

”Traditionens makt inom skatterättsforskningen hämmar utvecklingen av EU”

Debatt

Publicerad: 2019-06-26 08:00



DEBATT – av Björn Forssén, advokat och juris doktor

Denna artikel är en uppföljning till mina tidigare artiklar ”Upphovsrättslagen från 1961 kunde inte förutse internet – EU-direktivet nödvändigt” (Dagens Juridik 2019-05-03) och ”Det räcker inte med den s.k. sociala pelaren – det behövs en EU-skatt för att stoppa tiggeriet” (Dagens Juridik 2019-05-23).

Jag berör fortsatt GAL–TAN-skalan och här hur den kan användas för att luckra upp traditionens makt inom skatterättsforskningen i Sverige, när den hämmar utvecklingen av EU-projektet.

GAL står för ”Grön, Alternativ och Libertär/Libertariansk” och TAN står för ”Traditionell, Auktoritär och Nationalistisk”.

Jag har anfört att GAL i GAL–TAN gör den skalan till en bättre dimension för att ge innebörd åt de rättspolitiska målsättningarna med EU-rätten än den traditionella partipolitiska höger–vänster-skalan.

De rättspolitiska målen med Europeiska unionen (EU) – eller unionen – följer i första hand av artiklarna 2 och 3 i Fördraget om EU. Den liberalisering av rörligheten

för personer, kapital, varor och tjänster samt av EU-medborgarnas möjligheter till etablering på den inre marknaden som garanteras genom Fördraget om EU:s funktionssätt, med de fyra principerna om fri rörlighet och principen om fri etablering, återspeglas i artikel 3.3 i Fördraget om EU.

Där anges bland annat att EU ska bygga på en social marknadsekonomi med hög konkurrenskraft där full sysselsättning och sociala framsteg eftersträvas samt på en hög miljöskyddsnivå och en bättre miljö (jämför GAL).

Sålunda innehåller EU-rätten liberala principer som motverkar en omodern traditionalism och EU-skeptiker eller bakåtsträvande nationalism, socialism eller korporativism i övrigt (jämför N, A och T i TAN i GAL–TAN).

På samma sätt är det enligt min uppfattning inom skatterättsforskningen i Sverige: T i TAN motverkar de liberala principer i EU-rätten.

Traditionen inom den forskningen i Sverige är superrättsdogmatisk. Den innebär att systematisering och tolkning av lagstiftning och rättsfall i högsta instans är dominerande, medan empiriska inslag i forskningen är begränsade.

Jag anser att denna svenska tradition hämmar utvecklingen av EU-projektet. Då avser jag inte bara att den hindrar arbetet med att införa en EU-skatt, utan att traditionen hämmar utvecklingen av EU-rätten på det stadium den står idag och skulle kunna utvecklas också utan införande av den EU-skatt, som jag i och för sig har förordat tidigare.

Jag återknyter även till att jag tidigare har anfört att EU-rätten, med de båda nämnda fördragen och EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EU:s stadga), där artikel 16 uttrycker näringsfriheten positivt, ger individen ett förhöjt skydd på den konstitutionella nivån i det hänseendet jämfört med 2 kapitlet 17 § regeringsformen (1974:152), som enbart uttrycker näringsfriheten indirekt.

Jag har tidigare nämnt att jag också i annat sammanhang har berört nämnda jämförelse mellan näringsfriheten såsom den uttrycks primärrättsligt sett i EU-rätten respektive konstitutionellt sett i svensk rätt, varvid jag hänvisade till sidan 186 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter (från 2015).

Där återger jag på sidan 188 en modell som jag benämner Europatrappan. Den är ett alternativ till traditionen med att beskriva rättskällorna hierarkiskt i en steg, vilket fungerar på de rättsområden där kompetensen finns kvar i Sverige, men inte på områden där europarätten uppställer regelverk i konkurrens med svenska författningar.

I fem nivåer rangordnar jag fördelade i en trappa med tre steg, i stället för i en traditionell normhierarkisk rak steg enligt den formella lagkraftens princip, regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet – därav Europatrappan (se även min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 4/2017 (s. 15-19) – Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel).

