

Rekvisitet oriktig uppgift – nytt begreppsinnehåll i allmän domstol?*

TERESA SIMON-ALMENDAL**

1. Inledning

Begreppet oriktig uppgift är centralt i skattestraffrättsliga sammanhang. Det utgör ett konstitutivt rekvisit såväl för utkrävande av straffansvar,¹ som för påförande av skattetillägg och för efterbeskattning.² Om oriktig uppgift anses föreligga, så kan således både straffansvar och beskattningsåtgärder aktualiseras. En bevisad oriktig uppgift kan därför medföra ingripande konsekvenser för den skattskyldige.

Historiskt sett har innebörden i begreppet oriktig uppgift utmejslats i skattestraffrättslig praxis. Genom rekvisitet oriktig uppgift i 2 § skattebrottslagen (1971:69), SkbrL, kvalificeras skatterättsliga fakta in i det straffrättsliga systemet. Rekvisitet hämtar därför sin innebörd från vad som stipuleras i de olika skatteförfattningarna. Frågan om huruvida oriktig uppgift föreligger avgörs därför ytterst av omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.³

Såsom framgår av avsnitt 3 nedan finns numera i 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, en legaldefinition av begreppet oriktig uppgift. Bestämmelsen infördes år 2003. Redan år 2005 problematiserade jag begreppsinnehållet och ställde frågan vilken betydelse den nya legaldefinitionen skulle få med avseende på rekvisitet oriktig uppgift i skattebrottsbe-

* Artikeln har tidigare publicerats i Juridisk Tidskrift 2019/2020 nr 1 s. 224 ff.

** Professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Stockholms universitet, verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law, avdelningsledare för forskningsavdelningen för skatterätt.

¹ Se skattebrottslagen (1971:69) 2–5 §§.

² Se 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

³ Jfr även RÅ 2003 ref. 4. Se om den skattskyldiges uppgiftsskyldighet 31 kap. 2–3 §§ SFL.

stämmelserna.⁴ Jag ifrågasatte då om rättstillämpningen i mål om skattebrott skulle komma att följa utvecklingen i skatteprocessen, vilken i hög utsträckning regleras av bestämmelserna i SFL, med den betydelse som begreppet givits och kommer att ges där, eller om det fanns en risk för att rekvisitet oriktig uppgift skulle ges en annan innebörd i brottmålsprocessen. År 2016 reformerades det skattestraffrättsliga systemet med dubbla sanktioner, skattetillägg och straffansvar för skattebrott, för samma gärning, dvs. för lämnande av oriktig uppgift. Se närmare om reformen nedan i avsnitt 2. Efter reformen finns det två prejudikatinstanser, Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, och Högsta domstolen, HD, för utformningen av praxis på skattetilläggsområdet, vilket inbegriper en prövning av rekvisitet oriktig uppgift. Också i detta sammanhang framförde jag farhågan att rekvisitet riskerar att få ett differentierat betydelseinnehåll, med oklara rättssäkerhetskONSEKVENSER för de skattskyldiga.⁵

År 2018 kom en dom från HD, NJA 2018 s. 704, som delvis bekräftar de farhågor som jag tidigare framfört. I förevarande artikel diskuterar jag innehållet i begreppet oriktig uppgift med rättsfallet som illustration.

Artikeln är disponerad så att i avsnitt 2 diskuteras kortfattat det skattestraffrättsliga förfarandet vid oriktigt uppgiftslämnande, medan i avsnitt 3 det redogörs för innebörden av begreppet oriktig uppgift. Skillnaden mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande diskuteras i avsnitt 4. I avsnitt 5 problematiseras begreppet oriktig uppgift i ljuset av NJA 2018 s. 704. I artikelns avslutande avsnitt 6 analyseras frågan om huruvida rekvisitet är på väg att fyllas med ett nytt, eller i alla fall differentierat, begrepps-innehåll i allmän domstol.

2. Kort om det skattestraffrättsliga förfarandet vid oriktigt uppgiftslämnande till ledning för beskattning

En oriktig uppgift upptäcks som regel av Skatteverket i samband med deklara-tionsarbetet och granskningen av de skattskyldigas deklara-tioner. Förvaltningsprocessuellt är det Skatteverket som första instans som påför den skatt-skyldige skattetillägg, givet att det inte föreligger skäl för befrielse härifrån.⁶

⁴ Se Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005, s. 125.

⁵ Se det särskilda yttrandet av Teresa Simon-Almendal och Kerstin Nyquist, SOU 2013:62 s. 521.

⁶ Se 51 kap. 1 § SFL.

Ett påfört skattetillägg kan omprövas på begäran av den skattskyldige.⁷ Det kan också överklagas till förvaltningsrätten.⁸ Om Skatteverket misstänker skattebrott, och det finns skäl att anta att sådant brott kommer att leda till påföljd enligt SkbrL har verket en skyldighet att göra åtalsanmälan.⁹ Miss-tänkt brott som avser fara för skatteundandragande understigande ett pris-basbelopp (46 500 kr år 2019) anmäls dock normalt inte. Efter åtalsanmälan beslutar åklagaren om huruvida förundersökning ska inledas eller ej.¹⁰ Om åklagaren beslutar att väcka åtal lämnar denne in en stämningsansökan till tingsrätten.

Vad som nu sagts innebär att lämnande av oriktig uppgift kan leda till både administrativ sanktion (skattetillägg) och straffansvar för skattebrott. Tidigare har sanktionssystemet hanterats i två olika processer, dels inom ramen för Skatteverkets arbete och i förvaltningsdomstol och, vad gäller åtal för skattebrott, dels i allmän domstol. Under 2010-talet kom denna ordning att kraftigt ifrågasättas utifrån ett Europakonventionsperspektiv, då det bl.a. gjordes gällande att den skattskyldiges skuld enligt rådande ordning i prak-tiken prövades två gånger,¹¹ vilket strider mot Europakonventionens dub-belprövningsförbud i artikel 4.1 i konventionens sjunde tilläggsprotokoll. År 2013 klarlades i rättspraxis att det svenska skattestraffrättsliga systemet med dubbla prövningar av en och samma skattskyldig för samma gärning inom ramen för två skilda domstolsförfaranden, inte är förenligt med ne bis in idem-artiklarna i 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheter-na.¹² Det svenska skattestraffrättsliga systemet har härefter reformerats för att bättre svara mot Europakonventionens krav och nya regler om skatte-

⁷ Se 66 kap. 6–7, 9 §§ SFL.

⁸ Se 67 kap. 2, 6 §§ SFL.

⁹ Se 17 § SkbrL.

¹⁰ Se 23 kap. 1 § st. 1 rättegångsbalken, RB.

¹¹ Se t.ex. Simon-Almendal, Teresa, JT 2009–2010, s. 540–570, med där gjorda hänvisningar.

