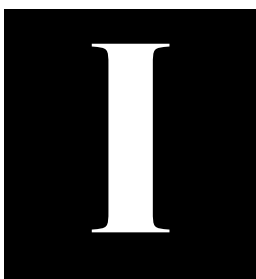


# Företrädaransvaret och förenligheten med EU-rätten

## Del 2

Björn Forssén har i artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* fokuserat på företrädaransvaret och skatteförfarandelagen. I del 2 fortsätter han att ta upp frågor på området. Den här gången behandlar han i ett sammanhang regeln om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet och anståndsreglerna som Skatteverket kan besluta om på eget initiativ, om anstånd är till fördel för det allmänna. En fråga i artikeln är om lagstiftaren bör utvidga utredningar om företrädaransvarsinstitutet till att gälla även själva ansvarsfrågan, i stället för att ge direktiv med begränsningar till utredaren om att utredningen ska ske enbart beträffande befrielsegrunderna.

Text: **Björn Forssén**



artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* föreslår jag av rättssäkerhetsmässiga skäl att det beträffande företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL förtydligas genom ett tillägg i förfaranderegeln 59 kap.

16 § SFL att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds redan genom Skatteverkets (SKV) första brev till företrädare för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Genom tillägget ska enligt min mening förtydligas att företrädaransvarsärendena omfattas av förvaltningslagen (2017:900), FL, och inte bara av SFL, innan förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, tar över vid en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida. Därigenom bör framför allt risken minska för en, utifrån *ne bis in idem*-principen, felaktig handläggning från SKV:s sida av skattetilläggsfrågan i förhållande till frågan om åtal för skattebrott, där i båda fallen oriktig uppgift är ett nödvändigt rekvisit.

I denna artikel behandlar jag också rättssäkerhetsmässiga aspekter på företrädaransvarsinstitutet, nämligen utifrån dessa båda huvudfrågeställningar:

- företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten; och
- befrielse- och anståndsreglerna i samband med frågan om företrädaransvar.

För övrigt bortser jag från de särskilda reglerna föranledda av covid-19, vilka avser anstånd med inbetalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för redovisningsperioder som infaller under januari–september 2020. Särreglerna infördes, med ikraftträdande 30 mars 2020, genom lagen (2020:161) om ändring i lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall. De särskilda anståndsreglerna är tillfälliga och ingår inte i SFL med

dess 63 kap., varför de inte berör frågeställningarna i denna artikel.

### Problembeskrivning

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) – dåvarande Regeringsrätten – ansåg i sin dom 2009-09-28 i målet RÅ 2009 ref. 72 att företrädaransvarsinstitutet enligt skattebetalningslagen (1997:483) – numera SFL – är förenligt med EU-rätten. Det ställningstagandet tog dock HFD utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Därför anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret från framför allt EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten med principerna om fri rörlighet respektive fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare. Ett problem i det hänseendet är enligt min uppfattning att kravet på prövningstillstånd i högsta instans – såsom beträffande HFD – påverkar frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen. Sålunda tar jag i det följande upp bland annat att det kravet kan hindra rättsutvecklingen på områden inom skatterätten där innebörden av de materiella reglerna styrs av EU-rätten genom EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten, enligt artikel 267 tredje stycket Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), och att det i sin tur kan påverka tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL i en riktning som inte gagnar rättssäkerheten avseende företrädaransvarsinstitutet.

Beträffande den andra huvudfrågan i denna artikel ställer sig följande frågor:

- Bör SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål?
- Är det – om så inte sker – påkallat att anståndsregeln i 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarans överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd?
- Är de offentliga utredningar av företrädaransvaret som skett de senaste åren tillräckliga eller

## ”Sålunda anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret ...”

krävs det en mer fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet och/eller nya prövningar av fall i HFD, varvid HFD därför är återhållsam med att besluta ”ej prövningstillstånd”?

