 17-40, av Katarina Fast (doktorand Stockholms universitet): *En hållbar lösning på dubbelbestraffningsfrågan?* Artikeln berör SOU 2013:62 och bl.a. NJA 2013 s. 502. Den innehåller i not 5 på s. 18 referenser till många artiklar om *ne bis in idem*.

## Skattebrott och skattetillägg

### Skattebrott, 2 § SkBrL:

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

Rekvisiten för skattebrott: 1) uppsåt, 2) oriktig uppgift och 3) fara för skatteundandragande, felaktigt tillgodoräknande eller återbetalning av skatt

3 § SkBrL – Om ringa brott: *skatteförseelse* och böter.

4 § första st. SkBrL – Om grovt brott: *grovt skattebrott* och fängelse 6 månader – 6 år.

4 § andra st. SkBrL – Skattebrottet är ett artsbrott: vid bedömning om grovt brott beaktas om förfarandet skett systematiskt, i större omfattning eller annars varit av synnerligen farlig art.

### Skattetillägg, 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL:

”Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.”

### 49 kap. 5 § SFL:

”En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

Grund för skattetillägg är oriktig uppgift. Inget uppsåt krävs. Det krävs endast att uppgiften är oriktig objektivt sett [se Förvaltningsprocess av Bertil Wennergren, s. 242, Norstedts 1971].

Klarhetsrekvisitet infördes 2004 i föregångarna till SFL, genom SFS 2003:211 [5:1 taxeringslagen (1990:324), TL] och SFS 2003:212 [15:1 skattebetalningslagen (1997:483), SBL], och innebar en nyansering av skattetilläggsinstitutet. Då infördes också i 17:2 a SBL att SKV måste ge anstånd med skattetillägg tills beslut meddelats av SKV eller förvaltningsdomstolen vid begäran om omprövning eller överklagande av ett skattebeslut (se numera 63 kap. 7 § SFL). Förändringarna föranleddes av två domar i *EDMR* den 23 juli 2002, där *skattetillägg* ansågs – i motsats till uppfattningen i intern svensk rätt (jfr RÅ 2000 ref. 66 I och II) – ha en *straffrättslig karaktär* (se *Janosevic v. Sweden*, Application no. 34619/97, punkt 71; och *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, Application no. 36985/97, punkt 82). De båda målen anfördes i förarbetena till lagändringarna (se prop. 2002/03:106 s. 64, 68-72, 75, 77, 82, 86, 88, 100, 108, 137, 139, 179-181, 184, 199, 200 och 207). Genom klarhetskravet har SKV en förhöjd bevisbörda beträffande förekomsten av oriktig uppgift.

För övrigt ska SKV *ex officio* pröva om grund för befrielse från skattetillägg föreligger [vilket enligt förarbetena till SFL är så självklart att det inte ens behöver anges uttryckligen i lagen längre – se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 970 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1290]

[Jag bortser från skattetillägg vid skönsbeskattning (jfr 49 kap. 6-8 §§ SFL).]

Utdrag ur Förvaltningsprocess (Wennergren), prop. 2002/03:106 och prop. 1995/96:170

Förvaltningsprocess  
 av  
 Bertil Wennergren  
 Utgiven av statens nämnd för utgivande av  
 förvaltningsrättsliga publikationer, Stockholm 1971  
 (nr 10695)

242

grunderna för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett missvisande sätt —  
 en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande förhållanden  
 — kan det bli fråga om ansvar för skattebedrägeri.

Det förtjänar dessutom påpekas att de nya reglerna i 116 a-§ TF om skatteställning också utgår från rekvisiten "oriktig uppgift". Önskvärt är givetvis att en enhetlig praxis tillämpas vid tolkningen av detta för straffansvar, skatteillägg och eftertaxering gemensamma rekvisit.

Det oriktiga meddelandet kan som framgår av författningstexten vara lämnat i "uppgift", dvs. självdeklaration o. d., eller i "upplysning" som avges till ledning vid taxering, t. ex. i bilaga till en självdeklaration eller i svar på frågor från taxeringsmyndighet. Upplysningen behöver inte vara skriftlig. Också oriktigt meddelande i muntlig upplysning innefattas. Med oriktigt meddelande likställs enligt författningstexten uppgiftspliktiga, dvs. deklareringskyldiga, underlåtenhet att avlämna uppgift (självdeklaration) ävensom underlåtenhet att lämna infortrad uppgift. Tolkningsvis kommer man också fram till att utelämnande av viss information i en självdeklaration eller i en upplysning liksom förtigande av viss information också är att se som lämnande av oriktigt meddelande.

Att märka är att det inte fordras att den skattskyldige haft uppåt att lämna ett oriktigt meddelande eller att det oriktiga meddelandet kan ligga bakom till last som vårdslöshet. Det krävs endast att meddelandet är oriktigt objektivt sett, se t. ex. RA 1967 FI 165 (SST s. 117) där den skattskyldige underlätit att upplysa om en bilföremål och hävdade, att denna varit så obetydlig (värd mindre än 400 kr) att den inte skolat beskattas, men blev eftertaxerad för 3 000 kr.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om brister i en självdeklaration skall kunna betraktas som oriktiga meddelanden.<sup>1</sup> I RA 1967 ref. 50 (SST s. 119) ansågs den omständigheten att inkomst av fastighet redovisats på fel formulär inte kunna betraktas som oriktigt meddelande, eftersom tillräckliga uppgifter lämnats för åsättande av korrekt taxering. I RA 1966 FI 1606 (SST s. 123) hade den skattskyldige antecknat under särskilda upplysningar i självdeklaration "15/8—31/12 1957 vistades jag på Grönland" men ej redovisat någon inkomst för denna tid. Yrkande om eftertaxering för lön från det danska gruvföretaget för tiden i fråga ogillades, då det krav på information från den skattskyldiges sida som rimligen kunde ställas ansågs uppfyllt. Kolleger som ej lämnat motsvarande information under särskilda upplysningar blev däremot eftertaxerade. Här kan också nämnas RA 1963 ref. 38 där på samma sätt under särskilda upplysningar lämnats tillfyllestgörande information, varför ef-

<sup>1</sup> Dryselius, Om eftertaxering, Svensk Skattetidning 1957 s. 8; Lilliesköld, Efter-taxering i belysning av nyare rättsfall, Skattemytt 1970 s. 210.



Regeringens proposition Hur 2002/03:106  
 Administrativa uppgifter på  
 Skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2002/03:106

### Skälen för regeringens bedömning och förslag

#### Oriktig uppgift

Enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall den skattskyldige i självdeklaration lämna upplysningar till ledning för taxeringen (1 kap. 2 §). I lagens 3 kap. anges vad självdeklarationen skall innehålla. Förutom vissa särskilt angivna uppgifter skall den skattskyldige lämna de övriga uppgifter som skattemyndigheten behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut. De skattskyldigas uppgiftsskyldighet utgör en väsentlig beståndsdel för taxeringen. Deklarationsformulären är också utformade för att underlätta de skattskyldigas uppgiftslämnade t.ex. genom ett antal kryssrutor. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är en nödvändig förutsättning för att skattesystemet överhuvudtaget skall fungera på avsett sätt. Det administrativa sanktionssystemets syfte är att verka för att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i rätt tid (prop. 1991/92:43 s. 62).

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut måste naturligtvis i fortsättningen liksom i dag vara att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat en oriktig uppgift. Det är svårt att lämna en kortfattad definition av uttrycket oriktig uppgift. På samma sätt som i nuvarande bestämmelser bör uttrycket ta sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för riktigt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldighet. En skattskyldig är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för skattemyndighetens bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats. Som oriktig uppgift anses däremot inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (prop. 1977/78:136 s. 144). Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg tas ut. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut.

Uttrycket oriktig uppgift är utformat med eftertaxeringsinstitutet som förebild. Även för eftertaxering gäller som förutsättning att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Rekviritet oriktig uppgift förekommer också i skattebrottslagen (1971:69). Enligt förarbetena till denna lag menas med oriktig uppgift detsamma som i beskattningsförfattningarna (prop. 1971:10 s. 247). Uttrycket oriktig uppgift är således mycket väletablerat i skattesammanhang. Regeringen anser därför att det bör stå kvar oförändrat. Regeringen föreslår emellertid att en uttrycklig definition av vad som avses med en oriktig uppgift förs in i taxeringslagen (1990:324) respektive skattebetalningslagen (1997:483).

*Regeringens proposition 1995/96:170  
Översyn av skattebrottslagen*

Prop. 1995/96:170

ett förekrävis för de oaktsamma brotten.

Även brotten mot uppgiftsskyldighet i uppördssammanhang har konstruerats som färebrott i skattebrottslagen. Också här tycks lämplighetsynpunkter ha varit utslagsgivande för valet mellan ett effektkrav och ett förekrävis.