¹² Se EU-domstolens dom den 26 februari 2013 i målet *C-617/10, Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*. Målet klagör att dubbelprövningsförbudet enligt artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna äger tillämpning på det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott för samma oriktiga uppgift. Se även NJA 2013 s. 502 (pleniavgörande) där HD slog fast att den som har påförts skattetillägg till följd av ett oriktigt uppgiftslämnande inte får åtalas för skattebrott pga. samma oriktiga uppgifter, liksom även HFD 2013 ref. 71 (pleniavgörande), som speglar NJA 2013 s. 502, och där HFD slog fast att när en skattskyldig har åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg, som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet för skattebrott.

tillägg och skattebrott har införts. Förändringarna syftar till att stärka rätts-säkerheten i skatteförfarandet.

De nya reglerna innebär att en spärreglering har införts med innebörd att åklagaren inte får inleda en process om skattebrott om Skatteverket dess-förinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet, dvs. samma sak/gärning, avseende samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg, om åklagaren har inlett en skatte-brottsprocess om samma felaktighet eller passivitet (samma sak/gärning) avseende samma person. Bestämmelserna har förts in i SkbrL och SFL.¹³ Vidare har det införts regler om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol, vilka innebär att allmän domstol i samband med skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare ska besluta om skattetillägg. Om handläggningen av ärendet hos åklagaren avslutas utan att det sker någon slutlig prövning av den misstänktes skuld,¹⁴ ska ärendet skickas tillbaka till Skatteverket och skatte-tillägg får då påföras av verket.¹⁵ Tanken är att ett oriktigt uppgiftslämnande inte ska kunna undgå sanktion.¹⁶ Det samlade sanktionsförfarandet regleras i lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

Processuellt innebär det nya systemet att skattetillägg kan påföras i tre olika situationer:

1. Av Skatteverket och förvaltningsdomstol, i de fall det belopp som riske-rar att undandras beskattning till följd av ett oriktigt uppgiftslämnande *understiger* ett prisbasbelopp,
2. i allmän domstol efter yrkande av åklagare, då det belopp som riskerar att undandras beskattning *överstiger* ett prisbasbelopp, samt
3. av Skatteverket i de fall det inte sker någon prövning av den enskildes skuld i allmän domstol.

Det nya systemet innebär ett flertal utmaningar. Av utrymmesskäl ska här endast helt kort pekas på att *sakbegreppet inte överensstämmer* i de båda pro-cesserna. Skatterättsligt kan en inkomstdeklaration innehålla flera saker.

¹³ Se 13 b § SkbrL och 49 kap. 10 a och b §§ SFL.

¹⁴ Sådana beslut är bl.a. beslut om att inte inleda förundersökning, beslut om att lägga ned förundersökningen/inte väcka åtal och beslut om förundersökningsbegränsning. Se när-mare härom SOU 2013:62 s. 231 ff.

¹⁵ Se 49 kap. 10 a st. 2 § och 52 kap. 8 a § SFL.

¹⁶ Jfr Kommittédirektiv 2012:14, Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet, s. 534, där det framgår att båda sanktionerna ska finnas kvar, eftersom de anses fylla en mycket viktig preventiv funktion. Jfr även SOU 2013:62 s. 218.

Varje oriktighet utgör i praktiken en egen sak. Straffrättsligt avgränsas i stället saken av själva deklARATIONEN, vilken således utgör saken. Straffrättsligt sett består således gärningen i att en oriktig uppgift har lämnats i deklARATIONEN, vilket innebär att samtliga oriktigheter som denna kan innehålla prekluderas genom en dom som vunnit laga kraft.¹⁷ Skatterättsligt gäller istället att en dom som fått laga kraft avseende *en* felaktighet inte utgör hinder för Skatteverket att ompröva en annan t. ex. senare upptäckt felaktighet i samma deklARATION.¹⁸

Vidare kan noteras att *beviskraven inte överensstämmer* i de båda processerna. I skatteprocessen i mål och ärenden om oriktig uppgift gäller beviskravet klart framgå,¹⁹ medan i brottmålsprocessen krävs att det är ställt utom allt rimligt tvivel att en uppgift är oriktig för att straffansvar ska kunna utkrävas. Detta gäller dock inte för påförande av skattetillägg i allmän domstol, då prövningen i dessa fall i huvudsak ska ske enligt samma regelverk som gäller för skattetillägg inom de allmänna förvaltningsdomstolarna, dvs. då räcker det att oriktigheten klart framgår för att skattetillägg ska kunna påföras. Rent praktiskt innebär denna ordning att det är bevismässigt lättare för det allmänna att nå framgång i allmän domstol med ett yrkande om uttag av skattetillägg än med ett yrkande om straffansvar för skattebrott.

En tredje utmaning är den som står i fokus för förevarande artikel, nämligen frågan om huruvida rekvisitet oriktig uppgift, till följd av prövningen inom ramen för två domstolsordningar, riskerar att tolkas olika och ges *olika betydelseinnehåll*.

3. Begreppet oriktig uppgift

En uppgift kan vara oriktig på olika sätt. Förenklat kan man skilja mellan enkla och mer komplicerade felaktigheter. Skiljelinjen dras lämpligen mellan oriktigheter som är relativt lätta att upptäcka, exv. uppenbara skriv- och räknefel, och sådana oriktigheter som kräver att betydande resurser läggs ned för att de ska kunna identifieras. I dessa fall handlar det som regel om sådana uppgifter som möter svårigheter dels på den utredningstekniska sidan, dels på normsidan. Ofta rör det sig om gränsöverskridande, komplexa och svåröverskådliga transaktioner, där utmaningarna för rättstillämparen ligger i att å ena sidan utröna vad som rent faktiskt har skett och vem eller vilka fysiska

¹⁷ Se SOU 2013:62 s. 247 och jfr NJA 1981 s. 277.

¹⁸ Se SOU 2013:62 s. 247.

¹⁹ Se 49 kap. 5 § SFL.

och juridiska personer som har rättshandlat, å andra sidan i att fastställa innebörden i de vidtagna dispositionerna, i syfte att inordna dessa under det skatterättsliga regelverket, så att rätt skatt kan tas ut. Inte sällan möter det också svårigheter för rättstillämparen att tolka och tillämpa själva inkomstskattelagen.

Frågan om vad som utgör en oriktig uppgift är vid en första anblick ofta inte enkel att besvara. Generellt kan sägas att så snart en uppgiftslämnare i en inkomstdeklaration eller annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse för en korrekt skattepåföring, medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats, har oriktig uppgift lämnats.²⁰ Betraktar man begreppet oriktig uppgift utifrån ett historiskt perspektiv, kan konstateras att härmed har avsetts *varje osant eller ofullständigt meddelande* angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldigheten.²¹ En oriktig uppgift har således ansetts föreligga när den skattskyldige lämnar en *felaktig sakuppgift* som kan ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Också *förtigande av en omständighet* kan vara att betrakta som en oriktig uppgift, även då det rör sig om delvisa förtiganden av sanningen.