### Frågan om företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten

I förvaltningsdomstolarna gäller FPL i företrädaransvarsmålen liksom i skattemålen. Det innebär bland annat att det i företrädaransvarsmålen – liksom i skattemålen – krävs prövningstillstånd i HFD, om företrädaren eller SKV överklagar en dom i kammarrätten.<sup>1</sup> Jag anser att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans kan leda till att en från EU-rätten avvikande svensk rättspraxis och faktisk gällande rätt utvecklas beträffande de materiella skatte- och avgiftsfrågor som behandlas i ett till ett företrädaransvarsmål underliggande skattemål. Den risken är enligt min mening tämligen uppenbar, om den underliggande skatte- eller avgiftsfrågan avser ett område inom skatterätten där kompetens överlämnats av Sveriges Riksdag till EU:s institutioner och HFD inte inhämtar förhandsavgörande i den frågan från EU-domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF, trots att den aktuella beskattningsregeln inte är klar till sin innebörd.<sup>2</sup>

När det gäller företrädaransvarsmålen har HFD i RÅ 2009 ref. 72, som nämnts, ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten. Det ställningstagandet tog dock HFD, som nämnts, utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Sålunda anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret, och särskilt när kravet på prövningstillstånd i HFD påverkar frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen i ett fall där innebörden av den aktuella underliggande beskattningsregeln är oklar. Då kan ett beslut om ”ej prövningstillstånd” från HFD i den frågan och ett utebliver inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen från HFD:s sida påverka tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL negativt utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter på företrädaransvarsinstitutet, genom att framför allt de

EU-rättsliga principerna om fri rörlighet respektive fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare åsidosätts vid tillämpningen av företrädaransvarsinstitutet.

Jag återknyter i förevarande hänseende till min ovan nämnda artikel Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds. Där anför jag att SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter Högsta domstolens (HD) dom 2013-06-11 i NJA 2013 s. 502 är felaktig, när de anför att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses inlett först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL och inte redan när SKV skickar brev om att stämning kan ske till företrädare för den juridiska personen. Jag anför att en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen bör ske än vad som följer av NJA 2013 s. 502.

I artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* berörde jag en annan fråga på temat *ne bis in idem*. Den 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 aktiebolagsformen, där enbart en (1) aktieägare/styrelseledamot finns (jämte en suppleant)? Behövs en sådan nyansering? Jag nämner i artikeln att jag har konkluderat att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502 beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen, och att det gäller särskilt för den situationen att en fysisk person har valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person strider enligt min uppfattning 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 till beskattningen av aktiebolag.<sup>3</sup>

Det som bör ägnas särskild uppmärksamhet på temat val av företagsform i förevarande hänseende är dock, som jag har antytt ovan, de områden inom beskattningsrätten där kompetens har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag. Beträffande företrädaransvarsinstitutet anser jag att frågan om val av företagsform får betydelse också för tillämpningen av företrädaransvarsreglerna, och då särskilt när den grundläggande skattefrågan gäller ett sådant område där kompetens tilldelats EU, såsom beträffande mervärdesskatten. Därför anför jag följande till stöd för att det föreligger ett behov av en ny prövning efter NJA 2013 s. 502, som gällde mervärdesskatt, beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen:

- Av huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), framgår genom uttrycket *den som* att regeln omfattar såväl fysiska personer som juridiska personer, till exempel ett aktiebolag. Det finns således inget stöd i EU-rätten, när den styr den materiella beskattningsregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som är beskattningsbar person, för att göra en åtskillnad med avseende på aktuell företagsform.

- Eftersom en företrädare för exempelvis ett aktiebolag enligt 67 kap. 4 § SFL har talerätt också beträffande det underliggande beslutet från SKV i själva skatteärendet avseende aktiebolaget, bör den förfarandemässiga rätten inte begränsas till att gälla först när SKV har lämnat en stämningsansökan mot vederbörande till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Det bör framför allt inte vara fallet när det gäller fråga om ett betalningsansvar för företrädaren avseende en skatteregel som materiellt sett omfattas av EU-rätten, såsom beträffande mervärdesskatt. På så sätt anser jag att behovet av nya

prövningar av *ne bis in idem*-frågan efter NJA 2013 s. 502 är särskilt påkallat för sådana fall. Jag anser att det behovet föreligger avseende både frågan om när ett förfarande inleds avseende ett företrädaransvarsärende och frågan om betydelsen av val av företagsform. Emellertid det jag anför beträffande den sistnämnda frågan (val av företagsform) gör skälen för nya prövningar starkare avseende frågan om när ett förfarande inleds i företrädaransvarsärendena. När det gäller områden inom skatterätten där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna, ska enligt min mening definitivt ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende anses inlett redan genom SKV:s brev till företrädaren för aktiebolaget, och inte först när SKV har lämnat in en stämningsansökan mot denne hos förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Jag föreslår också, som ovan nämnts, i artikeln Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds att ett förtydligande tillägg bör införas i förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL om att ett företrädaransvarsärende inleds redan genom SKV:s första brev till företrädaren för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Ett sådant förtydligande bör enligt min mening ske från lagstiftaren av rättssäkerhetsmässiga skäl.