Som framgår av det föregående (avsnitt 4.2) utgår vi från att skattebrotten i vårt fall under den närmast överskådliga tiden inte kommer att införlivas i brottsbalken. Även med den utgångspunkten att brotten mot skatte- och avgiftsförfattningarna kriminaliseras i en särskild strafflag är det enligt vår uppfattning emellertid angeläget att straffbestämmelserna såväl systematiskt som lagtekniskt får enhetliga och enkla brottsbeskrivningar. Däremot synes det mindre intressant vilket brottsbalksbrott, bedrägeribrottet eller sanningsbrottet, som skattebrottet till sin natur närmast liknar. En av anledningarna till att skattebrottet har ansetts böra regleras i en särskild lag är just att dessa brott i flera avseenden skiljer sig från dem som regleras inom den allmänna straffrätten. Vid valet mellan att konstruera skattebrottet som ett effektbrott eller färebrott behöver därför inte någon jämförelse med brottsbalkens konstruktion göras.

Konstruktionen av skattebedrägeri som effektbrott har tidigare vid flera tillfällen och i olika sammanhang ifrågasatts och kritiserats. Den kritik som framförts har ofta gått ut på att brottet borde omkonstrueras till ett färebrott. Ett av argumenten för detta har varit att de allmänna domstolarna med en sådan utformning av brottet inte i lika stor utsträckning som med nuvarande ordning skulle tvingas avvakta lagakraftigande avgörande från skattedomstolarna. Brottmålet skulle alltså kunna avgöras snabbare.

Det är emellertid inte utan vidare givet att en ändring av brottskonstruktionen till färebrott skulle medföra några mera genomgripande fördelar från denna synpunkt. Oavsett konstruktionen i övrigt av brottet måste nämligen "oriktig uppgift" eller motsvarande uttryck ingå som en brottsföresättning. Vad som är en oriktig uppgift måste i sin tur avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten. Detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas.

Konstruktionen av brottet som ett effektbrott innebär emellertid dessutom att prövningen i skatteinstanserna även i formell mening blir av avgörande betydelse för brottmålet bedömning. Om skatteprocessen utmynnat i ett konstaterande att skattskyldighet inte föreligger för de belopp som låtet gäller anses den allmänna domstolen sålunda enligt nuvarande ordning formellt bunden av detta avgörande (jfr NJA 1979 s. 286 och 1982 s. 212). Denna ordning är också avsedd (jfr prop. 1971:10 s. 247 och 351 samt prop. 1982/83:134 s. 10). Betydelsen av detta skall dock inte överdrivas; även om brottet konstrueras som ett färebrott skulle de allmänna domstolarna naturligtvis som regel följa förvaltningsdomstolarnas uppfattning i själva skattefrågan. Utrymmet för att avgöra ett skattebrottmål utan att avvakta lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen torde visserligen öka något om brottet omkonstrueras till

## Oriktig uppgift avseende mervärdesskatt i MVD, 4 exempel

OBS! Innan SFL infördes 2012 fanns två registreringsformer: mervärdesskatt redovisades i självdeklaration eller skattedeklaration (SKD). Numera redovisas mervärdesskatt bara i SKD, som är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeklaration och arbetsgivardeklaration.

### Mervärdesskattedeklaration (MVD)

Utgående mervärdesskatt  
 - Ingående mervärdesskatt  
 Skatt att betala (+) / återfå (-)

Antag för aktuell redovisningsperiod: skattepliktig omsättning=200 000 kr; utgående mvs=50 000 kr; förvärv av varor och/eller tjänster, debiterad ingående mvs=30 000 kr.

Då ska en korrekt MVD ange:

Utgående mvs 50 000 kr  
 - Ingående mvs 30 000 kr  
 Skatt att betala 20 000 kr

1) Oriktig uppgift om redovisad utgående mvs < 50 000, t.ex. 45 000:

Utgående mvs 45 000 kr  
 - Ingående mvs 30 000 kr  
 Skatt att betala 15 000 kr

5 000 kr för låg skatt att betala och den oriktiga uppgiften avser utgående mvs.

2) Oriktig uppgift om redovisad ingående mvs > 30 000 kr, t.ex. 35 000 kr:

Utgående mvs 50 000 kr  
 - Ingående mvs 35 000 kr  
 Skatt att betala 15 000 kr

5 000 kr för låg skatt att betala och den oriktiga uppgiften avser ingående mvs.

3) Oriktig uppgifter om redovisad utgående mvs t.ex. 45 000 och redovisad ingående mvs t.ex. 35 000:

Utgående mvs 45 000 kr  
 - Ingående mvs 35 000 kr  
 Skatt att betala 10 000 kr

10 000 kr för låg skatt att betala och oriktiga uppgifter avseende utgående och ingående mvs.

4) Oriktig uppgift avseende redovisad ingående mvs som *även* medför för hög överskjutande ingående mvs om redovisad ingående moms > 50 000 kr, t.ex. 75 000 kr:

Utgående mvs 50 000 kr  
 - Ingående mvs 75 000 kr  
 Skatt att återfå 25 000 kr

## **Föreligger behov av en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-frågan än vad som följer av NJA 2013 s. 502?**

NJA 2013 s. 502 gällde en fysisk person, PMP, som i tingsrätt och hovrätt hade dömts för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700) och för grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ SkBrL, trots att både denne och dennes bolag, Fotograf PMP AB, påförts skattetillägg. Här sätts fokus på frågan om oriktig uppgift om ingående moms i bolagets SKD:er (jag bortser från oriktig uppgift angående arbetsgivaravgifter). Den gällde att PMP i bolagets SKD:er hade redovisat ingående mervärdesskatt med för höga belopp, eftersom inköpsfakturer ställda till bolaget egentligen avsåg PMP privat. Frågan gällde huruvida PMP därigenom *uppsåtligen* hade lämnat *oriktiga uppgifter* i bolagets SKD:er och på så sätt föranlett *fara* för att mervärdesskatt om 167 156 kr (och arbetsgivaravgifter om 345 775 kr) skulle *undandras det allmänna*. HD ansåg att åtalet omfattades av *ne bis in idem*-principen angående PMP:s egna deklARATIONER, men inte avseende bolagets SKD:er. Jag utgår från HD:s protokoll i NJA 2013 s. 502, och berör den principen särskilt för momsens genom frågor om:

A) företagsform; och B) vad som utgör ett skatterättsligt förfarande.

Fråga A gäller huruvida *ne bis in idem*-principen skulle vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott när det är fråga om enskilda firmor (fysisk person). Ska principen exempelvis gälla också när fråga är om ett företag som bedrivs i aktiebolag, där enbart en (1) aktieägare/styrelseledamot finns (jämför en suppleant)? Behövs en sådan nyansering?

Fråga B gäller huruvida ett förfarande ska anses inlett mot en aktieägare/styrelseledamot i ett aktiebolag avseende skattetillägg, när SKV skickar denne ett brev om att SKV eventuellt kommer att stämma vederbörande för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 och/eller 14 §§ SFL (tidigare 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL), eller först när stämning skett hos förvaltningsrätten (jfr 59 kap. 16 § SFL och den tidigare 12 kap. 7 § SBL). Behövs ett förtydligande?

### NJA 2013 s. 502, Allmänt om *ne bis in idem*-principen

NJA 2013 s. 502 berör bl.a. *Zolotukhin*-målet (EDMR) och *Åkerberg Fransson*-målet (EUD).

■ HD ang. *Åkerberg Fransson* [EUD:s förhandsavgörande till Haparanda tingsrätt]

NJA 2013 s. 502 anger HD med hänvisning till *Åkerberg Fransson* bl.a.:

Punkt 23. EUD fastslog att uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott vid oriktiga uppgifter om mervärdesskatt utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 EUSGR. Motivet var att EU har ett gemensamt system för mervärdesskatt enligt rådets direktiv 2006/112/EG, och att det av direktivet och artikel 4.3 i Fördraget om EU (FEU) följer att varje medlemsstat är skyldig att ha den lagstiftning och att vidta de administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom statens territorium ska kunna uppbäras i sin helhet samt att medlemsstaterna enligt artikel 325 i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) också är skyldiga att bekämpa skatteundandragande och att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen.

Punkt 24. EUD:s ställningstagande innebär att de grundläggande rättigheterna enligt EUSGR är tillämpliga när oriktiga uppgifter om mervärdesskatt leder till uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott, dvs. rätten enligt artikel 50 EUSGR att inte bli lagförd eller straffad två gånger gäller i dessa fall.

■ EUD:s beslut i *Åkerberg Fransson*

I *Åkerberg Fransson* beslutar EUD (stora avdelningen) följande:

- ”1) Principen *ne bis in idem* i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna utgör inte hinder för en medlemsstat att för samma gärning i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerera mervärdesskatt, först påföra ett skattetillägg och därefter utdöma ett straff, förutsatt att den förstnämnda sanktionen inte har straffrättslig karaktär, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma.
- 2) Unionsrätten reglerar inte förhållandet mellan Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950, och medlemsstaternas rättsordningar, och den fastställer inte heller vilka slutsatser en nationell domstol ska dra när en nationell bestämmelse är oförenlig med de rättigheter som garanteras i konventionen.