Om en inkomstdeklaration innehåller ett yrkande om att en skattefråga ska bedömas på visst sätt eller om den innehåller en värdeuppskattning som står i strid med gällande normer, så föreligger emellertid inte oriktig uppgift, under förutsättning att de objektiva omständigheterna som yrkandet eller värdeuppskattningen grundar sig på är fullständigt eller riktigt redovisade.²² Se närmare härom i avsnitt 4. Anges däremot *grunderna* för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett felaktigt sätt, dvs. lämnar den skattskyldige en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden, kan det bli fråga om oriktig uppgift. Detsamma gäller om ett avdrag inte görs öppet såsom ett yrkande utan dolt, dvs. endast med angivande av en nettointäkt. Att överföra siffror på ett felaktigt sätt från en blankett till en annan eller från en sida till en annan på samma blankett, eller att räkna fel på en blankett är enligt doktrinen inte att lämna oriktig uppgift.²³ Felräkningar i

²⁰ Se Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skattebrotten*, uppl. 1, Stockholm 1994, s. 23.

²¹ Se Simon Almendal, Teresa, *Skattebrott och skatteanpassade transaktioner*, Stockholm 2005, s. 114 ff.

²² Se prop. 1971:10 s. 247.

²³ Se Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, *Skattebrotten*, uppl. 1, Stockholm 1994, s. 24. I äldre motiv har dock hävdats att denna typ av felaktigheter innefattar ett oriktigt uppgiftslämnande. Se SOU 1969:42 s. 175 och prop. 1971:10 s. 256.

eller felaktiga överföringar från handlingar som ligger till grund för inkomstdeklarationen men som inte överlämnas till Skatteverket, kan däremot resultera i oriktiga uppgifter i deklarationen. Räknefel och felöverföringar i själva inkomstdeklarationen är med andra ord inte en oriktig uppgift, medan en felräkning i ett underlag som överförs till denna eller en felöverföring från ett underlag kan bli en oriktig uppgift i deklarationen.

Utifrån vad som nu har angivits är det tydligt att begreppsinnehållet inte lätt låter sig inringas. Svårigheten att ge en kortfattad definition av vad begreppet innebär förefaller ha motiverat regeringen att år 2003 föreslå en *legaldefinition* av begreppet oriktigt uppgift. Numera följer därför av 49 kap. 5 § SFL att:

”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.”

Såsom anförts tidigare av mig i olika sammanhang är det dock oklart om bestämmelsen ger någon egentlig vägledning för den som söker svaret på vad som utgör en oriktig uppgift.²⁴ Det kan visserligen synas klarläggande och från pedagogisk synpunkt riktigt att lagfästa det betydelseinnehåll som begreppet oriktig uppgift givits i praxis, men enligt min uppfattning väcker legaldefinitionen flera frågor än den besvarar.²⁵

²⁴ Se Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005, s. 123 f. och även Simon-Almendal, Teresa, *Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar*, Svensk Skattetidning 2010, s. 10 ff.

²⁵ Det finns t.ex. fog att fundera över om regleringen i 49 kap. 5 § SFL bygger på ett cirkelresonemang. Enligt bestämmelsen ska en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig (eller om en obligatorisk uppgift har utelämnats). Genom formuleringen tillförs bestämmelsen ingenting nytt, utan innebörden förklaras med en synonym till termen oriktig, nämligen felaktig. (Eller kvalificeras oriktigheten genom att det ”klart ska framgå” att en uppgift är felaktig? Motiven ger inte några svar i detta hänseende.) Det förefaller dessutom oklart vad som avses med uttrycket ”felaktig”. Omfattas härmed såväl osanna som ofullständiga uppgifter (rena förtiganden hör uppenbarligen hit), vilket enligt etablerad praxis är fallet vad gäller termen ”oriktig”? Det förefaller rimligt att anta att detta är fallet, men i sådana fall förutsätter stadgandet god kunskap om praxis för att bli begripligt. Rent språkligt kan man också från ansvarssynpunkt ifrågasätta om det verkligen föreligger någon risk för vilseledande av Skatteverket, med vidhängande fara

Av bestämmelsens andra stycke anges explicit i vilka fall en uppgift *inte* ska anses oriktig. Definitionen av begreppet är därmed huvudsakligen negativt bestämd.²⁶ För det första ska enligt lagrummet en uppgift inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör ett *tillräckligt underlag* för ett riktigt beslut.²⁷ Detta innebär att om den skattskyldige har underlåtit att redovisa vissa bakomliggande sakomständigheter eller ingångna rättshandlingar som utgör grund för ett av den skattskyldige framställt avdragsyrkande, men Skatteverket ändå med ledning av de lämnade uppgifterna kan ta ställning till den skattskyldiges inkomstförhållanden och beskatta denne, så föreligger inte oriktig uppgift.

För det andra klargörs i bestämmelsen att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften *uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut*. I sådant fall aktualiseras det allmännas utredningsskyldighet.²⁸ I motiven anges att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt beslut om slutlig skatt ska kunna fattas, men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket.²⁹ Skatteverkets utredningsskyldighet kan också aktualiseras om den ifrågasatta uppgiften i och för sig kan vara riktig, men rör en situation som är så orimlig att den sällan inträffar.³⁰

Såsom nämnts ovan är rekvisitet oriktig uppgift ett konstitutivt rekvisit för flera av brottsbestämmelserna i SkbrL, t. ex. för skattebrott och vårdslös skatteuppgift i 2 och 5 §§. Det finns emellertid i SkbrL inte någon definition av begreppet. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten.³¹

för skatteundandragande, om det *klart framgår* att en uppgift är felaktig. I sådana fall är ju oriktigheten uppenbar och torde inte kunna läggas till grund för ett beslut, dvs. den är inte oriktig. Jfr härtill 49 kap. 5 § st. 2 p. 2 SFL. Förmodligen avses att det klart ska framgå att en uppgift är felaktig, sedan fakta väl utretts. Tolkningen är dock inte självklar och bestämmelsen skulle kunna ha formulerats tydligare.

²⁶ Se även Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger, Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt, Lund 2019, s. 699.

²⁷ Se t.ex. RÅ 2006 ref. 18 där underlåtenhet att fördela kapitalvinst mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid försäljning av aktier i fåmansbolag inte ansågs innebära att oriktig uppgift hade lämnats, eftersom de uppgifter som behövts för att göra en riktig fördelning mellan inkomstlagen lämnats i deklarationen.

²⁸ Se 40 kap. 1 § SFL.

²⁹ Se t.ex. RÅ 2003 ref. 22, RÅ 2005 ref. 7, liksom även RÅ 2008 ref. 51 för motstridiga, oförenliga eller ofullständiga uppgifter.

³⁰ Jfr 49 kap. 5 § st. 2 p. 2 SFL.

³¹ Se prop. 1995/96:170 s. 61.