Sålunda anser jag att det är ett särskilt allvarligt problem rättssäkerhetsmässigt sett om HFD inte meddelar prövningstillstånd och, vid behov, inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen i frågor där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna. Då kan enligt min mening inte heller ett beslut om "ej prövningstillstånd" från HFD få stå i vägen för ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en anknytande företrädaransvarsfråga, bara för att HFD i RÅ 2009 ref. 72, utan att just inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, har ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten. I detta sammanhang får nämnas att EU-kommissionen framförde kritik angående att de högsta domstolsinstanserna i Sverige var alltför

återhållsamma med att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen. EU-kommissionen var beredd att föra fördragsbrottstalan i frågan. Det ledde till att en lag infördes den 1 juli 2006 – lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EG-domstolen – av innebörd att de högsta domstolsinstanserna numera är skyldiga att i mål där EU-rätten aktualiseras särskilt motivera genom angivande av skälen därtill, om de beslutar att inte inhämta förhandsavgörande.<sup>4</sup>

Dessutom får jag i sammanhanget nämna att underinstanserna ibland inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen. Så skedde i exempelvis Haparanda tingsrätts mål nr B 550-09, där rätten 2010-11-02 beslutade att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (mål C-617/10). Av intresse här är att HD hänvisade i ovan nämnda NJA 2013 s. 502 till bland annat just EU-målet C-617/10 (Åkerberg Fransson).<sup>5</sup>

### Frågor om befrielse och anstånd i samband med företrädaransvar

Att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende, enligt SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502, skulle inledas först när SKV stämmer den förmente företrädaren för en juridisk person, till exempel ett aktiebolag, och inte redan genom SKV:s första brev till företrädare, är enligt min mening inte heller förenligt med att bolaget i skatteärendet/-målet på dess ansökan därom ska medges anstånd av SKV enligt 63 kap. 7 § första stycket SFL med eventuellt krav på skattetillägg, om bolaget i sakfrågan och/eller i skattetilläggsfrågan har begärt omprövning hos SKV eller överklagat SKV:s beslut. Anståndet med betalningen av själva skattetilläggsbeloppet ska enligt 63 kap. 7 § tredje stycket SFL gälla fram till dess att SKV eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. I ett skatteärende/-mål för bolaget har SKV att *ex officio*, dvs. även när den skattskyldige (bolaget) inte har framställt yrkande därom, pröva grunderna för hel eller delvis befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL.<sup>6</sup>

I ett företrädaransvarsmål verkar det dock åligga den enskilde att hemställa att ett mål om skatt kumuleras med företrädaransvarsmålet, för att förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet enligt 8 § första stycket FPL (officialprincipen) ska komma att effektivt beakta befrielsegrunderna även i företrädaransvarsmålet och den del som omfattar skattetillägg. Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet, det vill säga om SKV *ex officio* beslutar om befrielse helt eller delvis från skattetillägg för bolaget kan SKV inte ta upp det i en stämningens ansökan mot bolagets företrädare. Emellertid är det en urvattnad princip rättssäkerhetsmässigt sett för företrädaren, om denne inte ens inser vikten av att befrielsegrunderna prövas i skattetilläggsfrågan, och därför inte klagat för bolagets räkning beträffande ett påfört skattetillägg, oavsett om SKV går vidare med stämning i företrädaransvarsärendet eller inte. Under tiden fram till dess att SKV bestämmer sig för om stämning ska ske eller inte bör således enligt min mening SKV:s åtgärder också omfattas av rättssäkerhetsmässiga bedömningar. Därför bör ett förfarande enligt företrädaransvarsreglerna anses inlett redan när SKV skriver sitt inledande brev till den förmente företrädaren för bolaget.

Om inte SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iakttä befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål, är det enligt min uppfattning påkallat att 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten. Jag anser att rättssäkerheten för den enskilde också kräver detta. I det hänseendet bör också beaktas att företrädaransvaret – utan att utgöra en ny strafform – i princip ska träffa ett straffvärt förhållningssätt från företrädarens sida.<sup>7</sup> Anstånd med skattetillägg bör därför enligt min uppfattning kunna ges också i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan att det krav på prövningstillstånd som idag annars uppställs enligt 67 kap. 27 § 8 SFL för prövning i kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med

## ”Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet, det vill säga om SKV ex officio beslutar om befrielse helt eller delvis från skattetillägg för bolaget kan SKV inte ta upp det i en stämmingsansökan mot bolagets företrädare.”

betalning av skatt eller avgift ska omfatta sådant fall. Det undantaget bör enligt min mening särskilt skrivas in i anståndsregeln 63 kap. 7 § SFL.