Unionsrätten utgör hinder för en domstolspraxis som innebär att en nationell domstols skyldighet att underlåta att tillämpa bestämmelser som är oförenliga med en grundläggande rättighet vilken är garanterad i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, är underkastad kravet att oförenligheten ska ha klart stöd i stadgans lydelse, eller i rättspraxis avseende densamma, eftersom en sådan praxis förvägrar den nationella domstolen möjligheten att, eventuellt i samarbete med Europeiska unionens domstol, göra en fullständig bedömning av nämnda bestämmelsers förenlighet med stadgan.”

■ HD ang. *Zolotukhin* m.m.

HD anger i punkterna 56-60 att HD i NJA 2010 s. 168 I och II utgick från att *Zolotukhin*-målet innebar en förändring av konventionsrätten, men att HD dåförtiden beaktade att det skulle få alltför långtgående verkningar att underkänna systemet med skattetillägg och ansvar för skattebrott. Det som leder till en förändrad inställning från HD i NJA 2013 s. 502 är att läget förändrats genom EUSGR, som likställdes med fördragen, dvs. FEU och FEUF, och vilka samtliga genom Lissabonfördraget införlivades i Sverige den 1 december 2009 (genom SFS 2009:1110), samt att HD hade förväntat sig lagstiftningsåtgärder med anledning av rättsutvecklingen i EDMR sedan år 2009 (dvs. efter *Zolotukhin*). Eftersom EUSGR:s *ne bis in idem*-princip i artikel 50 omfattar mervärdesskatt, har enligt HD väsentliga delar av det samlade svenska systemet med skattetillägg och skattebrott urholkats. Därmed ansåg HD att det blev mindre ingripande att i det läget underkänna systemet också för andra skatter och avgifter – enligt punkt 61 ska *ne bis in idem*-principen tillämpas ”också vid oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter”. Jag anser att det s.k. domstolsupproret av t.ex. Haparanda tingsrätt [mål nr B 550-09 (*Åkerberg Fransson*)] och Varbergs tingsrätt (mål nr B 2501-09), *Bil. 7*, vilka inte följde NJA 2010 s. 168 I och II, gjorde att en ny prövning krävdes i HD. Det skedde genom NJA 2013 s. 502.

I punkt 59 framhöll HD dessutom att artikel 50 EUSGR och artikel 4 i tp nr 7 till EKMR ska tillgodose samma grundläggande rättssäkerhetsintresse (varvid HD hänvisar till artikel 52 EUSGR och artikel 6.3 FEU). Enligt HD bör artikel 4 i tp nr 7 till EKMR inte tolkas så att den enskilde ges ett mindre långtgående skydd än det som artikel 50 EUSGR ger i de aktuella

avseendena. Grundläggande principer om förutsebarhet och likabehandling talar också för ett sådant ställningstagande, enligt HD.

### Behov av en mer djupgående prövning än vad som följer av NJA 2013 s. 502

Enligt min mening är NJA 2013 s. 502 alltför allmänt hållen och en mer djupgående bedömning krävs i ett nytt avgörande i HD avseende *ne bis in idem*-frågan beträffande:

A) huruvida val av företagsform ska spela någon roll för avgörande om dubbel lagföring ska anses föreligga samt

B) huruvida ett förfarande avseende s.k. företrädaransvar medför att *ne bis in idem*-principen aktualiseras redan när SKV i sitt första brev i sådant ärende anför betalningsansvar för skattetillägg mot företrädaren för ett aktiebolag.

#### A) NJA 2013 s. 502 om företagsform och *ne bis in idem*-principen

- I punkt 63 i NJA 2013 s. 502 anger HD att det skulle vara *acte clair* att förbudet i EUSGR mot dubbla förfaranden och straff (*ne bis in idem*) skulle innebära att det inte i sig utgör något hinder för dubbla förfaranden att ett skattetillägg har tagits ut av en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag. Förbudet omfattar enligt HD att en och samma fysiska person blir föremål för både skattetillägg och påföljd enligt skattebrottslagen för samma brott (gärning).
- Jag anser i mitt remissyttrande 2014-11-26 till finansdepartementet att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502, t.ex. angående omfattningen av *ne bis in idem*-principen när en fysisk person valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma.
- Jag anser att HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när skattetillägget riktar sig mot en juridisk person strider mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform. Av förarbetena framgår att en strävan var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag (se Regeringens proposition 1989/90:110 Del 1 s. 517).
- Det bör således utredas om *ne bis in idem*-principen ska anses ha olika omfattning beroende på om en enskild företagare har valt företagsformen aktiebolag i stället för att bedriva sin verksamhet under enskild firma. Jag erinrar i det sammanhanget också om att HD i punkt 58 talar om en tanke om ett samlat, sammanhängande svenskt system med skattetillägg och skattebrott. Att effekterna av det avsedda skyddet som EUSGR ska ge individen skulle vara olika på grund av val av företagsform är en fråga som bör utredas vidare av lagstiftaren eller prövas av HD i ett nytt mål, t.ex. genom att medge prövningstillstånd med anledning av överklagandet av den i inledningen nämnda Svea hovrätts dom i mål B 200-13.

#### B) NJA 2013 s. 502 om krav på skattetillägg mot företrädare för aktiebolag och *ne bis in idem*-principen

- I punkt 64 i NJA 2013 s. 502 anger HD att en fysisk person kan ha krävts på betalning för skattetillägg, trots att det riktar sig mot en juridisk person. HD nämner som det i så fall vanligaste att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12–

21 §§ SFL. HD anför bl.a.: ”Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelserna omfattar också skattetillägg.”

- I punkt 66 anger HD att förbudet mot dubbel lagföring får anses hindra ett åtal för brott enligt SkBrL mot företrädaren för samma oriktiga uppgift, även om det är en juridisk person som är primärt ansvarig, när ”staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg”.
- Svea hovrätt avslog i mål nr B 200-13 den tilltalades yrkande om att ett rättsligt förfarande om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a §§ SBL (numera 59 kap. 13 och 14 §§ SFL) ska anses inlett genom SKV:s brev till henne om betalningsansvar för hennes aktiebolags skattetilläggsskuld. För övrigt togs bolagets mål inte upp av HFD.
- Åklagaren har tillåtits justera sin gärningsbeskrivning i Svea hovrätt. Först där anføres att fara för felaktigt tillgodoräknande av ingående mervärdesskatt förelegat, men Svea hovrätt behandlar inte att 12 kap. 6 a § SBL (numera 59 kap. 14 § SFL), som berör överskjutande ingående mervärdesskatt (jfr Exempel 4 ovan), inte bara innehåller de i NJA 2013 s. 502 nämnda subjektiva rekvisiten, utan även rekvisitet oriktiga uppgifter.
- Jag anser att SKV måste anses ha inlett ett förfarande redan genom brevet till företrädaren om eventuellt företrädaransvar, framför allt i fall som det aktuella där rekvisitet oriktig uppgift finns i lagrummet för sådant ansvar. Det är inte först hos förvaltningsrätten som frågan om oriktig uppgift ska bedömas, utan SKV har från början i företrädaransvarsärendet att bedöma och ta ställning till de objektiva rekvisiten för ansvar (dvs. om oriktig uppgift föreligger). I det aktuella målet är det enbart fråga om överskjutande ingående mervärdesskatt, då utgående mervärdesskatt för aktuella perioder var 0. Frågan om oriktig uppgift lämnats berörde således bara överskjutande ingående mervärdesskatt, och eftersom återbetalning inte skett till bolaget berörde kravet mot företrädaren enbart skattetillägg. Jag anser att det genom lagstiftning eller genom att HD meddelar prövningstillstånd bör utvecklas om ett brev från SKV till en företrädare för en juridisk person i princip ska jämföras med det övervägande som alltid inleder ett skatteärende/skattemål mot en fysisk eller juridisk person, dvs. huruvida ett förfarande om företrädaransvar har inletts redan genom SKV:s brev till företrädaren, och inte först vid en stämning hos förvaltningsrätten.
 

Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ett krav mot företrädaren kan inte genomdrivas om så inte kan ske mot den juridiska personen. Därför bör i det aktuella målet också beaktas att orsaken till att SKV lade ned frågan om företrädaransvar, och inte stämde företrädaren för betalningsansvar avseende skattetillägg, sannolikt var att SKV år 2004 blev skyldigt att i skattemål ge betalningsansånd med krav på skattetillägg tills överklagande prövats i förvaltningsrätten. Då slutade SKV att driva frågor om företrädaransvar avseende de juridiska personernas skattetilläggsskulder (jfr ovan under Skattebrott och skattetillägg). Dessutom finns fall där företrädaren inte överklagar SKV:s beslut mot den juridiska personen. Då sker en invändning angående oriktig uppgift först när företrädaren har mottagit brevet från SKV om eventuellt företrädaransvar.
- För övrigt har de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar i sig en straffrättslig karaktär såtillvida att rekvisiten var desamma som för det s.k. uppboresbrottet, som utmönstrades när SBL infördes den 1 november 1997, varvid dessa rekvisit utmönstrades beträffande företrädaransvaret, men återinfördes 2004. Jfr SOU 1965:23 s. 187, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434 och prop. 2002/03:128 s. 26 (se nedan).

gör sina amorteringar och saknar utmätningsbar egendom. För denna senare prövning av ställföreträdarens skadeståndsskyldighet gäller vanliga civilprocessuella regler, och bevisning om att brott enligt UF förelegat får så att säga tas om från början.