För begreppsbestämningen är således skattelagstiftningens innehåll avgörande för den straffrättsliga bedömningen. Uttrycket oriktig uppgift är dock avsett att ges samma innehåll i de olika regelsystemen.³²

4. Skillnaden mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande

I deklARATIONEN framställer regelmässigt den skattskyldige de *yrkanden* denne har om att skatten ska bestämmas på visst sätt. I denna mening är deklARATIONEN att se inte som ett bevismedel utan som en *viljeförklaring* från uppgiftslämnarens sida.³³ Viljeförklaringen manifesterar således den skattskyldiges egen uppfattning om hur de föreliggande omständigheterna rättsligt ska bedömas.³⁴

En i praxis ofta prövad fråga är om ett till synes framställt yrkande rättsligen i stället borde betraktas som en oriktig uppgift.³⁵ Innehåller en deklARATION ett yrkande som är klart i strid med den tillämpliga författningen, men det samtidigt i deklARATIONEN fullständigt redovisas vilka objektiva omständigheter som den skattskyldige grundar sitt yrkande på, föreligger det emellertid inte någon oriktig uppgift.³⁶ I motiv, praxis och doktrin förekommer emellanåt uttrycket ”oriktigt yrkande” för sådana yrkanden som skatterettsligt inte kan bifallas, dvs. då den yrkade rättsföljden, t.ex. ett avdrag, uteblir till följd av att regelverket inte medger avdrag.³⁷ Enligt min uppfattning är dock detta uttryck missvisande, eftersom det står den skattskyldige fritt att yrka avdrag för vilka kostnader denne vill, förutsatt att de bakomliggande sakomständigheter som motiverar yrkandet är korrekt och fullständigt redovisade. Ett yrkande kan visserligen innefatta ett oriktigt uppgiftslämnande, se t.ex. RÅ 1981 1:25 kommenterat nedan, men enligt min uppfattning är det lämpligt att terminologiskt skilja mellan yrkanden som skatterettsligt inte kan bifallas och oriktig uppgift.

En öppen och korrekt redovisning kan alltså inte – oavsett arten och omfattningen av de yrkanden som framställts i deklARATIONEN eller på annat

³² Se prop. 2010/11:65 s. 1110 med där gjorda hänvisningar.

³³ Se SOU 1969:42 s. 172 f.

³⁴ Se prop. 1955:160 s. 162.

³⁵ Se Simon-Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 205, s. 117 ff.

³⁶ Se SOU 1969:42 s. 226 och prop. 1971:10 s. 247.

³⁷ Se t.ex. prop. 1977/78:136 s. 144 och SOU 2001:25 s. 353. Jfr SOU 1982:54 s. 172 där även uttrycket ”felaktigt yrkande” används.

sätt – medföra att oriktig uppgift föreligger.³⁸ Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna, men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser föreligger således inte oriktig uppgift.³⁹ Anges däremot *grunderna* för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett missvisande sätt – en felaktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden - kan det bli fråga om att utkräva ansvarskonsekvenser.⁴⁰

Ett illustrativt exempel, som ofta återopas i sammanhang då man har att skilja mellan oriktig uppgift och s.k. oriktigt yrkande, är RÅ 1981 1:25.⁴¹ Fallet gällde ett bolag som i sin deklaration inte lämnade några närmare upplysningar om en avsättning som bolaget gjort till en investeringsfond för konjunkturtjämnings. Av vinst- och förlustkontot kunde utläsas att resultatet belastats med en kostnad ”avsättn invest fond 42 000 kr”. Efter uppmaning från dåvarande skattemyndigheten uppgav bolaget att någon insättning dock inte gjorts hos Riksbanken i rätt tid. (Sådan krävdes enligt 4 § lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturtjämnings). Skattemyndigheten biföll inte avdraget och skattetillägg påfördes. Efter att ha diskuterat ändamålet med skattetilläggsbestämmelserna och därvid särskilt understrukt att syftet med reglerna är att säkra ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringarna, samt att *tyngdpunkten därvid ligger på att de skattskyldiga lämnar information om de sakförhållanden, som är av vikt vid taxeringen* och beträffande vilka de deklarationsskyldiga har den bästa och i vissa fall enda kunskapen, konstaterade HFD att detta fall var att hänföra till området mellan yrkande och oriktig uppgift. Därefter anförde HFD:

”Någon klar linje för bedömningen av dessa *mellanfall* synes inte möjlig att utstaka. En riktpunkt när man har att göra med mellanfallen bör *vara risken för att oriktigheten kommer att vilseleda TN*⁴² med avseende på de faktiska förutsättningar som förorsakat det oriktiga yrkandet. Detta innebär med andra ord att om man har att göra med *ett oriktigt yrkande, som typiskt sett implicerar ett påstående i sak som saknar verklighetsunderlag*, detta yrkande bör hänföras till kategorin *oriktig uppgift*.” (kurs. här)

I målet ansåg HFD att bolaget visserligen hade givit intryck av att ha gjort inbetalningen till Riksbanken i rätt tid, men karaktären av investeringsfonds-

³⁸ Se SOU 1969:42 s. 172.

³⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 51 och jfr RÅ 1976 ref. 161.

⁴⁰ Se härom i avsnitt 3 och jfr härtill RÅ 1996 ref. 1.

⁴¹ Målet har kommenterats av Landerdahl, Göran i Svensk Skattetidning, 1982, s. 486.

⁴² Dåvarande taxeringsnämnden. Min anmärkning.

lagstiftningen var av sådan art att uppgiften om räkenskapsavsättningen ensam för sig *inte* var ägnad att ge upphov till uppfattningen hos Skatteverket att vederbörlig inbetalning skett och att förutsättningarna för avdrag var uppfyllda. Mot denna bakgrund ansågs oriktig uppgift *inte* föreligga.

Av domskälen att döma torde *risken för vilseledande* av Skatteverket vara central för bedömningen av huruvida en lämnad uppgift är anse som oriktig eller ej.⁴³ Yrkanden som inte sanningsenligt redogör för sakförhållandena och som därmed riskerar att vilseleda Skatteverket torde således vara att hänföra till oriktig uppgift.

5. HD tolkar oriktig uppgift – straffrättsligt synsätt på ett skatterättsligt rekvisit?

5.1 Bakgrunden till NJA 2018 s. 704

Såsom angivits ovan i avsnitt 1 har jag vid flera tillfällen uttryckt farhågan att begreppsinnehållet i rekvisitet oriktig uppgift kan komma att förskjutas när rekvisitet ska uttolkas i både allmän domstol och i förvaltningsdomstol.⁴⁴ Under senhösten 2018 kom ett mål, NJA 2018 s. 704, där denna fråga kom att accentueras. Målet innehåller flera intressanta spörsmål kopplade till rättsstatliga krav på legalitet, hur EU-rätten ska tolkas och tillämpas, innebörden i rekvisitet uppsåt och betydelsen av ond tro i mervärdesskattesammanhang. I förevarande sammanhang är det dock främst frågan om skatterättens betydelse för straffrättsliga bedömningar som är av intresse, varför fokus i det följande ligger på HD:s tolkning av begreppet oriktig uppgift.

I NJA 2018 s. 704 hade HD att ta ställning till om ett yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt utgjorde en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening. Yrkandet, som hänförde sig till handel med ädelmetaller, avslogs av Skatteverket, då verket ansåg att den skattskyldige hade känt till eller borde ha känt till att denne genom sina förvärv deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri, en s.k. momskarusell.⁴⁵ Att avdrag i

⁴³ Se även t.ex. NJA 1963 s. 690 och Lyhagen, Carsten, *Oriktig uppgift vid skattebrott, skatteillägg och eftertaxering*, Malmö 1986, s. 351.