Beträffande skatterättsforskningen återknyter jag till att lösningen enligt min mening är processrättslig, för att beskriva den komplexa rättskällehierarkiska bilden på områden där kompetensen har överförts från Sveriges Riksdag till EU:s institutioner enligt 10 kapitlet 6 § regeringsformen eller när Europarådets konventionsrätt beaktas, enligt Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), som – jämte tilläggsprotokollen nr 1, 4, 6, 7 och 13 – gäller som vanlig lag i Sverige (enligt SFS 1994:1219).

Det är inte klarlagt om myndigheter och domstolar med automatik ska tillämpa EU-rätten och sekundärrättsliga rättsakter såsom EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), när regelkonkurrens föreligger i förhållande till den svenska mervärdesskattelagen (1994:200). Sverige är skyldigt att implementera – genomföras (införa) – direktivbestämmelserna i mervärdesskattelagen. Det följer av att ett direktiv är bindande för varje medlemsstat angående resultatet som ska uppnås med det – se artikel 288 tredje stycket i Fördraget om EU:s funktionssätt.

En EU-förordning, till exempel unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], är en sekundärrättslig rättsakt som enligt andra stycket i artikeln är direkt tillämplig i till exempel EU-landet Sverige. Ett direktiv från EU ska däremot implementeras i motsvarande nationella regelverk.

Beträffande mervärdesskatten föreligger regelkonkurrens, om innehållet i en regel i mervärdesskattelagen inte överensstämmer med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-domstolen gäller i sådant fall principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt, som uttrycktes av domstolen redan på 1960-talet i målet 6-64 (Costa).

Förutsättningen är att bestämmelsen i direktivet har så kallad direkt effekt, vilket enligt EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) innebär att den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt att genomförandetiden har löpt ut.

Poängen med direkt effekt är att individen har rätt att åberopa en direktivbestämmelse med sådan effekt för att skydda sina intressen, det vill säga när direktivbestämmelsen är till dennes fördel jämfört med som här motsvarande regel i mervärdesskattelagen. Om däremot den skrivna nationella regeln innebär en fördel för individen jämfört med som här bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, är det en allmän uppfattning att en EU-konform tolkning inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).

Det är också EU-domstolens åsikt, enligt punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). Sålunda kan den legalitetsprincip för beskattningsåtgärder som följer av 8 kapitlet 2 § första stycket 2 regeringsformen begränsa en EU-konform tolkning av en regel på skatteområdet – exempelvis en regel i mervärdesskattelagen.

Det har anförts att nationella (skatte)domstolar bör tillämpa EU-rätten *ex officio*, det vill säga på eget initiativ, för att undvika att annars riskera att bli ifrågasatta inför EU-domstolen. Det är dock inte klarlagt att myndigheter och domstolar automatiskt ska

tillämpa EU-rätten när regelkonkurrens föreligger mellan en nationell regel och en direktivbestämmelse från EU.

Ibland sägs att direkt effekt som en rättighet på sin höjd utgör en rätt för individen att åberopa EU-rätten och därmed en slags förfarandemässig rättighet med en motsvarande skyldighet för de nationella domstolarna och myndigheterna – det nationella rättssystemet – att iakttä den rättigheten.

Jag har tidigare nämnt att en EU-grundlag antogs 2004, vilken aldrig ratificerades av samtliga EU-länder. Däri föreslogs en kodifiering (i artikel I-10.1) av principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt, men den uttrycktes inte i Fördraget om EU eller Fördraget om EU:s funktionssätt (fördragen) eller i EU:s stadga, vilka i stället gäller enligt Lissabonfördraget och infördes som vanliga lagar, genom lag (2008:1095) om ändring i lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, den 1 december 2009 (enligt förordningen SFS 2009:1110).

Genom Lissabonfördraget anges i artikel 6.1 första stycket i Fördraget om EU att EU:s stadga ska ha samma rättsliga värde som fördragen.