Man synes slutligen kunna ifrågasätta om man genom att utforma ställföreträdarens ansvarighet som en skadeståndsskyldighet låter ställföreträdaren vidkännas den påföljd som lämpligen bör följa med hänsyn till de särskilda reglerna i UF och det allmännas intresse av att källskattesystemet fungerar på ett tillfredsställande sätt. Vad det ur dessa synpunkter närmast gäller torde vara att söka åstadkomma en sådan ordning, att ställföreträdare, när skäl därtill föreligger, skall kunna förpliktas att utge innehållet skattebelopp, som arbetsgivaren-bolaget inte inbetalar. Att under dessa förhållanden ange ställföreträdarens ansvarighet som en skadeståndsskyldighet synes inte vara den naturligaste lösningen på föreliggande problem.

#### **Solidarisk betalningsskyldighet**

Det kan uppenbarligen inte ifrågakomma att exempelvis i ABL införa bestämmelse enligt vilken varje ställföreträdare skulle vara solidariskt ansvarig med bolaget för innehållen skatt, som inte redovisas i tid. För att sådan ansvarighet skall inträda måste, i likhet med vad som i allmänhet gäller när fråga är om utdömande av skadestånd, förutsättas, att den som skall förpliktas kan läggas minst oaksamhet till last. Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kan dömas med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaksamhet, torde man emellertid böra begränsa ställföreträdarens ekonomiska ansvarighet till sådana fall där uppsåt eller grov oaksamhet föreligger. För att ställföreträdare skall kunna förpliktas att solidariskt med bolaget utge innehållen men oredovisad skatt, bör med andra ord enligt vår mening krävas, att ställföreträdaren förfarit på sådant sätt att han är underkastad straffansvar enligt 80 § i mom. andra stycket UF. Därmed vill vi emellertid inte ha sagt att man under alla förhållanden också skall ålägga ställföreträdare full solidarisk betalningsskyldighet då straffbarhet föreligger. Då särskilda skäl därtill föreligger bör därför betalningsskyldigheten kunna jämkas eller eftergivnas.

Utformas reglerna angående ställföreträdarens ansvarighet i enlighet med vad ovan sagts torde den solidariska betalningsskyldigheten få ses som en påföljd för brott mot UF. Ställföreträdare, som tvingas utge innehållet skattebelopp, skall dock självfallet äga regressrätt mot bolaget eller annan juridisk person, varom det i det särskilda fallet kan vara fråga. I likhet med vad som gäller beträffande arbetsgivare, som enligt UF förpliktats betala icke innehållen skatt för arbetstagare, bör ställföreträdaren vidare kunna



Regeringens proposition 1996/97:100 Del 1  
Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

regressrätt mot arbetsgivaren.

Bestämmelsernas tillkomst motiverades bl.a. av att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarig brist inte minst beträffande de s.k. fämansbolagen (SOU 1965:23 s. 180 och 184). Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oäktsamhet, ansågs det att företrädarens ekonomiska ansvarighet borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oäktsamhet förelåg (SOU 1965:23 s. 187). Det framhölls att betalningsskyldigheten för företrädare inte skulle ses som en straffsanktion. Avsikten var inte att införa en ny straffform utan endast att skapa en möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en församlig företrädare och den arbetsgivare, tillika juridiska person, som han företräder. Reglerna om solidarisk betalningsskyldighet ansågs därför inte kunna jämföras med brottsbalkens sanktionssystem (prop. 1967:130 s. 131).

Från och med den 1 januari 1974 finns bestämmelser om företrädaransvar av motsvarande innebörd också för mervärdesskatt. Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1994 har företrädaransvaret för mervärdesskatt utvidgats till att även omfatta skatt som på grund av oriktiga uppgifter från företrädaren tillgodoförts den skattskyldige. Om en företrädare uppsåtligt eller av grov oäktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts ingående skatt med för stort belopp är företrädaren alltså, enligt 16 kap. 17 § ML, tillsammans med den skattskyldige återbetalningsskyldig för beloppet.

Föreskrifter om betalningsskyldighet för företrädare finns vidare i 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och, vad gäller socialavgifter som betalas av arbetsgivare, i 15 § USAL samt vad gäller tull i 38 § tullagen (1994:1550). Föreskrifterna i fråga om arbetsgivaravgifter kom till efter påpekanden att det solidariska ansvaret för betalning av källskatt och mervärdesskatt föt menliga återverkningar på betalningarna av arbetsgivaravgifter där företrädaransvaret inte fanns (prop. 1979/80:128 s. 20 och 26 ff, jfr prop. 1983/84:167 s. 100).

Talan om betalningsskyldighet enligt 77 a § UBL kan för närvarande föras av åklagaren i brottmålet i de fall där ställföreträdaren enligt 6 § skattebrottslagen (1971:69) åtalas för underlåten inbetalning av innehållen skatt. Det hänger samman med den allmänna skyldighet som åklagaren har att föra målsägandens talan om enskilt anspråk som grundas på brott (22 kap. 2 § rättegångsbalken).

När det gäller de övriga fordringslagen kan åklagaren inte på motsvarande sätt föra talan om betalningsskyldighet, eftersom underlåten inbetalning i dessa fall inte är straffbar i sig. Talan förs efter stämning i den ordning som gäller för tvistemål. Det gäller för övrigt också i fråga om personligt ansvar enligt uppbördslagen, om något brottmål inte är aktuellt eller talan om betalningsskyldighet av ett eller annat skäl inte har föts i brottmålet.

Prop. 1996/97:100  
Del 1

*Regeringens proposition 2002/03:128*  
*Företräddansvar m.m.*

Prop. 2002/03:128

det inte föreligger något hinder mot att återgå till att använda de tidigare använda uttrycken uppsåt och grov oaksamhet.

De skäl som regeringen anser kan anföras mot uttrycken uppsåt och grov oaksamhet är att uttrycken har en straffrättslig karaktär samtidigt som straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt är avskaffad och den koppling som tidigare fanns mellan betalningsskyldighet och straffansvar, och därmed de motiv som styrde utformningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt/grov oaksamhet, inte längre finns. Regeringen delar också utredningens bedömning att de situationer som omfattas av utredningens förslag i allt väsentligt motsvarar den tidigare regleringen med rekvisiten uppsåt och grov oaksamhet. Mot bakgrund av Lagrådets invändningar och då utgångspunkten för översynen är att tidigare rättsläge återställs anser dock regeringen vid en samlad bedömning att övervägande skäl får anses tala för att de tidigare subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaksamhet återinförs.

*Särskilda skäl för befrielse m.m.*

Befrielse från företräddansvar bör, liksom tidigare, kunna medges om det föreligger särskilda skäl. I och med återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaksamhet avses återigen med "särskilda skäl" vad som gällde tidigare enligt t.ex. 77 a § UBL. Vägledning vid bedömning av om särskilda skäl för befrielse föreligger kan således fås genom den praxis som utvecklats före SBL:s tillkomst. Det är enligt regeringens mening inte lämpligt att i detalj reglera vilka omständigheter som bör medföra befrielse utan rättspraxis får tjäna som vägledning. Beträffande tidigare praxis, vilken även i framtiden kommer att vara vägledande, kan nämnas t.ex. NJA 1971 s. 296 I—III, 1972 s. 205, 1973 s. 544 och 1975 s. 480 där fråga om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse varit föremål för Högsta domstolens prövning.

Enligt de regler som tidigare gällde enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum hade det allmänna att visa att de subjektiva rekvisiten var uppfyllda, dvs. att en betalning hade underlåtit uppsåtligt eller med grov oaksamhet. Enligt nu gällande regler i SBL räcker det om skattemyndigheten visar att de objektiva förutsättningarna för betalningsskyldighet är för handen och företräddaren har sedan att visa att särskilda skäl för befrielse föreligger. Det är således företräddaren som i dag har att visa att denne inte haft sådan insikt att han haft anledning att räkna med att betalning av skatten inte skulle komma att ske i rätt tid. Genom den nu föreslagna ändringen kommer bevisbördan att återföras till det allmänna. Det är således det allmänna som enligt den föreslagna regleringen på nytt har att visa att företräddaren handlat uppsåtligt eller av grov oaksamhet. Företräddaren har enligt den föreslagna regleringen, såsom tidigare, att

## Vissa rättssäkerhetsmässiga principer avseende mervärdes- och inkomstbeskattning samt straffrätt i nationella respektive europarättsliga regler, m.m.

### Kompetens etc.

I korthet kan förhållandet mellan å ena sidan den svenska konstitutionella rätten och grundlagarna – här regeringsformen (1974:152), RF – och å andra sidan europarätten med konventionsrätten (EKMR) respektive EU-rätten beskrivas enligt följande. Genom SFS 1994:1219 införlivades EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 som lag – inte grundlag – i Sverige den 1 januari 1995. Enligt 10 kap. 6 § RF (tidigare 10 kap. 5 § RF), och principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) i artiklarna 4.1 och 5.2 FEU, tilldelades EU:s institutioner kompetens på vissa områden av Sveriges Riksdag, när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen).