När det gäller de utredningar som har förekommit de senaste åren angående företrädaransvarsinstitutet anknuter jag i förevarande sammanhang till följande:

– SKV framhöll i en promemoria 2015-11-25 bland annat att det nya anståndsinstitut som infördes i och med att SFL infördes 2012, det vill säga 63 kap. 23 § som innebär att SKV får bevilja anstånd utan ansökan därom om det kan vara till fördel för det allmänna, har givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som tillfälligt drabbats av en likviditetskris att undvika en situation som kan leda till att företrädaransvar uppkommer. Enligt 63 kap. 2 § SFL får SKV, till skillnad från beträffande övriga anståndsregler i 63 kap. SFL – såsom till exempel nämnda 7 § – bevilja anstånd enligt 63 kap. 23 § utan att ansökan därom skett, det vill säga ex officio. Det är dock enligt min mening något som inte kan våga upp de rättssäkerhetsmässiga riskerna för den enskilde med att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende inte skulle anses föreligga, innan SKV stämmer den förment företrädaren för en juridisk person, till exempel ett aktiebolag, inför förvaltningsrätten för bolagets obetalda skatter och avgifter. Jag förordar empiriska studier på dessa temata och att lagstiftaren inte bara nöjer sig med utredningar som knappast kan anses tillgodose utredningsmässiga krav redan på grund av att de är uppseendeväckande korta tidsmässigt sett, såsom SKV:s utredning, där regeringen gav SKV uppdraget 2015-09-17 och SKV var klar med sin promemoria 2015-11-25 – det vill säga på bara drygt två månader.

– Regeringen gick sedan vidare med ännu ett regeringsuppdrag beträffande företrädaransvaret, denna gång till statskontoret. Enligt regeringsbeslutet 2017-09-07 begränsades dock det uppdraget till att gälla enbart regeln om hel eller

delvis befrielse från betalningsskyldigheten på grund av särskilda skäl i 59 kap. 15 § SFL, och inte någon av de övriga reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12-14 och 16-21 §§ SFL. Det innebär att uppdraget som regeringen gav åt statskontoret inte gällde till exempel frågor om uppkomsten av företrädaransvar enligt 59 kap. 12-14 §§, utan enbart tillämpningen av regeln i 59 kap. 15 § om befrielse från betalningsskyldigheten för en företrädare för exempelvis ett aktiebolags skatte- och avgiftsskulder, när företrädaransvar väl uppkommit. Statskontoret har presenterat sin utredning i statskontorets utredning av 2018-05-17, Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret Med fokus på befrielse och anstånd (2018:14). Det enda förslaget som statskontoret lämnade avseende själva reglerna var att ”särskilda skäl” i befrielseregeln 59 kap. 15 § SFL borde ändras till ”skäl för det”, eftersom kravet på särskilda skäl kan uppfattas som högt och därmed minska företrädarnas benägenhet att försöka bli befriade från betalningsskyldigheten.<sup>8</sup> Statskontorets analys visade att företagets företrädare är osäkra på vad som gäller angående befrielse enligt bestämmelsen, och att även SKV:s handläggare är osäkra på det. Därför lämnade statskontoret nyss nämnda förslag till ändring av 59 kap. 15 § SFL, så att lagstiftarens intentioner tydligare avspeglas.

– Statskontoret bedömde att SKV ”sannolikt” inte tillämpar anståndsbestämmelserna i 63 kap. SFL för hårt. Statskontoret bedömde att tillämpningen medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas, men bedömde samtidigt att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL inte behöver förändras och lämnade därför inga förslag om det.

– I övrigt ansåg statskontoret att SKV behöver förbättra sin ärendehantering, eftersom det kan vara svårt för den enskilde företagaren att förutse vad SKV kommer fram till i ärenden om företrädaransvar. Statskontoret föreslog därför att SKV förbättrar insynen i dess ärendehantering,

## ”Det blir intressant att se om utredaren kommer med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området.”

genom att göra det möjligt för exempelvis Riksrevisionen att följa upp de bedömningar som SKV gör om befrielse från betalningsansvar. Eftersom det saknas tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare som saknar särskild juridisk kompetens, föreslog statskontoret dessutom att SKV och Bolagsverket förbättrar sina informationsinsatser på flera sätt, för att stärka rättssäkerheten öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

