

270

Reflektioner kring Skatteverkets förhållande till ”osanna fakturor”, med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens domar den 7 februari 2019

AV PER WIKER

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i två domar från den 7 februari 2019 undanröjt tidigare instansers ställningstaganden kring ”osanna fakturor” och härvid tydligt markerat mot bland annat den bevisvärdering som lagts till grund för de tidigare prövningarna. Även om HFD:s avgöranden i delar är en upprepning av HFD 2012 ref. 69 I–III är domarna av principiell betydelse. Detta gäller givetvis primärt i förhållande till det relativt stora antal ärenden om ”osanna fakturor” som drivs av Skatteverket, men även ur mer generella perspektiv.

Jag har som ombud i nu aktuella ärenden – sedan Skatteverkets inledande betalningssäkringar under hösten 2014 fram till HFD:s avgöranden – haft relativt god insikt i desamma.

I. BAKGRUND

Även efter HFD 2012 ref. 69 I–III har Skatteverket på bred front påfört arbetsgivaravgifter etc., baserat på hänvisningar till ”osanna fakturor”. Kvaliteten på Skatteverkets utredningar, argumentering och

bevisning – likväl som underinstansernas bedömningar – har dock i många fall varit tveksam. Parallellt med detta har frågeställningar kring rättstillämpning, bevisvärdering etc. i förhållande till "osanna fakturor" i relativt stor omfattning kommenterats i litteratur, artiklar etc., inte sällan med en kritisk infallsvinkel.¹ Det kan även konstateras att Skatteverket själva tagit fram vissa underlag med anledning av 2012 års domar, även om det på god grund kan ifrågasättas i vilken mån Skatteverket i praktiken har levt upp till vad som framgår av desamma.²

Mot ovanstående bakgrund har HFD beviljat prövningstillstånd och avgjort två ärenden avseende "osanna fakturor": det ena avseende bolaget och det andra avseende dess företrädare.³ I båda fallen är det bara Skatteverket som har överklagat, med yrkanden begränsade till att kammarrättens slutsatser kring beskattningen av företrädaren skulle ändras (jfr att kammarrätten kom fram till att företrädaren skulle beskattas för påstått erhållna belopp som "utdelning" – och inte som "lön" – vilket givetvis har betydelse för såväl företrädarens beskattning som uttaget av arbetsgivaravgifter i bolaget).⁴

HFD beviljade den 10 april 2018 prövningstillstånd i ärendet avseende bolaget, med den uttryckliga reservationen att HFD i första hand skulle ta ställning till om det förelåg skäl att i enlighet med 29 § förvaltningslagen (FL) besluta till det bättre för enskild (reformatio in melius) i fråga om det överhuvudtaget förekommit "osanna fakturor". Beroende på utgången av denna frågeställning kunde det enligt HFD bli aktuell att pröva Skatteverkets yrkanden kring klassificeringen av företrädarens inkomster.⁵ Prövningstillstånd i ärendet avseenden företrädaren beviljades först i samband med att dom avkunnades, dvs. den 7 februari 2019.

Bolaget och företrädaren har valt att inte överklaga kammarrättens domar. Orsaken till detta är i första hand att mer än tre års processer mot Skatteverket av nu aktuellt slag givetvis tär mycket hårt, såväl psykiskt som ekonomiskt. I sammanhanget kan t.ex. noteras att nu aktuella ärenden inleds med omfattande betalningssäkringar mot såväl bolaget som företrädaren (hösten 2014), vilket i sig var mycket nära

1. Se t.ex. redan Silfverberg och Persson Österman, "F-skattsedelns rättsverkningar", 2010; Leidhammar och Lindkvist, "Bevisprövning i mål om osanna fakturor", 2011; och Lindkvist, SvSkT 2012:10; även Knutsson, SvSkT 2017:1 och SvSkT 2017:7; Granath, SvSkT 2017:7; Andersson och Hållén, SN 2018:1–2; och Lindkvist, SvSkT 2018:5 och SvSkT 2018:6–7.

2. Skatteverkets "Stöd inför beslut som berör osanna fakturor", 2013; och "Budskapsplattform. HFD:s domar angående osanna fakturor, november 2012", 2013.