Ett utkast till en EU-grundlag (Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003) antogs på toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 och undertecknades den 29 oktober 2004, men ratificerades inte av samtliga EU-länder. I stället kom sedermera ett s.k. reformfördrag till stånd, dvs. Lissabonfördraget. Lissabonfördraget innebar att EG-fördraget (dvs. Romfördraget från 1957) ersattes med FEUF och att FEU (dvs. Maastrichtfördraget från 1992) reformerades samt att EUSGR likställs med fördragen, dvs. med FEU och FEUF. Lissabonfördraget beslutades respektive undertecknades i Lissabon 2007-10-19 respektive 2007-12-13 samt hade ratificerats av samtliga dåvarande EU27-länder 2009-11-03. Någon EU-grundlag har dock aldrig trätt i kraft. Lissabonfördraget med FEU, FEUF och EUSGR införlivades som vanlig lag i Sverige den 1 december 2009, genom SFS 2009:1110.

- Beträffande straffrätt och skatterätt gäller följande beträffande kompetensfrågan mellan Sverige och EU.
- Straffrätt: exklusivt nationell kompetens [prop. 1994/95:19 Del 1 s. (429), 472 och (524)].
- Skatterätt: kompetens tilldelad EU:s institutioner generellt sett avseende
  - mervärdesskatt [jfr mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), artikel 288 tredje st. FEUF (som innebär att t.ex. mervärdesskattedirektivet är en bindande rättsakt och Sverige enbart får bestämma form och tillvägagångssätt för implementeringen), artikel 4.3 FEU och artikel 291.1 FEUF (vilka uppställer den s.k. solidaritetsprincipen som innebär att Sverige som EU-land ska vidta alla nödvändiga lagstiftningsåtgärder för att implementera mervärdesskattedirektivet i mervärdesskattelagen) och artikel 113 FEUF (som uppställer ett harmoniseringskrav avseende medlemsstaternas lagstiftningar om indirekta skatter, t.ex. moms)]; *men*
  - enbart avseende vissa områden inkomstskatterättsligt [EU:s råd har utfärdat enbart fyra direktiv för vissa områden beträffande inkomstskatt, nämligen fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparanddirektivet (2003/48/EG) och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG) – jfr även bl.a. artikel 115 FEUF om s.k. tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftningar om t.ex. inkomstskatt (inget harmoniseringskrav således)].

### Legalitetsprincipen etc.

- Straffrätt: legalitetsprincipen i 1 kap. 1 § brottsbalken och förbudet mot retroaktiv straffrättslig lagstiftning i 2 kap. 10 § första st. RF.
- Skatterätt: legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF och förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF.

Även om kompetensen avseende *mervärdesskatt* har tilldelats EU:s institutioner, kan en EU-konform tolkning av en regel i mervärdesskattelagen (1994:200) begränsas – med hänsyn till regelns ordalydelse – av den konstitutionella rätten och legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF [jfr punkt 110 i EUD:s mål C-212/04 (*Adeneler m.fl.*)].

### Ne bis in idem-principen

- *Ne bis in idem*-principen gäller både mervärdesskatt och inkomstskatt enligt NJA 2013 s. 502, men frågan är om det är möjligt att hänvisa till artikel 50 EUSGR som stöd också för att den ska gälla skattetillägg och straff avseende *inkomstskatt*, när Sveriges Riksdag inte har tilldelat EU:s institutioner kompetens på det området generellt sett?
- Jag anser att HD går förbi problematiken angående huruvida EU har s.k. underförstådda befogenheter [*Kompetenz-Kompetenz* (ty.) eller *implied powers* (eng.)], när HD i punkt 59 i NJA 2013 s. 502, som nämnts, hänvisar till bl.a. artikel 6.3 FEU till stöd för att artikel 4 i tp nr 7 till EKMR inte ska tolkas så att den enskilde ges ett mindre långtgående skydd än det som artikel 50 EUSGR ger i *ne bis in idem*-frågan. Frågan om EU har s.k. *Kompetenz-Kompetenz* har varit föremål för diskussioner angående artikel 352 FEUF (och föregångaren artikel 308 EG-fördraget) – se exempel på litteratur i frågan som anges i not 420 på s. 84 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, av Björn Forssén (se DiVA på [www.oru.se](http://www.oru.se)). Av intresse här är därför också följande ang. artikel 6.2 FEU.
- Enligt Lissabonfördraget ska EU ansluta sig till EKMR, men eftersom artikel 6.2 FEU, som anger detta, inte har ratificerats ännu ingår de grundläggande rättigheterna i EKMR bara i EU-rätten som allmänna principer, enligt artikel 6.3 FEU [jfr s. 50 och 51 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* och även första st. i punkt 2 i EUD:s beslut i *Åkerberg Fransson*-målet (se ovan)]. På sidan 35 i *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet*, av Joakim Nergelius, anges: ”EMRK är som bekant en del av EU-rätten”. Ang. vad HD anför i punkt 59 i NJA 2013 s. 502 noterar jag emellertid att EKMR – och dess tp – bara ingår i EU-rätten som allmänna principer (artikel 6.3 FEU). För att även på inkomstskatteområdet ge den enskilde samma skydd enligt *ne bis in idem*-principen som enligt artikel 50 EUSGR bör artikel 6.2 FEU ratificeras. En mer rättssäker lösning vore dock att kodifiera (i FEU eller FEUF) den princip som anses följa av EUD:s mål 6-64 (*Costa*), dvs. EU-rättens företräde framför nationell rätt som en grundläggande princip för EU-rättens genomslag i medlemsländerna, och i så fall på så sätt att även inkomstskatt – enligt principen om tilldelad kompetens – generellt omfattas av EU-rätten.

I utkastet till den EU-grundlag som antogs men aldrig ratificerades av samtliga EU-länder (se ovan) föreslogs att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt skulle bli inskriven i EU-rätten (se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag), men så skedde inte i Lissabonfördraget.

- [För övrigt gäller för internationella frågor om inkomstskatt ofta skatteavtal mellan Sverige och aktuellt annat land, där klausul om förbud mot diskriminering i enlighet med OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (ursprungligen från 1963) gäller utöver de nationella rättssäkerhetsmässiga reglerna. OECD:s modellavtal är förlaga till bilaterala avtal mellan OECD-länder (Sverige m.fl.). OECD är en egen internationell organisation, bildad den 14 december 1960, och sysslar även med sådant som granskning av häktningstider i medlemsländerna, vilket kan vara av intresse vid skattebrott etc.]

### Neutralitetsprincipen etc.

- Det har klarlagts genom Lissabonfördraget och artikel 113 FEUF att harmoniseringskravet avseende medlemsstaternas lagstiftningar avseende indirekta skatter, t.ex. moms, även ska medföra att snedvridning av konkurrensen undviks och inte bara säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Principen om en neutral moms följer sekundärrättsligt av fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, men genom klarläggandet i artikel 113 FEUF är det också – till skillnad från ordalydelsen av föregångaren artikel 93 EG-fördraget – klart att principen om en neutral moms gäller också primärrättsligt sett. Det föreligger med andra ord ett primärrättsligt krav på *en likformig spelplan* för att de indirekta skatterna ska harmoniseras.
- Enligt min mening borde, som nämnts, HD pröva målet från Svea hovrätt (mål nr B 200-13): Frågan är om en åtskillnad mellan å ena sidan enskilda firmor och å andra sidan – framför allt – enmansaktiebolag beträffande omfattningen av *ne bis in idem*-principen avseende skattetillägg och straff medför att det rättspolitiska målet med neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer åsidosätts. Den frågan är av en särskild betydelse för mervärdesskatten, eftersom kompetensen tilldelats EU på det området och en konkurrenssnedvridande effekt av en sådan åtskillnad skulle strida mot EU-rätten inte bara sekundärrättsligt, utan numera klart också primärrättsligt sett.
- Av intresse i sammanhanget är också att även om EUSGR numera likställs med fördragen (FEU och FEUF), enligt artikel 6.1 första st. FEU, ska den varken utöka EU:s befogenheter (artikel 6.1 andra st. FEU och artikel 51.2 EUSGR) eller förändra de befogenheter och uppgifter för EU som fastställs i fördragen (artikel 51.2 EUSGR). HD går i NJA 2013 s. 502, enligt min mening, förbi problematiken med att en åtskillnad mellan företagsformer beträffande omfattningen av *ne bis in idem*-principen i artikel 50 EUSGR uppenbart äventyrar syftet med harmoniseringskravet i artikel 113 FEUF, när det gäller att det kravet ska medföra att konkurrenssnedvridning undviks, och sannolikt därmed även motverkar syftet att kravet ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Jag anser att risken är uppenbar att dessa effekter kan uppstå till följd av att HD i NJA 2013 s. 502 begränsar principen om *ne bis in idem* avseende skattetillägg och straff till att gälla enskilda firmor.
- Om en konkurrenssnedvridning uppkommer på grund av olika behandling av enskilda firmor och juridiska personer, t.ex. aktiebolag, när det gäller förbudet mot dubbla förfaranden avseende skattetillägg och straff, kan det leda till en inskränkning av *näringsfriheten*. Enligt artikel 16 EUSGR ska näringsfriheten erkännas i enlighet med EU-rätten (samt nationell lagstiftning och praxis). Näringsfriheten enligt EU-rätten bestäms således med hänsyn till exempelvis principen om en neutral moms i artikel 113 FEUF. Enligt 2 kap. 17 § RF bestäms dock näringsfriheten så att den endast får begränsas för att skydda angelägna allmänna intressen. Det borde enligt min mening uttryckligen anges att den konstitutionella näringsfriheten inte ska vara av en mindre

omfattning än den som anges i artikel 16 EUSGR. Även om kompetensen på momsområdet tilldelats EU:s institutioner, är det nämligen inte fastslaget huruvida nationella domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten. Om en bestämmelse i t.ex. mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt [dvs. den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt genomförandetiden har löpt ut – jfr EU-målet 26/62 (*van Gend en Loos*)], har individen rätt att åberopa direktivbestämmelsen för att skydda sina intressen, men den rätten sägs ibland bara utgöra en slags förfarandemässig rättighet (se s. 43-44 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*). Därför bör fastslås i 2 kap. 17 § RF att näringsfriheten enligt RF inte ska vara av en mindre omfattning än enligt EU-rätten.