Om de frågeställningar på temat rättssäkerhet för den enskilde som jag tar upp enligt vad jag nyss har anfört inte blir föremål för en genomgripande utredning, bör de enligt min uppfattning tas med i processer i samband med att övriga frågor på temat rättssäkerhet med företrädaransvarsinstitutet prövas mot konventionsrätten, det vill säga den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av 4 november 1950, och även mot EU-rätten. Det har hänt mycket med företrädaransvarsinstitutet både beträffande lagregleringen och i rättspraxis respektive i faktisk tillämpning sedan det infördes för mer än ett halvt sekel sedan. Det krävs enligt min mening en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet på temat rättssäkerhet. Det är inte tillräckligt med nämnda utredningar, där premisserna är att lösningen ligger i justeringar av befrielseregeln eller i den existerande regeln om möjlighet för SKV att medge betalningsanstånd ex officio i det underliggande skattemålet. På så sätt ges inte själva ansvarsfrågan någon analys överhuvudtaget, och det är med den som frågorna om betalningsskyldighet m.m. börjar enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Någon informationslösning tror jag inte heller på efter att ha följt med i rättsutvecklingen beträffande företrädaransvarsreglerna sedan mitten av 1980-talet.

Regeringen angav i budgetpropositionen för 2020 att den avsåg att under 2019 tillsätta en utredning om det skatterättsliga företrädaransvaret.<sup>9</sup> Regeringen

beslutade 31 oktober 2019 om Dir. 2019:74 – Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Det uppdraget ska redovisas senast 30 oktober 2020, och syftet med utredningen är ta fram ett beslutsunderlag för eventuella regeländringar. Enligt direktivet ska utredaren bland annat överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna, och lämna nödvändiga författningsförslag.

Det blir intressant att se om utredaren kommer med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området. För att tillgodose berättigade krav på rättssäkerhet vid tillämpningen av dessa regler krävs emellertid enligt min mening en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet och/eller nya prövningar av fall i HFD, där HFD sålunda bör vara återhållsam med att besluta ”ej prövningstillstånd”. Ett meddelande om HFD:s beslut ”ej prövningstillstånd” är ingen lösning för den som har ett genuint intresse av rättssäkerheten på förevarande område.

### Konklusioner

Angående den första av de båda huvudfrågorna i denna artikel, det vill säga frågan om företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten, har jag konkluderat att det är ett särskilt allvarligt problem rättssäkerhetsmässigt sett om HFD inte meddelar prövningstillstånd och, vid behov, inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen i frågor där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsregler som är aktuella i det underliggande skattemålet. I sådana fall kan enligt min mening inte heller ett beslut om ”ej prövningstillstånd” från HFD få stå i vägen för ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en anknytande ansvarsfråga i företrädaransvarsmålet, bara för att HFD i RÅ 2009 ref. 72, utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, ansåg att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten.

Beträffande den andra huvudfrågan, det vill säga angående befrielse- och anståndsreglerna i samband

med frågan om företrädaransvar, har jag konkluderat följande. SFL bör kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål. Annars är det rättssäkerhetsmässigt sett påkallat att det, som ett undantag från vad som annars gäller enligt 67 kap. 27 § 8 SFL, införs en komplettering i 63 kap. 7 § SFL om att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd där. För att tillgodose rättssäkerheten på området krävs en mer fullständig offentlig utredning av företrädaransvarsinstitutet än vad som har skett på senare år och/eller nya prövningar av fall i HFD, där HFD bör vara återhållsam med att besluta "ej prövningstillstånd".

#### Fotnoter

- 1) Se 35 § första stycket FPL och även prop. 2002/03:128 s. 33.
- 2) Jfr även avsnitt 10.4 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2015.
- 3) Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.
- 4) Jfr s. 77 i Kapitlet EUROPARÄTTEN (s. 59-89), av Ulf Bernitz, i Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerrep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich. Norstedts Juridik. Stockholm 2010. Lagen i fråga ersatte för övrigt lagen (1997:895) om rätt för svensk domstol att begära förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol i vissa fall.
- 5) Se även avsnitt 10.3 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2015.
- 6) Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1290, varav följer att SKV:s skyldighet att även utan yrkande därom beakta bestämmelserna om befrielse från skattetillägg är så självklar att den inte behöver uttryckas särskilt i SFL.
- 7) Se SOU 1965:23 s. 187, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434 och prop. 2002/03:128 s. 26.
- 8) Se s. 62 i Statskontorets utredning 2018:14.
- 9) Jfr prop. 2019/20:1 s. 234.

#### **BJÖRN FORSSÉN**

*Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*