3. HFD:s domar den 7 februari 2019, mål nr 6760–6763-17 samt mål nr 6757–6759-17.

4. Kammarrättens i Stockholm domar den 26 september 2017, mål nr 5009–5012-16 samt mål nr 5006–5008-16.

5. HFD:s beslut om prövningstillstånd den 10 april 2018, mål nr 6760–6763-17.

att tvinga bolaget i konkurs.⁶ Vidare har företrädaren brottsanmälts av Skatteverket och som ett resultat härav – dvs. med direkt koppling till nu aktuella ärenden – åtalats för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Efter ett frikännande i tingsrätten (den 23 november 2017) har åklagaren valt att överklaga. Svea hovrätts dom meddelades den 14 mars 2019 (dvs. en dryg månad efter HFD:s domar) och innebär att företrädaren frias i förhållande till bokföringsbrott, men – *märkligt nog* – fälls för försvårande av skattekontroll. Majoriteten i hovrätten motiverar uttryckligen denna del av domen med att den konkreta fara för Skatteverkets kontrollverksamhet som ska föreligga ”illustreras av att bristerna [vad gäller ”informationsinnehållet” i fakturorna] i vart fall i någon mån bidragit till omfattande utredningar hos Skatteverket och även rättegång i allmän förvaltningsdomstol”.⁷ Två av dissidenterna i hovrätten synes däremot ha förstått de egentliga orsakerna till Skatteverkets utredningar och den process som till följd av dessa förts i förvaltningsdomstolarna (dvs. att Skatteverket, baserat på dess uppfattningar om underentreprenören, redan från början presumerat att fakturorna skulle vara ”osanna”) och ville således fria företrädaren även i denna del.⁸

Nu aktuella ärendena är inte på något sätt unika. Att bli utsatt för påståenden om ”osanna fakturor” från Skatteverkets sida har över lag mycket ingripande konsekvenser för den enskilde. Det rör sig inte ”bara” om en skatte- och avgiftsfråga (i sig avseende betydande belopp). Inte sällan inkluderar ärendena även tämligen aggressiva betalningssäkringar från Skatteverkets sida och brottsanmälningar, med därpå följande brottmålsprocesser. Såväl företag som företrädare får vidare, beaktat bl.a. det offentlighet som följer med beslut och domar, finna sig i att omskrivas som ”skattefiffflare”, skurkar eller liknande i media.

Utöver ovanstående har även de begränsade utsikterna för en skattskyldig att få prövningstillstånd i ärenden om ”osanna fakturor”

6. Att det nu – fyra och ett halvt år senare – visar sig att dessa betalningssäkringarna var ogrundade väcker givetvis en rad frågor kring hur betalningssäkringar egentligen hanteras av Skatteverket och förvaltningsrätterna. Är det verkligen förenligt med 46 kap. 6 § skatteförfarandelagen att betalningssäkra ett bolag som inte har några tidigare anmärkningar i betalningshänseende, enbart på grund av att Skatteverket i ett allt annat än kontradiktöriskt förfarande gör gällande ”osanna fakturor” (jfr t.ex. RÅ 2006 ref. 50)?

7. Svea hovrätts dom den 14 mars 2019, mål nr B 401-18. Att HFD drygt en månad tidigare – med eftertryck – underkänt såväl Skatteverkets utredningar som underinstansernas avgöranden berörs överhuvudtaget inte i majoritetens domskäl.

8. Se den skiljaktiga meningen i Svea hovrätts dom den 14 mars 2019: ”I målet är utrett att verifikationerna bl.a. innehållit uppgift om vem som har ställt ut fakturorna, att de avsett ersättning för utfört arbete, antalet arbetade timmar, uppgift om vilken arbetsplats som avsetts och vilka belopp som ska betalas. Det har vidare framkommit att upprinnelsen till den genomförda skatterevisionen har varit att [underentreprenören] bl.a. brustit i sina skyldigheter gentemot det allmänna. Av utredningen framgår att ingångsvärdet i den skatterättsliga utredningen har varit att fakturorna var osanna.”

påverkat bolagets och företrädarens ställningstaganden. Utan att ha tillgång till några egentliga underlag förutsätter jag att det efter 2012 års avgöranden har förkommit ett tämligen stort antal ansökningar om prövningstillstånd angående "osanna fakturor", på initiativ av skattskyldiga.⁹ Prövningstillstånd har dock inte beviljats av HFD förrän nu, när överklagandet istället emanerar från Skatteverkets sida. Jag gör fortfarande idag bedömningen att det är osannolikt att HFD i förevarande ärenden skulle ha beviljat prövningstillstånd på ansökan av bolaget och/eller företrädaren, vilket i det närmaste innebär att det faktum att de valde att inte överklaga utgjort en förutsättning för de nu aktuella domarna skulle komma till stånd.¹⁰ Det bör dock understrykas att detta givetvis baseras på – om än inte helt grundlösa – spekulationer från min sida.

2. HFD:S AVGÖRANDEN

Nedan kommer HFD:s dom avseende bolaget att beröras. Detta kommer att ske ur ett företrädelsevis generellt perspektiv, dvs. de specifika omständigheterna i ärendet kommer inte att beröras annat än i den mån dessa bedöms ha betydelse för mer övergripande frågeställningar (eller av annat skäl bedöms vara av intresse).¹¹ Redan här bör även understrykas att jag i förhållande till nu aktuella ärenden sitter på ett icke obetydligt mått av överskottsinformation, vilket innebär såväl

9. Jfr t.ex. Granath i SvSkT 2017:7.

10. Beaktat bl.a. hur HFD formulerat prövningstillståndet avseende bolaget kan det anas att HFD upplevt Skatteverkets överklaganden (som var begränsade till klassificeringsfrågan vad gällde de inkomster som påförts företagsledaren) som i det närmaste provocerande. Här kan t.ex. noteras att Skatteverket i dess överklagande till HFD den 24 november 2017 inleder med följande påståenden: "Såväl Skatteverket som förvaltningsrätten och kammarrätten har funnit att fakturorna är att anses som falska i den mening att T inte utfört några tjänster år X som ger anledning för T att fakturera X och X att betala ersättning för tjänster som T utfört. *Prövningen gäller det ordinarie förfarandet och underinstansernas bedömningar ligger helt i linje med dem som HFD gjorde i RA* [sic] 2012 ref. 69" (min kursiv).