⁴⁴ Detta gäller inte minst sedan skatteillägg från och med 2016 också kan påföras i allmän domstol, vilket förutsätter att allmän domstol prövar rekvisitet oriktig uppgift.

⁴⁵ Härmed avses systematiska mervärdesskattebrott över EU-medlemsländernas gränser eller i samband med handel med tredje land. Liksom vid alla skattebrott innebär mervärdesskattebrotten att oriktiga uppgifter lämnas i den skattskyldiges deklaration eller att någon deklaration inte inlämnas alls. Vid s.k. momskaruseller handlar det i praktiken

sådant fall kan nekas följer av den s.k. missbruksdoktrin, som har utvecklats i EU-rättslig praxis.⁴⁶ Enligt denna praxis får unionsrätten inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.

I enlighet med den övergripande unionsrättsliga principen har det fastslagits att det ankommer på de nationella domstolarna att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt, om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av rätten till avdrag. Därutöver har det fastslagits att avdrag ska vägras om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den skattskyldige kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. HFD har i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 bekräftat att *bedrägliga förfaranden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av* om i ett visst fall omsättning av varor eller tjänster ska anses ha ägt rum och därmed *om rätt till avdrag* för motsvarande förvärv ska anses föreligga. Vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska alltså beaktas den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall.

I målet NJA 2018 s. 704 hade den skattskyldige, det aktuella bolaget, påförts skattetillägg, då Skatteverket ansåg att oriktig uppgift hade lämnats. Skattetillägget överklagades. I skrivande stund, (juli 2019), har förvaltningsrätten ännu inte meddelat någon dom. Frågan som HD hade att bedöma var om det i skattebrottsligt hänseende utgjorde *oriktig uppgift att yrka avdrag för mervärdesskatt vid ond tro om annans mervärdesskattebedrägeri*.

Bakgrunden till målet var i korthet följande.⁴⁷ XX var styrelseledamot och verkställande direktör för XXAB. Verksamheten bestod främst i handel med ädelmetaller. XXAB gjorde från 2015 inköp av ädelmetaller från tre svenska leverantörer (YY-bolagen). YY-bolagen hade enligt fakturor förvärvat metal-

om skattebrott som begås med handel av t.ex. guld, mobiltelefoner, datakomponenter eller livsmedel. Omsättningen kan i princip avse vilken vara som helst, förutsatt att den är efterfrågad på marknaden och att varans prisbild är relativt stabil. Brotsidén och själva vinningen består i att debiterad mervärdesskatt inte redovisas eller inbetalas till staten samtidigt som köparen lyfter av den enligt faktura debiterade mervärdesskatten. Se närmare härom i Simon Almendal, Teresa, Skatteinpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 26 f. med där gjorda vidarehänvisningar.

⁴⁶ Se t.ex. EU-domstolens domar i målen C-439/04 och C-440/04 Kittel och Recolta Recycling.

⁴⁷ Se sammandraget i NJA 2018 s. 704, p. 2–5.

len från fyra andra svenska bolag (ZZ-bolagen). Dessa bolag skulle i sin tur ha förvärvat metallen från företaget i andra EU-länder.

Skatteverket var av uppfattningen att de fakturor som avsåg förvärv från de fyra bolagen var osanna och att dessa bolag kunde vara s.k. missing traders (skenbolag). Enligt Skatteverket hade YY-bolagen egentligen förvärvat metallen direkt från företaget i andra EU-länder, medan ZZ-bolagen endast hade nyttjats som skenbolag i förvärvskedjan. Med den utgångspunkten ansåg Skatteverket att YY-bolagen hade gjort unionsinterna förvärv med omvänd skattskyldighet som följd.⁴⁸ Det innebar att YY-bolagen skulle ha redovisat såväl den utgående som den ingående mervärdesskatten på sina förvärv. Eftersom skattebeloppen motsvarade varandra saknades överskjutande ingående mervärdesskatt som YY-bolagen kunde yrka avdrag för. När YY-bolagen sedermera gjorde den mervärdesskattepliktiga försäljningen till XXAB, skulle YY-bolagen ha redovisat och betalat utgående mervärdesskatt till staten utan avdrag för ingående mervärdesskatt på metallförvärven. Så skedde emellertid inte.

Den ingående mervärdesskatt som belöpte på XXAB:s förvärv uppgick sammantaget till ca 54 000 000 kr, vilket bolaget yrkade avdrag för i sina deklARATIONER. Avdraget nekades dock, eftersom Skatteverket ansåg att bolaget hade känt till eller borde ha känt till att YY-bolagen hade deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket i sin tur medförde att XXAB:s avdragsrätt hade bortfallit i enlighet med den EU-rättsliga missbruksdoktrinen. Företrädarna för YY-bolagen åtalades för grovt skattebrott. Även XX åtalades för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift, och i sista hand för medhjälp till grovt skattebrott.

HD ansåg att XX, i sin egenskap av företrädare för XXAB, hade lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i SkbrL genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att bolaget i skatterättsligt hänseende med tillämpning av den EU-rättsliga missbruksdoktrinen inte hade rätt till avdrag för den aktuella ingående mervärdesskatten. XX dömdes till fängelse ett år och sex månader för grovt skattebrott. Han ålades även näringsförbud i fem år.

5.2 NJA 2018 s. 704 – oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?

Den avgörande frågan i NJA 2018 s. 704 var huruvida ett förhållande (ond tro vad gäller bakomliggande mervärdesskattebedrägerier i en transaktion),

⁴⁸ Se 1 kap. 2 § st. 1 p. 5 mervärdesskattelagen (1994:200).

som skatterettsligt sett innebär att avdragsrätt går förlorad, också innebär att avdragsyrkandet, givet sådana omständigheter (ond tro), ska förstås som en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening. Frågan om huruvida XX verkligen var i ond tro eller ej, härvid var uppfattningarna delade, lämnar jag i det följande därhän. Fokus ligger i stället såsom nämnts på frågan om huruvida ett avdragsyrkande i ond tro ska likställas med lämnande av oriktig uppgift.

