

**Södertörns högskola, Offentlig rätt VT 2016, Rättsstat och offentlig rätt (ROR),
föreläsningarna 7 & 8, Omprovning och överklagande av förvaltningsbeslut.
Översiktligt: förhållandet mellan nationella regler och europarätt och skatteförfarandet
Föreläsare Björn Forssén**

Regeringsformen (1974:152), RF

1 kap. 1 § första st. RF. All offentlig makt i Sverige utgår från folket.

1 kap. 1 § tredje st. RF. Den offentliga makten utövas under lagarna.

Rule of Law

1 kap. 9 § RF. Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet.

Rättsstats-
principen

8 kap. och 11 kap. 14 § RF:

- RF (ändringar av RF eller andra grundlagar förutsätter två likalydande beslut och val däremellan – 8 kap. 14 § RF)
- Lagar (meddelas av Riksdagen – 8 kap. 1 § RF)
- Förordningar (meddelas av Regeringen – 8 kap. 1 § RF)
- Exempelvis lag om skatt ska meddelas genom lag – 8 kap. 2 § första st. 2 RF)
- Riksdagen kan bemyndiga Regeringen att utfärda förordning t.ex. om när en lag om skatt ska träda i kraft – 8 kap. 5 § 1 RF)
- Riksdagen kan bemyndiga en kommun att meddela lag om skatt som syftar till att reglera trafikförhållanden i kommunen – 8 kap. 9 § 2 RF)

Skatt är en påлага: skattereglerna omfattas av legalitetsprincipen (*nullum tributumj sine lege*), 8 kap. 2 § första st. 2 RF, och förbudet mot retroaktiv skattelag, 2 kap. 10 § andra st. RF.

Det innebär bl.a. att lagstiftning om skatt omfattas av det obligatoriska området för lagrådets granskning ("ska"-regeln i 8:21 andra st. RF). Se s. 381, 425 och 426 i *Grundlagarna: regeringsformen, successionsordningen och riksdagsordningen, Tredje upplagan*, av Erik Holmberg m.fl (Norstedts Juridik. Stockholm 2012).

Lagprovning: Finner en domstol att t.ex. en lag om skatt står i strid med en bestämmelse i RF får den inte tillämpas – jfr 11 kap. 14 § RF (domstol) och 12 kap. 10 § RF (offentligt organ).

Ev. något att beröra vid seminarierna [t.ex. Diskussionstema 2 a och b), Grupp 1-3]: Lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt, 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL (synnerliga skäl). * OBS! Inkomstskatt omfattas inte av befrielseinstitutet. Vad gäller för ingående moms, är det skatt enligt RF? Rättsfall? Ansökningar om förhandsbesked från skatterättsnämnden, enligt lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, är avgiftsfria ang. moms men inte för inkomstskatt. Begränsade möjligheter att få ersättning för kostnader i skatteprocess, jfr 43 kap. SFL. Jfr även lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol i förhållande till kravet på prövningstillstånd i HFD. Jfr även ovan ang. lagrådet. Jfr också Förordning (2011:118) om myndigheters inhämtande av yttrande från Regelrådet (gällde 2011-2014, jfr numera Tillväxtverket). Övergripande fråga (2 b): Behöver Sverige en författningsdomstol?

[* 60:1 SFL: f.d. 13:1 skattebetalningslagen (1997:483), ffd 22:9 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och fffd 76 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Jfr även nåd, 12:9 RF]

RF:s förhållande till Europarätten

Sverige är medlem i Europeiska unionen (EU) – 1 kap. 10 § RF.

Lag eller annan föreskrift får inte meddelas i strid med Europakonventionen – 2 kap. 19 § RF.

Sveriges Riksdag har överlåtit viss kompetens till EU:s institutioner – 10 kap. 6 § RF. Principen om tilldelad kompetens (legalitetsprincipen) följer också av art. 4.1 och 5.1 Fördraget om EU (FEU).

På området indirekt skatt (t.ex. moms) gäller ett harmoniseringskrav på EU-länderna avseende deras lagstiftningar – jfr art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

På området direkt skatt (t.ex. inkomstskatt) gäller inget harmoniseringskrav, utan en princip om tillnärmning av EU-ländernas lagstiftningar – jfr art. 115 FEUF.

En EU-förordning om t.ex. skatt är direkt tillämplig i varje EU-land – art. 288 andra st. FEUF.

Ett EU-direktiv om skatt, t.ex. mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), är bindande för t.ex. EU-landet Sverige med avseende på det resultatet som ska uppnås, men det överläts åt respektive EU-land, t.ex. Sverige, att bestämma *form och tillvägagångssätt* för genomförandet av direktivet – art. 288 tredje st. FEUF. En exakt mening med *form och tillvägagångssätt* har inte fastställts. Syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnats åt EU-ländernas myndigheter ger dem dock enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv (se Prechal 2005 s. 68, 73 och 74 vartill jag hänvisar på s. 43 i min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (fulltext i DiVA, www.oru.se).

Den nationella förvaltningsrättens förhållande till Europarätten

I förarbetena till lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU-lagen eller anslutningslagen) anges ”att det inte finns några EG-regler för hur ett medlemsland skall organisera sin förvaltning” [se Regeringens proposition 1994/95:19 Del 1, Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, s. 453].

