

Utdrag ur Skatteförfarandepraktikan – e-bok av Björn Forssén

10.4 VISSA FRÅGOR OM SVENSKA SKATTE- OCH STRAFFRÄTTSLIGA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN

Kompetens etc.

I korthet kan förhållandet mellan å ena sidan den svenska konstitutionella rätten och grundlagarna – här RF – och å andra sidan europarätten med konventionsrätten (EKMR) respektive EU-rätten beskrivas enligt följande. EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 införlivades den 1 januari 1995 som lag – inte grundlag – i Sverige. 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 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 likställdes 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.¹
 - Skatterätt: kompetens tilldelad EU:s institutioner generellt sett avseende
 - mervärdesskatt;² *men*
 - enbart avseende vissa områden inkomstskatterättsligt.³

Legalitetsprincipen etc.

- Straffrätt: legalitetsprincipen i 1 kap. 1 § BrB och förbudet mot retroaktiv straffrättslig lagstiftning i 2 kap. 10 § första st. RF.

¹ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. (429), 472 och (524).

² Jfr mervärdesskattedirektivet, 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).

³ EU:s råd har utfärdat enbart fyra direktiv för vissa områden beträffande inkomstskatt, nämligen fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparandedirektivet (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).

- 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 ML begränsas – med hänsyn till regelns ordalydelse – av den konstitutionella rätten och legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF.⁴

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?
- HD går förbi problematiken angående huruvida EU har s.k. underförstådda befogenheter – *Kompetenz-Kompetenz* (ty.) eller *implied powers* (eng.) – när HD i pkt 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).⁵ 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.⁶ På sidan 35 i Nergelius 2012 anges: ”EMRK är som bekant en del av EU-rätten”. Ang. vad HD anför i pkt 59 i NJA 2013 s. 502 noteras emellertid här 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 EU-domstolens 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 (ursprungligen från 1963) gäller utöver de nationella rättssäkerhetsmässiga reglerna. OECD:s modellavtal

⁴ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*).

⁵ Se exempel på litteratur i frågan som anges i not 420 på s. 84 i Forssén 2015 (3).

⁶ Jfr s. 50 och 51 i Forssén 2015 (3) och även första st. i pkt 2 i *Åkerberg Fransson*-målet.

är förlaga till bilaterala avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan OECD-länder (Sverige m.fl.).⁷

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.
- 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 konkurrensnedvridande 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 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 konkurrensnedvridning undviks, och sannolikt därmed även motverkar syftet att kravet ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. 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.⁸ De referatmål som hittills prövats av HFD därefter har också enbart avsett enskilda firmor.⁹ Det finns två notismål från HFD, där *ne bis in idem*-frågan beträffande dubbla förfaranden avseende skattetillägg och skattebrott berörs avseende juridiska personer, nämligen aktiebolag där företrädaren dömts för skattebrott för att i den egenskapen ha lämnat oriktiga uppgifter i bolagets deklarationer. Emellertid har HFD då – utifrån NJA 2013 s. 502 – enbart uttalat att det inte är samma gärning som föranleder skattebrott respektive skattetillägg, när företrädaren påförts skattetillägg som grundar sig på oriktiga uppgifter som hänför sig till underlag för företrädarens egen beskattning (se avsnitt

⁷ 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.

⁸ Se även dessa (efterföljande) HD-domar om *ne bis in idem*-frågan avseende skattetillägg och skattebrott: NJA 2013 s. 746, NJA 2013 s. 1076, NJA 2014 s. 371 och NJA 2014 s. 377.

⁹ Se HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65.

8.8.1).¹⁰ Det var föga förvånande och dessa båda notismål ger således ingen ytterligare vägledning beträffande *ne bis in idem*-frågan, när en företrädare döms för skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter som föranlett skattetillägg för den juridiska personen.

- 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 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,¹¹ har individen rätt att åberopa direktivbestämmelsen för att skydda sina intressen, men den rätten sägs ibland bara utgöra en slags förfarandemässig rättighet.¹² Därför bör det 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 ML 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*).¹³

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 grundlagar. 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), sätts här RF högre än EU:s primärrätt (FEU, FEUF och EUSGR), då en EU-grundlag, som nämnts, 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 sätts här EU-rätten över EKMR. Förhållandet mellan de svenska regelverken och de europarättsliga kan illustreras som en normhierarkisk trappa ("Europatrappan"), där regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet rangordnas och ges sina inbördes förhållanden i *fem nivåer* (där 1 är högst och 5 är lägst) enligt följande:

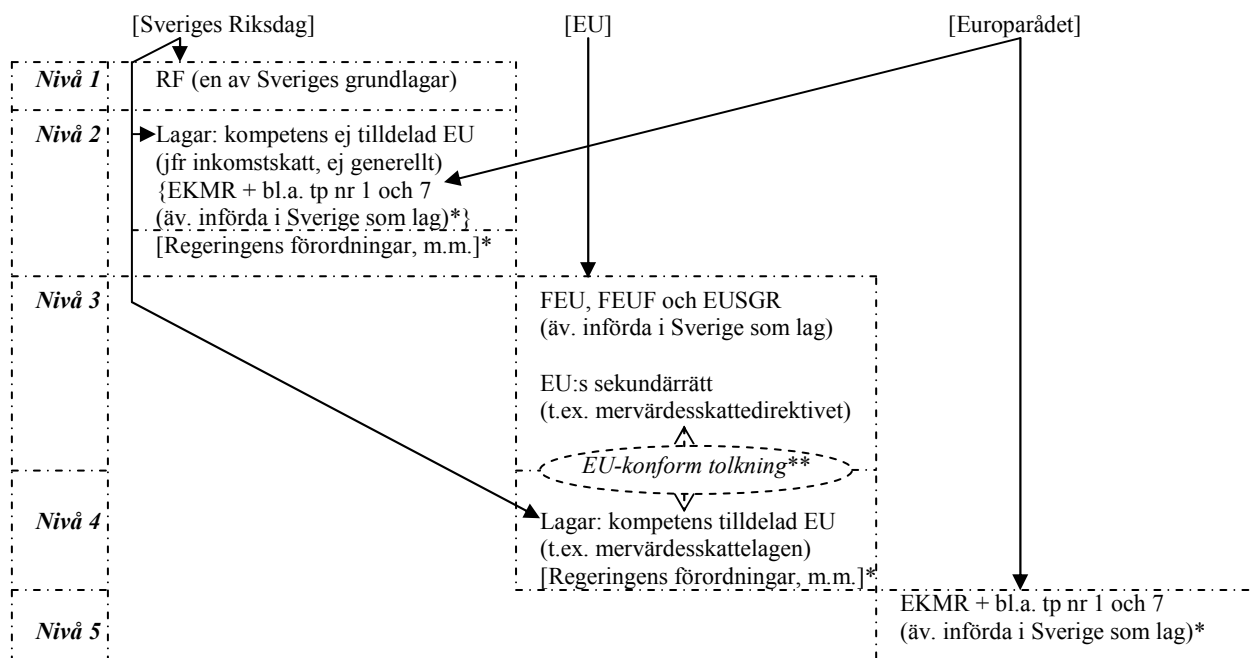
¹⁰ Se HFD 2013 not. 81 och HFD 2014 not. 7 (vari hänvisning sker till bl.a. HFD 2013 not. 81).

¹¹ Jfr EU-målet 26/62 (*van Gend en Loos*).

¹² Se Forssén 2015 (3) s. 43 och 44.

¹³ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Se även Forssén 2015 (3) s. 38.

”Europatrappan”



*I *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättskyddet* (s. 34) anfördes att det ”vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar.” I stället är frågan processuell: Beaktar nationell domstol i ett enskilt fall en hypotetisk prövning i Europadomstolen? Här sätts 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 ryms 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 är förtrogen med rätten’)? Knappast.]

- *Alt. 2:* En EU-konform tolkning av en nationell regel kan begränsas av legalitetsprincipen i RF, genom regelns ordalydelse (vilket EU-domstolen 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. Staten bör anses ha nämnda skydd, om tolkningsresultatet blir så extremt att lagregeln ger *konsumenten* avdragsrätt för ingående moms. Det tolkningsresultatet får anses sakna skyddsvärde i RF för den enskilde. I stället bör de nationella

domstolarna *de sententia ferenda*¹⁴ 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 momsens 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 fördragsbrotttalan mot Sverige hos EU-domstolen.¹⁵

- 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, får anses utgöra ett felaktigt resonemang av HD i NJA 2013 s. 502. För det krävs nämligen 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 momsens 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 Europadomstolen.
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 EU-domstolen 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 Nergelius 2012 noteras att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall angående *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Det är viktigt, men här får också framhållas 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 konklusionen att principen om EU-rättens företrädare 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 EU-domstolen, t.ex. huruvida en regel medför konkurrensnedvridning i strid mot artikel 113 FEUF och begränsar näringsfriheten. På sidan 110 i Nergelius 2012 noteras även, angående ett beslut om prövningstillstånd (NJA 2011 s. 444), att beslutet, som innebar att anledning inte ansågs föreligga att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen i *ne bis in idem*-fråga om skattetillägg och skattebrott, får uppfattas som att rättsläget ansågs klarlagt. En

¹⁴ De sententia ferenda: *Om den dom som bör göras*, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

¹⁵ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (3).

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.¹⁶

- Den alltför onyanserade NJA 2013 s. 502 får inte hämma prövning av eller forskning om dessa frågor.

I Nergelius 2009 (s. 17) anføres att demokratiproblemet för EU sannolikt kräver *institutional reforms at the EU level*. Det är en bra start, varvid förslaget här är att kodifiera EU-rättens företräde (i FEU eller FEUF), men 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.¹⁷

¹⁶ Denna aspekt berörs dock inte ang. prövningstillståndsinstitutet i nämnda SOU 2014:62 (se avsnitt 7.6). Jfr danska regeringens kritik, på temat att svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans riskerar leda till inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens, i pkt 11 i EU-målet C-99/00 (Lyckeskog). Se därom även Forssén 2008 (2) s. 94.

¹⁷ Se ang. bl.a. förslag till forskning i ämnet *fiscal sociology*: Forssén 2015 (5)