I målet ansågs utrett att XXAB handlat med ädelmetaller, att XXAB hade betalat för metallerna till de berörda bolagen inklusive mervärdesskatt och att XXAB hade begärt avdrag för ingående mervärdesskatt i sina mervärdesskattedeklarationer. De i deklARATIONERNA lämnade uppgifterna beträffande erlagd mervärdesskatt ansågs således inte oriktiga, utan speglade såvitt känt sanningsenligt vad som hade förevarit. Inte heller de bakomliggande rättshandlingarnas giltighet, dvs. XXAB:s förvärv och försäljning av ädelmetaller, ifrågasattes. I målet gjordes således inte gällande att det rörde sig om skenrättshandlingar eller om oriktigt rubricerade rättshandlingar. Inte heller riktigheten vad gäller redovisningen i deklARATIONERNA av de aktuella transaktionerna ifrågasattes av Skatteverket. Rättshandlingarna angavs således inte vara ofullständigt eller oriktigt redovisade, vilket från ett skatterettsligt perspektiv ofta utgör grund för påstående om oriktig uppgift.⁴⁹ Snarare ger enligt min uppfattning de lämnade uppgifterna intryck av att den skattskyldige sökt lämna så fullständiga uppgifter som möjligt beträffande de faktiska omständigheter som denne menade grundade avdragsyrkandet. Yrkandet manifesterade således den skattskyldiges uppfattning om hur de föreliggande omständigheterna rättsligt skulle bedömas. Så långt är min bedömning att XXAB skattemässigt framställde ett *öppet yrkande* i de aktuella deklARATIONERNA gällande en viss skattemässig rättsföljd, nämligen avdragsrätt för erlagd ingående mervärdesskatt.

Om en skattskyldig öppet och korrekt redovisar de bakomliggande sakomständigheter som denne menar motiverar ett avdrag, så föreligger skatterettsligt sett ingen oriktig uppgift.⁵⁰ Se härtill avsnitt 4. Anges däremot *grunderna* för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett missvisande sätt – en felaktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden – kan det bli fråga om beskattningsåtgärder och straffansvar. Så långt kan konstateras att eftersom de bakomliggande sakomständigheterna, efter vad som kan bedömas av skrivningarna i målet, var korrekt redovisade rörde

⁴⁹ Se härtill avsnitt 3.

⁵⁰ Jfr härtill prop. 2002/03:106 s. 51 och se även RÅ 1976 ref. 161.

det sig inte om en oriktig uppgift på denna grund. Det förefaller också som att Skatteverket genom de uppgifter som framgick av deklaramaterialet hade ett tillräckligt beslutsunderlag för att kunna bedöma den skattskyldiges rättshandlande och beskatta denne därefter, dvs. neka bolaget avdrag. Skatterättsligt var det såvitt jag kan bedöma således inte heller fråga om oriktig uppgift pga. ett ofullständigt uppgiftsunderlag.⁵¹

I målet gjorde dock Skatteverket gällande att XX var i *ond tro* gällande tidigare försäljningsled av de aktuella ädelmetallerna. I enlighet med den s.k. missbruksdoktrinen, och efter vad som nämnts ovan, utblir skatterättsligt i sådant fall den yrkade rättsföljden, dvs. i förevarande fall, avdragsrätten för ingående moms går förlorad. Såvitt känt, i HFD 2013 ref. 12 prövades inte frågan om oriktig uppgift, blir den skatterättsliga rättsföljden i dessa fall endast att avdragsyrkandet avslås. Förlorad avdragsrätt innebär alltså inte nödvändigtvis också att en kriminell handling har begåtts. Snarare är det så att ett öppet och korrekt redovisat yrkande, som skattemässigt inte kan bifallas (ett ”oriktigt yrkande”), *inte* anses utgöra en oriktig uppgift. En annan sak är att även ”oriktiga yrkanden” kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter om *grunderna* för yrkandet anges på ett missvisande sätt, genom en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden. Detta förefaller dock inte ha varit fallet i NJA 2018 s. 704. Det görs i alla fall i målet inte gällande att det var fråga om ofullständiga redogörelser av avdragsgrundande sakomständigheter. Det förefaller inte heller ha varit fråga om ett sådant yrkande som typiskt sett implicerar ett påstående i sak som saknar verklighetsunderlag, och som utgör en oriktig uppgift. (Se RÅ 1981:25, omnämnt ovan.) Såsom angivits i avsnitt 3 är *riskan för vilseledande* av Skatteverket central för gränsdragningen mellan lämnande av oriktig uppgift och ett yrkande som skattemässigt inte kan bifallas. Ingenting i målet tydde dock på att Skatteverket riskerade att vilseledas av de uppgifter som XXAB lämnat. I själva verket var XX, på eget initiativ, och Skatteverket i regelbunden dialog gällande XXAB:s transaktioner, i syfte att skapa transparens och räta ut eventuella oklarheter beträffande XXAB:s rättshandlande.

Enligt min uppfattning talar samtliga nu angivna förhållanden för att XXAB i *skatterättsligt* materiellt hänseende inte lämnat någon oriktig uppgift, utan att det skattemässigt sett rörde sig om öppna yrkanden om avdrag i visst avseende.

⁵¹ Jfr formuleringen i 49 kap. 5 § SFL och se även avsnitt 3.

5.3 Något om allmän domstols följsamhet gentemot skatterättsliga bedömningar

Innan framställningen övergår till att diskutera varför HD fann oriktig uppgift föreligga i det nu refererade NJA 2018 s. 704 ska några ord sägas om allmän domstols följsamhet gentemot skatterättsliga bedömningar av förvaltningsmyndighet eller förvaltningsdomstol.⁵²

Det följer av allmänna principer att allmän domstols kompetens är utsluten i de fall det anförtrotts åt förvaltningsmyndighet eller förvaltningsdomstol att allsidigt, objektivt och slutgiltigt pröva en viss fråga.⁵³ Det är därför en självklar utgångspunkt att allmän domstol inte är behörig att med bindande verkan t.ex. pröva en juridisk persons skattskyldighet. Däremot åligger det allmän domstol att pröva *andra frågor där utgången är beroende av om skattskyldighet föreligger* för någon.⁵⁴ Den allmänna domstolen får i sådana fall domskälsvis pröva skattefrågor med verkan för bedömningen i det egna målet, oaktat det rättskraftiga avgörandet om påförandet av skatt meddelas av förvaltningsdomstolen.

Allmänt sett finns det dock anledning för allmän domstol att som utgångspunkt godta de rättsliga bedömningar som gjorts i skattefrågor av Skatteverket och förvaltningsdomstolar.⁵⁵ (Detta synes också HD ha gjort, i och med att HD godtog Skatteverkets, visserligen överklagade, påstående om oriktig uppgift som följd av ett yrkande i ond tro om visst avdrag.) För detta talar inte bara förvaltningsdomstolarnas särskilda kompetens på området, utan också att den skattskyldige som regel anpassar sitt handlande efter Skatteverkets rättstillämpning, inte efter det synsätt som allmän domstol kan tänkas anlägga på skatteförfattningarnas innebörd.⁵⁶

I skatterättsligt svårbedömda mål framstår det som i det närmaste självklart att allmän domstol måste avvakta utgången i skattemålet innan det kan bli aktuellt att gå vidare med ett eventuellt åtal för skattebrott.⁵⁷ Skulle

⁵² Denna fråga har tidigare diskuterats av mig. Se Simon Almedal, Teresa, Skattenytt 2010, s. 5 ff.

⁵³ Jfr NJA 1949 s. 330, NJA 1950 s. 333, NJA 1952 s. 248 och NJA 1998 s. 656 II och se Strömberg, Håkan i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1999 s. 1, liksom densamme i Allmän förvaltningsrätt 2002, s. 225 ff.

⁵⁴ Jfr NJA 2003 s. 207.