Den nu gällande förvaltningslagen är Förvaltningslagen (1986:223), FL. Det kom en utredning, SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag), som aldrig har trätt i kraft, men där det anges att EU-medlemskapet och Europakonventionens införlivande i svensk rätt (båda 1995) ställer nya krav på förvaltningslagstiftningen. Utredningen anför att medborgarnas rättsskydd enligt den svenska förvaltningsrättsliga traditionen är överlägset europeisk normalstandard i flera avseenden, men att det ändå vore bra att underlätta samspelet med unionsrätten om avvikelserna inte är alltför stora (se SOU 2010:29 s. 21). Wiweka Warnling-Nerep berör på s. 181 i sin bok bl.a. att förvaltningslagsutredningen har ett genomgående europarättsligt perspektiv beträffande vad som bör beaktas vid eventuell ny lagstiftning.

'Rangordning' av vissa nationella och europarättsliga regler för svenskt skatteförfarande

Förfarandet hos Skatteverket

RF - SFL - FL

Skatteprocessen

RF – FPL [Förvaltningsprocesslagen (1971:291)]
(Rättegångsbalken (1942:740), RB: viss förebild för FPL.)

EU-rätten styr – materiellt sett – på t.ex. momsområdet, men det finns inga generella förvaltningsrättsliga regler från EU (vilket också är naturligt eftersom EU inte är överstatligt). *Form och tillvägagångssätt* för implementeringen i ML av reglerna i EU:s mervärdesskattedirektiv bestämmer Sverige. Jag noterar därvidlag dels att form och tillvägagångssätt – som nämnts – inte har någon fastställd mening, dels att det dock finns en förordning (EU) nr 282/2011 om genomförande av mervärdesskattedirektivet. På momsområdet finns det således en förfarandemässig reglering, men den förordningen är begränsad till målet att vissa specifika momsregler med begrepp som är avgörande för att inre marknaden ska fungera ska behandlas enhetligt inom hela EU, varvid ett begrepp 'enhetlig administrativ praxis' används (se punkterna 4, 5 och 36 i ingressen till förordningen). Förordningen inskränker således den nationella restkompetensen beträffande *form och tillvägagångssätt* på momsområdet, men dess regler ska, enligt punkt 5 i ingressen, tillämpas restriktivt.

Ang. frågor om *bevisning* på momsområdet får också noteras att regler om fakturainnehåll i art. 217-240 i mervärdesskattedirektivet gäller framför mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF och bokföringslagen (1999:1078), BFL. Den enskilde har en förfarandemässig rätt att åberopa en regel i mervärdesskattedirektivet framför ML, MF, SFF och BFL, om den har *direkt effekt*, men det är inte fastslaget om nationella domstolar i sådant fall är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten. Se i not på s. 44 i min doktorsavhandling, där jag dock noterar att van Dam och van Eijsden 2009 (s. 28) anför att nationella domstolar i praktiken bör göra så, för att undvika att ifrågasättas inför EU-domstolen.

Regelkonflikt respektive regelkonkurrens mellan nationella regler och Europakonventionen

Lag eller annan föreskrift får inte meddelas i strid med Europakonventionen – 2 kap. 19 § RF.

Europakonventionen och tilläggsprotokoll har införts som svensk lag enligt SFS 1994:1219. Eftersom Europakonventionen inte är grundlag, gäller vid *regelkonflikt* RF framför Europakonventionen. Däremot gäller vid *regelkonflikt* eller *regelkonkurrens* Europakonventionen framför vanlig svensk lag.

Se Wiweka Warnling-Nerep, s. 210: Omfattas inte ”beslut om skatter” av Europakonventionen? Jfr s. 63 i *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet*, av Joakim Nergelius (Norstedts Juridik. Stockholm 2012), ang. excessiva skattesatser, ingen stat fälld ännu för brott mot egendomsskyddet i art. 1 i tp 1 till konventionen. Gäller art. 6.1 om rättvis rättegång och art. 6.2, oskuldspresumtionen, bara om t.ex. skattetillägg också finns i målet? Då anses den s.k. passivitetsrätt, som också anses följa av art. 6 i konventionen, gälla från början i skatteärendet [se s. 63 och 205, *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, av Mats Höglund (Jure Förlag AB. Stockholm 2008)]. Förslag inför seminarierna, t.ex. i samband med författningsdomstolsfrågan: titta på ev. Europadomstolspraxis för vilken WWP reserverar sig.

Förhållandet mellan svenska regelverk och europarättsliga – normhierarki

EU ska ansluta sig till Europakonventionen enligt art. 6.2 FEU, men artikeln har inte ratificerats. Rättigheter enligt Europakonventionen ingår bara som allmänna principer i EU-rätten, enligt art. 6.3 FEU. På områden där EU tilldelats kompetens sätts EU-rätten över Europakonventionen. I *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, avsnitt 10.4, illustrerar jag förhållandet mellan svenska regelverk och europarättsliga som en normhierarkisk trappa, ”Europatrappan”, där regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet rangordnas och ges inbördes förhållanden i fem nivåer (1 är högst och 5 lägst) enligt följande:

”Europatrappan”