- En annan lösning vore att genomföra ovan nämnda kodifiering (i FEU eller FEUF) av principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Det skulle för övrigt inte medföra någon förändring av att en EU-konform tolkning av en regel i mervärdesskattelagen (1994:200) kan begränsas av legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF. Även EU-domstolen anser nämligen, som också nämnts, att en EU-konform tolkning inte innebär en skyldighet för EU-länderna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*) [jfr punkt 110 i EUD:s mål C-212/04 (*Adeneler m.fl.*); se även s. 38 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*].

#### Influens för utredningen ang. förvaltningsprocessen (SOU 2014:76) samt för utredningen ang. en ny förvaltningslag (SOU 2010:29)

En utredning, *Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål* (SOU 2014:76), **Bil. 8**, har behandlat frågan om förvaltningsrätterna ska kunna hänskjuta prejudikatsfrågor till HFD. Utredningen anser att det inte är önskvärt bl.a. på grund av att det skulle rubba instansordningsprincipen och principen om att tyngdpunkten i domstolsprocessen ska ligga i första instans (se SOU 2014:76 s. 430 och 431).

Beträffande skattemålen anser utredningen att dessa mål redan är tillgodosedda vad avser prejudikatbildning, dels genom det allmänna ombudet, dels genom förhandsbeskeden (se SOU 2014:76 s. 432).

Jag håller inte med utredningen. Beträffande t.ex. mervärdesskatt är EUD högsta uttolkare av gällande rätt (jfr artikel 267 tredje st. FEUF), och i förarbetena till EU-lagen anges att det förutsätts att principen om tilldelning av kompetens i RF (10:6, f.d. 10:5) tillgodoser behovet av inhämtande av förhandsavgöranden från EUD (se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 522). Den 1 juli 2006 infördes i och för sig lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EUD, där det anges att om en domstol är skyldig att inhämta sådant avgörande, vilket kan avse HD/HFD, men beslutar att inte göra så, ska skälen till detta anges. Emellertid anser jag att det ovan nämnda s.k. domstolsupproret från bl.a. tingsrätterna i Haparanda och Varberg visar på att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans bör undersökas beträffande hur det fungerar i förhållande till EU-rätten. Dessutom har enligt punkt 11 i EUD:s mål C-99/00 (*Lyckeskog*) den danska regeringen uttalat sig om det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans, och ansåg att kravet på prövningstillstånd utgör ett hinder mot att EU-rätten tolkas enhetligt, om enbart högsta instans är skyldig att inhämta förhandsavgörande från EUD.

- Dessutom är den enskildes ställning som part i en fråga om rättighetsskydd olika beträffande möjligheterna att åberopa sådant skydd enligt EKMR respektive EUSGR. EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 är, som nämnts, svensk lag och den enskilde kan i sitt ärende eller mål om skatt åberopa både RF och konventionsrätten inför svenska myndigheter. Om de nationella remedierna är uttömda, kan den enskilde själv också

ansöka om att en talan får inledas hos EDMR. Beträffande t.ex. *egendomsskyddet* i 2 kap. 15 § RF respektive artikel 1 i tp nr 1 till EKMR har individen därmed ett dubbelt rättighetsskydd som förfarandemässigt kan åberopas av denne gentemot svenska myndigheter och domstolar (vilket var avsikten med att införliva EKMR i svensk rätt – se s. 22 och 23 i *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet*).

- En jämförelse av den nyss beskrivna situationen med vad som gäller för den enskilde beträffande *näringsfriheten*, som följer av 2 kap. 17 § RF respektive artikel 16 EUSGR, visar att därvidlag har den enskilde inte samma rättssäkerhetsmässiga skydd förfarandemässigt sett. På de områden där kompetens tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag (i enlighet med 10 kap. 6 § RF) har den enskilde, även om en EU-grundlag inte har införts, i och för sig ett rättighetsskydd utöver RF i konstitutionella frågor, genom att FEU, FEUF och EUSGR är införlivade i svensk lagstiftning (SFS 2009:1110), där näringsfriheten också återfinns i artikel 16 EUSGR. Emellertid utgör det inte ett dubbelt rättighetsskydd på en konstitutionell nivå för den enskilde i RF respektive i europarätten som beträffande *egendomsskyddet*. Den enskilde kan nämligen inte själv väcka talan hos EUD, om denne anser att Sverige inte iakttar näringsfriheten enligt artikel 16 EUSGR. En talan om en medlemsstats överträdelse av EU-rätten (fördragsbrott) kan i stället väckas av EU-kommissionen eller en annan medlemsstat (se artiklarna 258 och 259 FEUF). Angående *egendomsskyddet* kan dock den enskilde i sitt ärende eller mål även förlita sig på de principer om allas likhet inför lagen samt om saklighet och opartiskhet som domstolarna och förvaltningsmyndigheterna är skyldiga att iaktta enligt 1 kap. 9 § RF. Eftersom det, som nämnts, inte är fastslaget huruvida nationella domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, verkar således individens rättighetsskydd avseende näringsfriheten vara sämre än beträffande *egendomsskyddet*. Det bidrar till min konklusion att det svenska systemet med prövningstillstånd för att ett mål ska tas upp i högsta instans bör undersökas beträffande hur det fungerar i förhållande till EU-rätten.
- En undersökning av prövningstillståndsinstitutet bör dessutom göras utan begränsning till individens behov av rättighetsskydd i ett aktuellt mål vid de nationella domstolarna. Den bör också, som berörts ovan, omfatta näringsfriheten enligt artikel 16 EUSGR i förhållande till artikel 113 FEUF och principen däri om undvikande av konkurrenssnedvridning avseende moms etc., till gagn för enskilda företagare, kollektivet av företagare och konsumenterna. Momsen ska vara konkurrens- och konsumtionsneutral och således bör det, som nämnts, fastslås i 2 kap. 17 § RF att näringsfriheten enligt RF inte ska vara av en mindre omfattning än enligt EU-rätten.

Vidare bör också en ordentlig genomgång ske av frågan när ett förfarande om företrädaransvar enligt 59 kap. 13 och 14 §§ SFL inleds. Framför allt kunde, mot bakgrund av den frågeställningen i samband med NJA 2013 s. 502 enligt ovan, 59 kap. 14 § vara av intresse processuellt sett.

- Företrädaransvaret infördes 1968 genom SFS 1967:625 i uppbördsförordningen (1953:272) – från och med 1975 uppbördslagen – och avsåg enligt 77 a § betalningsansvar för en företrädare för arbetsgivare som är juridisk person för skatteavdrag (källskatt) på anställdas löner när sådant avdrag inte betalats till staten. Från och med 1974 gällde företrädaransvaret också mervärdesskatt, genom att det infördes i 48 a § lag (1968:430) om mervärdeskatt. Ansvar kom att byggas ut ytterligare och sedan SBL den 1 november 1997 omfattar det skatter och avgifter

generellt sett. Beträffande momsens och det nämnda begreppet oriktiga uppgifter i 59 kap. 14 § SFL, beträffande företrädarens betalningsansvar för överskjutande ingående moms som tillgodoförts den juridiska personen med för stort belopp, är det något som infördes i 48 a § först den 1 januari 1994, genom SFS 1993:1553 (se prop. 1993/94:50 s. 291). Då användes för företrädarens ansvar uttrycket att denne ”lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt [...] med för stort belopp”. När mervärdesskattelagen (1994:200) den 1 juli 1994 ersatte 1968 års lag om mervärdesskatt överfördes lagrummet till 16 kap. 17 §. När SBL infördes och ersatte bl.a. uppborrdslagen överfördes lagrummet till 12 kap. 6 § tredje st. SBL, varvid uttrycket ”uppgifter” ändrades till ”oriktiga uppgifter” (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444). Genom SFS 2003:747 överfördes den 1 januari 2004 lagrummet 12 kap. 6 § tredje st. till en egen paragraf, 12 kap. 6 a § SBL (se prop. 2002/03:128 s. 58). Från och med den 1 januari 2012, när SFL ersatte bl.a. SBL, återfinns regeln, alltså innehållande begreppet ”oriktiga uppgifter”, i 59 kap. 14 § SFL.