⁵⁵ Härmed avses sådana beslut av Skatteverket som inte har överklagats till förvaltningsdomstol, dvs. sådana beslut som har vunnit laga kraft.

⁵⁶ Jfr Bertil Bengtssons särskilda yttrande i NJA 1979 s. 286.

⁵⁷ Jfr prop. 1982/83:134 s. 11 f. där det anges att när utgången i hela ansvarsfrågan är beroende av skattemålet (fällande eller friande dom) det bör krävas att skattefrågan slutligt

nämligen den allmänna domstolen ge sig in på en egen bedömning av skattefrågan och lägga denna till grund för en dom, kan det föreligga en beaktansvärd risk för att den tilltalade blir dömd för skattebrott trots att – enligt det slutliga avgörandet i skatteprocessen – någon oriktig uppgift inte anses ha lämnats. I ljuset av vad som nu sagts framstår det därför som märkligt att HD lade Skatteverkets påstående om oriktig uppgift till grund för en fängelsedom, trots att någon lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol (ännu) inte meddelats.

Enligt min uppfattning rör NJA 2018 s. 704 skatterättsligt svårbedömda frågor. Här finns både komplexa gränsöverskridande mervärdesskatterättsliga transaktioner att ta ställning till, liksom den inte helt lättillgängliga EU-rättsliga missbruksdoktrinen. Dessutom tillkommer frågan om huruvida ond tro förelåg eller ej. Sammantaget motiverar dessa förhållanden enligt min uppfattning att åtal inte skulle ha väckts innan frågan om oriktig uppgift slutligt prövats av förvaltningsdomstol. Det sagda kan ytterligare illustreras av NJA 1982 s. 212, där åklagaren valde att inleda förundersökningen utan att den skatterättsliga bedömningen var klar. Förundersökningen lades ned sedan den dåvarande skattemyndigheten ändrat ståndpunkt i frågan om huruvida oriktig uppgift hade lämnats.

Om inte skattedomstolens beslut inväntas i skatterättsligt svårbedömda mål, så kan domen i ansvarsfrågan också bli materiellt oriktig på annat sätt, liksom det kan uppstå processekonomiska förluster.⁵⁸ I motiven understryks därför att det inte bör komma i fråga att allmän domstol ger sig in på egna bedömningar av *komplicerade skatterättsliga frågor*, när dessa frågor *samtidigt är anhängiga vid skattedomstol*.⁵⁹ Om åklagaren likväl väcker åtal för skattebrott, utan lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol som grund, så är risken för en oriktig dom i ansvarsfrågan så stor att allmän domstol, enligt min uppfattning, bör vilandeförklara målet i avvaktan på förvaltningsdomstolens bedömning. I annat fall riskerar man att ett resningsförfarande måste tillgripas och att staten blir skadeståndsskyldig gentemot den tilltalade. När

har avgjorts. Om skattefrågorna är av *enkel beskaffenhet* synes däremot allmän domstol oförhindrad att på ett tillräckligt säkert underlag avgöra skattebrottmålet utan att behöva avvakta ett lagakraftvunnet avgörande i skattemålet.

⁵⁸ Se prop. 1982/83:134 s. 11.

⁵⁹ Se prop. 1982/83:134 s. 12. Se även NJA 1934 s. 88 där HD:s majoritet uttalade att det för tillämpning av dåvarande 143 § taxeringsförordningen (1990:1236), numera skattebrott och vårdslös skatteuppgift enligt 2 och 5 §§ SkbrL, förutsattes att det förelåg ett *slutligt avgörande* i fråga om de taxeringar som åtalet grundade sig på.

skattefrågan väl är avgjord kan dock åklagaren utan vidare använda förvaltningsdomstolens bedömning när åtalet utformas.⁶⁰

6. Sammanfattande analys

NJA 2018 s. 704 är ett på flera sätt speciellt mål. Det är ett straffrättsligt mål som hänvisar till det materiella innehållet i skatterättslig EU-praxis, men det är också ett mål som utifrån rent skatterättslig synvinkel inte är okomplicerat. Målet inbegriper komplexa och sammansatta flerledstransaktioner med ett flertal inblandade parter, såväl nationellt som inom EU. Komplikationsnivån, såväl på den utredningstekniska sidan (faktasidan) som på den rättsliga sidan (normsidan) framstår som hög. Juridiskt avancerade frågor kopplade till rättsstatliga krav på legalitet och förutsebarhet, frågetecken kring EU-rättens uttolkning och tillämplighet, liksom frågor om ond och god tros betydelse för det skattestraffrättsliga regelverkets tillämpning ställs på sin spets. Härtill kommer för den enskilde, vid fällande dom, betydande ekonomiska och integritetsingripande konsekvenser som följd. Det rör sig således om en sådan komplexitet att det kan framstå som självklart att HD inte ska ge sig in i en egen självständig analys av ett centralt brottsrekvisit, som fyllts med skatterättsligt innehåll, innan en lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol finns att tillgå. Lämpligen borde förvaltningsdomstols bedömning av frågan huruvida oriktig uppgift förelåg eller ej ha inväntats.

På vilken grund fann då HD att oriktig uppgift förelåg? Av domskälen framgår att HD menar att en skattskyldig som yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att denne är i ond tro om ett mervärdesskattebedrägeri, som utgångspunkt måste anses ha lämnat oriktig uppgift.⁶¹ Enligt min (skatterättsliga) uppfattning är denna slutsats visserligen korrekt, givet att den som yrkar avdrag verkligen *är* i ond tro beträffande ett bakomliggande mervärdesskattebedrägeri. Om den skattskyldige känner till förekomsten av ett mervärdesskattebedrägeri i tidigare transaktionsled och ändå yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt, så bör vederbörande inse att avdragsrätt inte föreligger. Att trots detta yrka avdrag för ingående moms innebär att lämna oriktig uppgift.⁶² Problemet i målet var dock att den skattskyldige hävdade

⁶⁰ Se prop. 1982/83:134 s. 10 och även prop. 1995/96:170 s. 91.

⁶¹ Se p. 21 i domskälen.

⁶² Om den skattskyldige däremot i deklarationen anger att denne känner till att det förekommit mervärdesskattebedrägerier tidigare i transaktionskedjan, så lämnas ingen oriktig uppgift, utan uppgifterna får i sådant fall bedömas såsom ett öppet yrkande.

att denne *inte var i ond tro* (och att denna fråga inte prövades i målet), dvs. den skattskyldige gjorde gällande att denne *inte kände till* eventuella bakomliggande mervärdesskattebedrägerier.⁶³ Om den skattskyldige var i *god tro* kan rimligen inte krävas att denne, i syfte att freda sig mot påstående om oriktig uppgift, ska lämna uppgift om att ett eventuellt mervärdesskattebedrägeri kan ha förekommit i tidigare transaktionsled. Det vore enligt min uppfattning att dra uppgiftsplikten alltför långt.