Sålunda får den beskrivna situationen av regelkonkurrens inte sin lösning redan genom tillämpning av rättskällehierarkiska principer, utan det krävs att den enskilde åberopar EU-rätten när den är till dennes fördel. Myndigheter och domstolar är skyldiga att göra en EU-konform tolkning av en nationell regel på ett område där EU-rätten styr innehållet i reglerna, och högsta instans ska för tolkningen vid behov inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (se artikel 267 tredje stycket i Fördraget om EU:s funktionssätt).

Emellertid är det, som nämnts, inte klarlagt att myndigheter och domstolar med automatik ska tillämpa EU-rätten när regelkonkurrens föreligger mellan en nationell regel och en direktivbestämmelse från EU. EU-rätten ger uttryck för en förfarandemässig rättighet för den enskilde att åberopa EU-rätten när den är till dennes fördel vid regelkonkurrens mellan till exempel en regel i mervärdesskattelagen och närmast motsvarande direktivbestämmelse.

Lösningen är således processrättslig såtillvida att den inte enbart kan baseras på rättskällehierarkiska principer.

Den svenska lagstiftaren uppvisar ett svagt intresse för de svåra EU-rättsliga frågorna på exempelvis momsområdet. Möjligen kan situationen ändras på det området efter min artikel i Juridiska Föreningen i Finlands Tidskrift (JFT) i år, "Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten" (JFT 1/2019 s. 61-70), där jag tar upp att ingenting har hänt i den frågan efter min doktorsavhandling 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som jag publicerade som e-bok i en fjärde upplaga 2018-12-11 (301 sidor).

En utredning pågår hos finansdepartementet om en översyn av mervärdesskattelagen (Dir. 2016:58). Den ska vara klar senast den 1 april 2020, men är endast författningsteknisk och inriktad på lagens struktur.

I min e-bok, Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen (299 sidor), som publicerades 2018-12-10, tar jag upp brister i de materiella reglerna i mervärdesskattelagen jämfört med EU:s mervärdesskattedirektiv. Traditionen med enbart rättsdogmatiska studier i skatterätten gör att lagstiftaren saknar kunskap om den faktiska gällande rätt som utvecklas vid sidan av den gällande rätt i egentlig mening som följer av lagregler, direktivbestämmelser och den rättspraxis som utvecklas i Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen.

Sistnämnda utgör toppen av ett isberg, medan den faktiska gällande rätt som förekommer hos Skatteverket och underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna är dold under vattenytan.

För att komma åt faktisk gällande rätt på skatteområdet krävs även empiriska studier. Dessutom måste traditionen med en nationell syn på den konstitutionella nivån i rättskällehierarkin frångås, så att dels konstitutionella principer som näringsfrihet bedöms till fullo, dels processrätten beaktas utöver rättskällehierarkiska principer, när det gäller skatteområden där kompetensen har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag, såsom beträffande moms. Skatterättsforskningen gynnas också av ett GAL-perspektiv, enligt GAL–TAN-skalan, som alternativ till traditionen med enbart rättsdogmatiska studier, för att bestämma innebörden av för ämnet aktuella rättspolitiska mål med EU-rätten.

Om exempelvis en för inre marknaden så viktig sak som mervärdesskatten inte är EU-konform, vore faktiskt en Swexit bättre såväl för individens rättssäkerhet som för EU-projektet. EU-skeptikerna här kan därigenom peka på att projektet leder till ett sådant demokratiskt underskott som Brexit-anhängarna i Storbritannien alltså hävdar föreligger där.

För övrigt har jag på temat förnyelse av ämnet skatterätt introducerat fiscal sociology (skattesociologi) i Sverige, genom *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*, som gavs ut som e-bok i en tredje upplaga 2017 (315 sidor). Det arbetet har bland annat lett till mitt förslag om att ta upp semiotik som ett komplement vid språkliga analyser inom bland annat skatterätten, vilket jag berör i en tidigare nämnd artikel, *Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön* (JFT 5/2018 s. 307-328).