- Allmänt sett får nämnas att de fall som ännu idag anses vägledande för företrädarens ansvar i huvudsak är från 1970-talet – se ovan sidan 26 i prop. 2002/03:128 och hänvisning till HD-fall från 1970-talet. Det har hänt mycket sedan 1970-talet angående skattesystemet och jag stannar vid att peka på att den ovan berörda regeln i 59 kap. 14 § SFL infördes två decennier senare (1994), och nu har ytterligare två decennier passerat. Frågan om när ett förfarande inleds avseende företrädarens ansvar borde undersökas närmare, särskilt beträffande 59 kap. 14 § SFL. Den frågan är troligen en av många som borde analyseras närmare när det gäller rättssäkerhetsmässiga frågor kring förfarande och process. Det är därför också dags att ta upp den översyn av förvaltningslagen (1986:223) som slutade med utredningen SOU 2010:29 (*En ny förvaltningslag*), varvid även följande bör anses stödja det.
- Genom att företrädarens ansvar överfördes från de allmänna domstolarna till förvaltningsdomstolarna 2004 ska principen om domstolens utredningsansvar i 8 § första st. förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, lösa sådana nackdelar för den enskilde som att målen i fråga inte längre möjliggör partsförhör under sanningsförsäkran (se prop. 2002/03:128 s. 30). Det är emellertid inte förvaltningsrätten som startar ärendet, utan det är SKV. Ska då inte SKV från början omfattas av utredningsansvar i företrädarens ärenden, i likhet med vad som gäller i skattemålet avseende den underliggande skatteskulden hos den juridiska personen? Här kan även noteras att enligt SBL likställdes betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädarens ansvar definitionsmässigt med skatt, enligt 1 kap. 4 § SBL. Genom SFL 2012 upphörde de flesta av likställighetsbestämmelserna, t.ex. den beträffande företrädare och skattskyldig som fanns i 1 kap. 4 § tredje st. 9 SBL (se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298-300). Emellertid kan det knappast tas till intäkt för att SKV inte skulle omfattas av principen om SKV:s utredningsansvar i 40 kap. 1 § SFL bara för att ett ärende hos SKV avser företrädarens ansvar. Det är framför allt inte förenligt med att företrädarens ansvar är accessoriskt till det underliggande kravet i skattemålet avseende den juridiska personen (se prop. 2002/03:128 s. 39), när det åvilar SKV att *ex officio* pröva grunderna för befrielse från skattetillägg. Det är så självklart att det inte ens uttrycks i SFL. Att SKV ”ska beakta befrielsebestämmelserna är lika självklart som att bestämmelserna om att skattetillägg inte ska tas ut i vissa fall ska beaktas” (se SOU 2009:58 Del 3 s. 1290 och även prop. 2010/11:165 Del 2 s. 970 samt ovan). Det bör enligt min mening således klarläggas genom ett nytt avgörande i HD (t.ex. avseende Svea hovrätts mål B 200-13) eller lagstiftningsåtgärder – i SFL eller förvaltningslagen – att ett förfarande avseende företrädarens ansvar, åtminstone

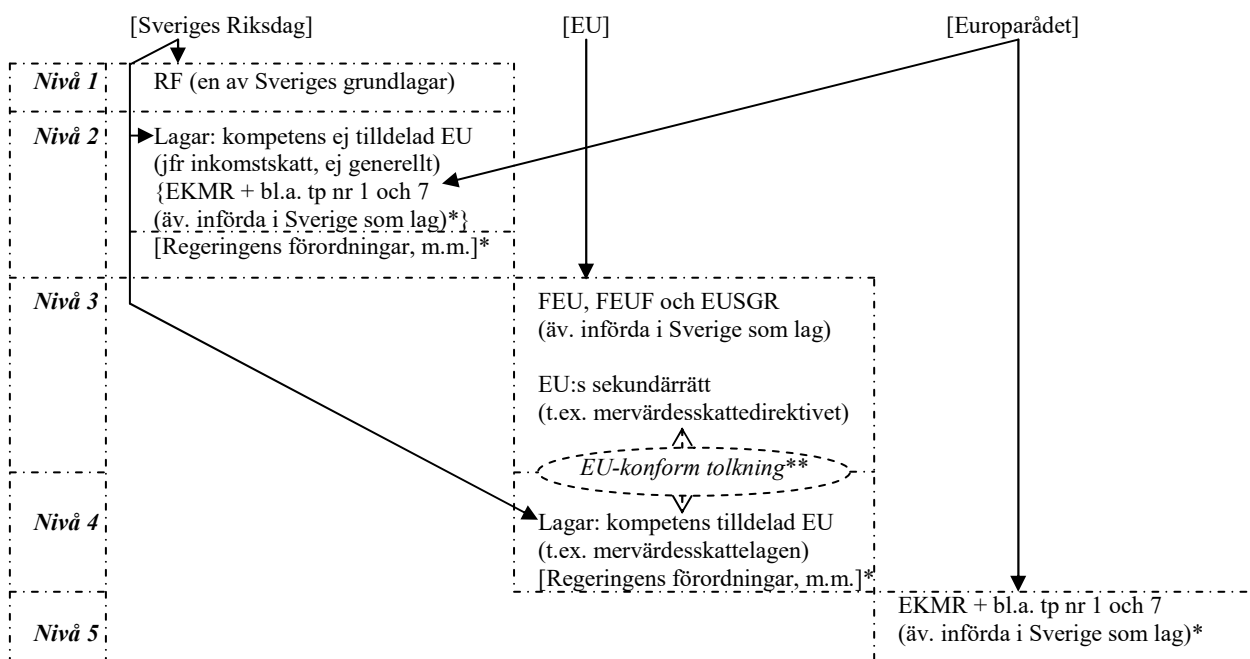


beträffande 59 kap. 14 § SFL (där begreppet oriktiga uppgifter återfinns), börjar hos SKV och inte först när SKV stämt företrädaren inför förvaltningsrätten. Att SKV sedan ändringen av anståndsreglerna i skattemålen 2004 inte längre driver krav på skattetillägg mot företrädare för juridisk person (se ovan) minskar inte behovet av nämnda klarläggande principiellt sett, snarare tvärtom.

- I sammanhanget uppmärksammar jag också ingående mervärdesskatt i samband med frågor om befrielse från själva skatten, vilket är en möjlighet som ges i 60 kap. 1 § SFL (tidigare 13 kap. 1 § SBL) beträffande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, förseningsavgift, skattetillägg och ränta. Ärendena hanteras av SKV och dess beslut kan överklagas till Regeringen. Beträffande moms anses befrielse kunna medges en säljare för utgående moms, men inte för en köpare som betalar debiterad ingående moms till säljaren. I sistnämnda hänseende brukar besluten motiveras med att mervärdesskatten i ledet köpare-säljare inte är en skatt, utan ett prispåslag. Det är bara säljaren som är skattskyldig och anses kunna ansöka om befrielse. Det innebär att befrielse från skattetillägg på en för hög redovisad ingående moms inte ens är möjlig enligt det särskilda befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, eftersom sådan befrielse från skattetillägg är möjlig endast om befrielse från mervärdesskatt (dvs. utgående moms) medges. I rättssäkerhetsmässigt hänseende bidrar det till konklusionen att det föreligger ett behov av en genomgripande analys av omfattningen av *ne bis in idem*-frågan.

### Sammanfattning av konstitutionella/processuella frågor samt förslag till forskning

All makt utgår från folket. Den utövas under lagarna, vilka stiftas av Sveriges Riksdag (1 kap. 1 och 4 §§ RF). Sveriges Riksdag stiftar inte reglerna i europarätten: EU-rätten respektive konventionsrätten bildar egna rättsordningar (*sui generis*). FEU, FEUF och EUSGR respektive EKMR med bl.a. dess tp nr 1 och 7 är införlivade i Sverige, men som vanliga lagar – inte grundlag. Vid lagkonflikt går grundlag före lag, enligt 11 kap. 14 § och 12 kap. 10 § RF. Även om Sveriges Riksdag har tilldelat EU:s institutioner kompetens på vissa områden (10 kap. 6 § RF), sätter jag RF högre än EU:s primärrätt (FEU, FEUF och EUSGR), då en EU-grundlag aldrig har införts. Inom EU-rätten har primärrätten företräde framför sekundärrätten. Artikel 6.2 FEU om att EU ska ansluta sig till EKMR har ännu inte ratificerats; rättigheter enligt EKMR ingår bara som allmänna principer i EU-rätten (artikel 6.3 FEU). På områden där EU tilldelats kompetens sätter jag därför EU-rätten över EKMR. Här försöker jag i **fem nivåer** rangordna regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet:



\*I *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättskyddet* (s. 34) anføres att det ”vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar.” Jag anser i stället att frågan är processuell: Beaktar nationell domstol i ett enskilt fall en hypotetisk prövning i EDMR? Jag sätter dock EKMR (jämte bl.a. dess tp nr 1 och 7) som lag framför Regeringens förordningar, m.m. (se 8 kap. RF), utom på områden där Sveriges Riksdag tilldelat EU kompetens [jfr mervärdesskatteförordningen (1994:223)].