I NJA 2018 s. 704 förefaller sammantaget de aktuella mervärdesskatte-deklarationerna vara korrekta enligt det grundläggande materiella regelverket. Avdragsyrkandet visar sig dock falla pga. den s.k. missbruksdoktrinen. Möjligen kan man fundera över om den skattskyldige borde ha insett att Skatteverket hade fått sådana uppgifter att verket kunde bedöma om förfarandemissbruk förelåg eller ej. (Detta motsägs dock av att den skattskyldige i sin dialog med Skatteverket på direkt fråga om Skatteverket kände till eventuella mervärdesskattebedrägerier i tidigare försäljningsled erhållit nekande svar.) Frågan om oriktig uppgift förelåg eller ej är avhängig frågan om huruvida XXAB var i god eller ond tro vid tidpunkten för avdragsyrkandet. I ljuset av de mycket ingripande ansvarskonsekvenser som kan bli (och i realiteten blev) följden av rekvisitets uppfyllande framstår det i mina ögon som betänkligt att HD utan vad det verkar närmare analys lade Skatteverkets beslut till grund för sin dom, i stället för att invänta lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol. (En annan sak är att det framstår som minst sagt märkligt att förvaltningsrätten dröjt så länge med att meddela dom.)

Oriktig uppgift utgörs av vad som kan sorteras in under legaldefinitionen i 49 kap. 5 § SFL. Här finns inga skrivningar om ond tro.⁶⁴ Ond tro borde dessutom rimligen endast få bäring med avseende på den skattskyldiges subjektiva inställning och därmed på frågan om huruvida brottsbestämmelsens subjektiva sida, dvs. kravet på uppsåt eller grov oaktsamhet, är uppfyllt eller inte. Märk att den skatterättsliga rättsföljden enligt EU-domstolens domar

⁶³ Jfr härtill HD:s dom den 29 oktober 2018, mål nr B 5612-17, där den skattskyldige inte dömdes för skattebrott, då hon inte insett att de lämnade uppgifterna kunde vara oriktiga. Hennes kunskaper om bokföring och skatterätt var mycket begränsade och hon förutsatte att den rådgivning som hon fick av sin bankrådgivare och redovisningskonsult var korrekt. I målet var inte annat utrett än att de oriktiga uppgifter som hon lämnat föranletts av ett missförstånd från hennes sida. Utredningen gav alltså inte stöd för att den skattskyldige varit grovt oaktsam.

⁶⁴ Härvid kan möjligen diskuteras om den onda tron kommer in i ett tidigare skede i rättstillämpningen enligt tankemodellen att om ond tro föreligger, så medges inte avdrag och om avdrag likväl yrkas, så föreligger oriktig uppgift.

och HFD 2013 ref. 12 vid påvisad ond tro vid ett formellt och rättsligt korrekt avdragsyrkande är nekat avdrag, inte skattetillägg (eller annan straffsanktion), vilket som regel uttas vid oriktigt uppgiftslämnande.⁶⁵ Jag menar därför att ett avdragsyrkande, om än i ond tro, med korrekt och fullständigt angivande av samtliga bakomliggande omständigheter som motiverar avdraget, inbegripande uppgifter om ond tro beträffande mervärdesskattebedrägeri i tidigare affärsled, och oriktig uppgift är två skilda saker. Min uppfattning är vidare att HD genom att blanda samman ett yrkande som skattemässigt inte kan bifallas, ond tro och oriktig uppgift anlägger ett *straffrättsligt synsätt på ett skatterättsligt rekvisit*. HD viktas in ett subjektivt moment, ond tro, som skatterättsligt sett inte krävs för att oriktig uppgift ska anses föreligga. Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv ser jag med tvekan på en sådan praxisutveckling.

Av HD:s domskäl framgår inte hur Skatteverket resonerade när verket kom fram till att oriktig uppgift förelåg. Rimligt dock, rent metodologiskt, enligt min uppfattning är att Skatteverket primärt vid deklarationsgranskningen ställer sig frågan huruvida avdragsrätt för ingående mervärdesskatt över huvud taget föreligger eller ej. Om avdragsrätt föreligger, så måste här efter ställning tas till om ond tro föreligger. Om detta anses vara fallet och den skattskyldige, trots den onda tron, yrkar avdrag för ingående moms, så vore det materiellt fel att medge det yrkade avdraget. I sådant fall kan hävdas att den skattskyldige i och med yrkandet i ond tro lämnar oriktig uppgift. Skatterättsligt uttas skattetillägg dock enbart på objektiva grunder, så ond tro bör inte tillmätas någon betydelse vid påförande av skattetillägg.⁶⁶

Avslutningsvis är jag utifrån vad som framgår av domskälen i NJA 2018 s. 704 inte övertygad om att det skattemässigt förelåg någon oriktig uppgift. Sådan oriktig uppgift förutsätter att ond tro förelegat vid avdragsyrkandet och denna fråga prövades inte i målet. I detta spörsmål förlitade sig HD på Skatteverkets bedömning, ett beslut som i skrivande stund ännu inte vunnit laga kraft. Alldeles oavsett förekomsten av ond tro eller ej kan det enligt min uppfattning ifrågasättas om inte de uppgifter som lämnats av XXAB snarast vore att klassificera som ett öppet yrkande. Om bolaget var i god tro, så fanns ju ingen anledning att upplysa om förekomsten av eventuellt mervärdesskattebedrägeri. Om avdrag yrkas öppet, med angivande av korrekt och fullständigt beskrivande bakomliggande sakomständigheter, trots att laglig

⁶⁵ Jfr 49 kap. 4 § SFL där förutsättningarna för uttag av skattetillägg vid oriktigt uppgiftslämnande framgår.

⁶⁶ En annan sak är att subjektiv hänsyn kan tas vid frågan om eventuell befrielse från skattetillägg. Se 51 kap. 1 § SFL.

grund för avdraget saknas, rör det sig inte om oriktig uppgift. Skatterättsligt stannar rättsföljden vid nekat avdrag. Om man härtill vill lägga till och väva in betydelsen av ond tro, så bör detta ske genom en lagändring. Att jämställa ett avdragsyrkande framställt i ond tro med att lämna oriktig uppgift är, enligt min uppfattning, att pressa såväl det skatterättsliga regelverket – legaldefinitionen av oriktig uppgift i 49 kap. 5 § och skattetilläggsbestämmelsen i 49 kap. 4 § SFL, liksom även EU-rättslig och nationell skatterättslig praxis – som de straffrättsliga bestämmelserna i SkbrL väl hårt. Varken av 49 kap. 4–5 §§ SFL eller av brottsrekvisiten i SkbrL framgår nämligen något krav på ond tro för att skattestraffrättsliga ansvarskonsekvenser ska kunna utkrävas. Om man önskar få till stånd en ändring av begreppsnehållet i rekvisitet oriktig uppgift, så bör det av legalitets- och förutsebarhetsskäl ske genom ändring av lag, inte genom ändring i praxis. Härigenom säkerställs också en enhetlig praxisutveckling inom ramen för de båda domstolsordningar, vilka numera har att tolka och tillämpa rekvisitet oriktig uppgift i skattestraffrättsliga sammanhang.