**\*\*EU-konform tolkning** (olika tolkningsresultat etc.)

- *Alt. 1:* EU-konform tolkning innebär en tolkning i två steg. Om aktuell fråga gäller tillämpningen av t.ex. en regel i mervärdesskattelagen, tolkas först närmast motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet som ska vara implementerad i lagen. Sedan tolkas lagregeln för att bedöma om dess innebörd rymms inom de ramar som följer av den tolkning som har gjorts av direktivbestämmelsen. Om det blir tolkningsresultatet, kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen till sin fördel, om den har direkt effekt. Det är dock oklart om nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten framför den nationella lagregeln. [Är det förhållandet förenligt med SKV:s och förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar (enligt 40 kap. 1 § SFL och 8 § första st. FPL) och med principen *jura novit curia* (dvs. 'domstolen känner till rätten')? Jag anser inte det.]

- *Alt. 2:* En EU-konform tolkning av en nationell regel kan begränsas av legalitetsprincipen i RF, genom regelns ordalydelse (vilket EUD också anser). Då kan inte direktivbestämmelsen genomdrivas mot den enskildes vilja.

- *Alt. 3:* En annan situation, som framför allt gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, reser frågan om staten skyddas mot en regel i mervärdesskattelagen vars ordalydelse utvidgar den enskildes rättigheter utöver det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet: Regeln är inte ens EU-konform (artikel 288 tredje st. FEUF), utan utgör en nationell skapelse som saknar motsvarighet i direktivbestämmelserna. Jag anser att staten bör anses ha nämnda skydd, om tolkningsresultatet blir så extremt att lagregeln ger *konsumenten* avdragsrätt för ingående moms. Det tolkningsresultatet saknar enligt min mening skyddsvärde i RF för den enskilde. I stället bör de nationella domstolarna *de sententia ferenda* omdefiniera rättsfakta, så att rättsföljden blir att avdragsrätten enligt lagregeln inte kan utövas. Staten bör skyddas mot ett förfarandemissbruk som medför att avdragsrätt utövas i strid mot den grundtanke med momsen som innebär att konsumenten ska åtskiljas från företagaren (jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet), när det gäller att bestämma vem som omfattas av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. Eftersom situationen innebär en överträdelse av mervärdesskattedirektivet, kan dessutom EU-kommissionen eller ett annat EU-land inleda fördragsbrottstalan mot Sverige hos EUD (se bl.a. s. 88, 95 och 96 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*).

- Att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 EUSGR skulle gälla inte bara moms, ett område där kompetens generellt tilldelats EU:s institutioner, utan även inkomstskatten generellt sett, är ett felaktigt resonemang av HD i NJA 2013 s. 502. För det krävs enligt min mening att artikel 6.2 FEU ratificeras *eller* att EU-rättens företrädare framför nationell rätt kodifieras (i FEU eller FEUF) på så sätt att även inkomstskatt – enligt principen om tilldelad kompetens – generellt omfattas av EU-rätten.
- Ett problem för mervärdesskatten är att omfattningen av näringsfriheten i 2 kap. 17 § RF kan behöva kompletteras så att däri anges att näringsfriheten enligt RF inte ska ha en mindre omfattning än enligt EU-rätten. Enligt artikel 16 EUSGR ska näringsfriheten erkännas i enlighet med EU-rätten, dvs. med hänsyn till exempelvis principen om en neutral moms i artikel 113 FEUF. Principen om undvikande av konkurrensnedvridning med avseende på momsen ska gagna såväl enskilda företagare som kollektivet av företagare och konsumenterna. Emellertid visar följande schematiska jämförelse av egendomsskyddet och näringsfriheten att den enskilde kan ha processuella begränsningar att utöva näringsfriheten fullt ut EU-rättsligt sett:

Egendoms-skyddet	Individen kan anföra 2 kap. 15 § RF samt artikel 1 i tp nr 1 till EKMR och artikel 17 EUSGR.	Det dubbla rättighetsskyddet kan utövas av den enskilde själv i dennes ärende eller mål, och den enskilde kan (under vissa villkor) väcka talan hos EDMR.
Närings-friheten	Individen kan anföra 2 kap. 17 § RF samt artikel 16 EUSGR.	Det EU-rättsliga rättighetsskyddet utöver RF kan inte utövas av den enskilde själv processuellt sett, eftersom den enskilde inte kan väcka talan hos EUD beträffande t.ex. ett fördragsbrott, vilket i stället EU-kommissionen eller en annan medlemsstat än den som begår överträdelse av EU-rätten kan göra.  Det är inte fastslaget huruvida nationella myndigheter/ domstolar är skyldiga att <i>ex officio</i> tillämpa EU-rätten.

Med hänsyn till den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet föreligger ett demokratiskt underskott beträffande näringsfriheten jämförd med egendomsskyddet

(äganderätten): Den som har en förmögenhet kan utöva ett dubbelt rättighetsskydd utifrån RF och europarätten, medan den som inte har men försöker skapa en förmögenhet inte själv kan utöva ett dubbelt rättighetsskydd avseende näringsfriheten.

- På sidan 110 i *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet* noteras att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall angående *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Jag håller med om att det är viktigt, men framhåller också att även näringsfriheten måste beaktas. Den uppenbara risken för att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till exempelvis neutralitetsprincipen i artikel 113 FEUF undertrycks vid prövningen av *ne bis in idem*-principens omfattning på momsområdet, bidrar till min konklusion att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt bör kodifieras (i FEU eller FEUF) också på så sätt att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten.
- Även om så sker, kan dock det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans leda till att en från EU-rätten avvikande svensk rättspraxis – och faktisk praxis – utvecklas, genom att förhandsavgörande inte inhämtas från EUD, t.ex. huruvida en regel medför konkurrensnedvridning i strid mot artikel 113 FEUF och begränsar näringsfriheten. På sidan 110 i *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet* noteras även, angående ett beslut om prövningstillstånd (NJA 2011 s. 444), att beslutet, som innebar att anledning inte ansågs föreligga att inhämta förhandsavgörande från EUD i *ne bis in idem*-fråga om skattetillägg och skattebrott, får uppfattas som att rättsläget ansågs klarlagt. En sådan uppfattning kan vara till men för en prövning fullt ut av *ne bis in idem*-principen på områden där kompetens redan tilldelats EU, och således krävs också en översyn av prövningstillståndsinstitutet.
- Den alltför onyanserade NJA 2013 s. 502 får inte hämma prövning av eller forskning om dessa frågor.

I *The Constitutional Dilemma of the European Union* (s. 17), av Joakim Nergelius, anförts att demokratiproblemet för EU sannolikt kräver *institutional reforms at the EU level*. Det är en bra start, varvid mitt förslag är att kodifiera EU-rättens företräde (i FEU eller FEUF), men jag föreslår också att demokratiproblemet leder till *forskning* genom *rättssociologiska undersökningar* av företagarens situation angående t.ex. konstitutionella och processuella frågor om skatt – hellre än till att bara ännu fler rättsdogmatiska utredningar om skatt görs.

Jag behandlar i en kommande bok ämnet *fiscal sociology* med fokus på *hur* skatteregler skapas och distorsioner uppstår mellan en skatteregels avfattning och intentionerna med den enligt förarbeten eller närmast motsvarande rättsakt från EU (*communication distortions*). Från mina licentiat- och doktorsavhandlingar vid Örebro universitet 2011 och 2013 [doktorsavhandlingen: *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*] tar jag med problematiken med användningen av begreppet skattskyldig i mervärdesskattelagen, när mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person, och inte direktivets betalningsskyldig (som motsvarar skattskyldig). Nu fokuserar jag på *hur* en *communication distortion* uppstår genom en skatteregels avfattning. Ämnet *fiscal sociology* är återuppväckt i t.ex. USA, men det som verkar saknas är en brygga mellan det nationalekonomiska och sociologiska perspektivet på ämnet. Huvudpoängen med inriktningen på min kommande bok är att börja skapa en sådan. Grundläggande är då att accentuera rättssäkerhetsfrågorna i ett företagsbeskattningsperspektiv, genom tanken att begreppsbildningen för att skapa skatteregler som omfattar företagare bör ske hos företagarna och deras organisationer. Förändringar av förfarande- och processregler kan vara tämligen poänglösa, om inte den som berörs har möjlighet att uppmärksamma felaktiga argument, beroende på missförstånd om använda begrepp. För småföretagare utan ekonomiska möjligheter till assistans av jurister och ekonomer är det avgörande för möjligheterna att effektivt kunna ta till vara sina rättigheter i en skatteprocess eller uppfatta allt i ett brottmål som berör dennes skatt. Jag anser att (demokrati)behovet av att sätta företagaren i centrum för arbetet med att skapa regler om företagsbeskattning visar sig också i den komplexa normhierarki som följer av att regler som ska iaktas har beslutats av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet. Min tanke är även att ämnet skatterätt, genom t.ex. mina förslag i boken, blir beforskat också av andra än skatterättare.