11. Här utelämnas t.ex. frågan huruvida Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 december 2014 utgjort ett beslut om skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL eller inte, då HFD i domen inte berör denna aspekt. Den intresserade kan dock notera att förvaltningsrätten (Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 18 maj 2016, mål nr 7234-15 m.fl.) underkände ett påförande av skattetillägg enligt 49 kap. 6 § SFL (dvs. underkände Skatteverkets påståenden om att det underliggande beslutet utgjort en skönsbeskattning). Kammarrätten lyckas dock med konststycket att anse att Skatteverkets beslut från december 2014 utgjort ett beslut om skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL med hänvisning till kammarrättens egna slutsatser kring beskattningen av företagsledaren (som för "utdelning") i september 2017 (dvs. nästan tre år senare). Att kammarrättens ställningstaganden i dessa delar dessutom står i direkt strid med Skatteverkets beslut/uppfattningar (och i praktiken föranlett Skatteverkets överklagande till HFD) gör inte situationen mindre märklig. Enligt min uppfattning är det uppenbart att det aldrig rört sig om någon skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL. Att Skatteverket överhuvudtaget påstår att så skulle vara fallet har tyvärr ingen annan grund än att Skatteverket vill kunna påföra skattetillägg utan att behöva styrka "oriktig uppgift".

för- som nackdelar. Det är mot denna bakgrund inte osannolikt att jag jämfört med en mer neutral läsare av HFD:s domskäl dras till vissa specifika aspekter av desamma.

Inledningsvis bör understrykas att nu aktuella domar avser det ordinarie förfarandet. Det rör sig således inte om frågor kopplade till de förhöjda beviskrav som gäller i förhållande till "oriktig uppgift", dvs. vid efterbeskattning och påförande av skattetillägg enligt 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (SFL). I kammarrätten åberopade förvisso Skatteverket 49 kap. 4 § SFL som andrahandsgrund för ett påförande av skattetillägg. Skatteverket har dock valt att självmant dra tillbaka denna andrahandsgrund i HFD, då verket anger sig ha kommit till slutsatsen att bevisningen i ärendet inte är tillräckligt för att styrka "oriktig uppgift".¹²

HFD inleder de egentliga domskälen med att "erinra om och understryka vad domstolen uttalat redan i HFD 2012 ref. 69 I–III, nämligen att det ofta saknas anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställt ut av oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten" med mindre än att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av sådana fakturor (p. 17).¹³ HFD *understryker* således att utgångspunkten för ärenden om "osanna fakturor" är att det föreligger en presumtion för att en faktura som mottagits från extern part och bokförts i näringsverksamheten motsvarar en reell och avdragsgill kostnad. En *erinran* om att det även inom ramen för det ordinarie förfarandet ankommer på Skatteverket att bryta denna presumtion, dvs. att den primära bevisbördan i ankommer på Skatteverket.¹⁴

Mot bakgrund av ovanstående konstaterar HFD att den övergripande frågan i ett ärende om "osanna fakturor" är "om det har framkommit omständigheter som gör att den finns anledning att ifrågasätt rikligheten av fakturorna från [underentreprenören]" (p. 18).

12. Skatteverkets yttrande till HFD den 6 augusti 2018. Det får hållas för i viss mån märkligt att Skatteverket, från processen i kammarrätten till processen i HFD, helt byter uppfattning i nu aktuella hänseenden. Min mer positiva sida tolkar detta som att Skatteverkets rättsliga experter på central nivå (som tog över och förde processen i HFD) helt enkelt är bättre skickade att bedöma bevisvärdet av vad Skatteverket anför. Min mer cyniska sida anar dock en viss processtaktik, driven av att Skatteverket av strategiska skäl vill undvika en situation där HFD återigen prövar frågan om "oriktig uppgift" kopplat till "osanna fakturor" (jfr HFD 2012 ref. 69 I–III och utgången i dessa ärenden).

13. I dessa delar av domskälen erinrar HFD även om att den omständighet att ett företag utgjort ett "fakturaskrivande företag" inte utesluter att sådant företag även bedrivit annan verksamhet ("t.ex. personaluthyrning eller tillhandahållande av byggrjänster"); dvs. att även om Skatteverket skulle kunna visa att en underentreprenör är ett "fakturaskrivande företag" så måste fortfarande förutsättningarna i det enskilda ärendet bedömas. Avsikten här är dock att beröra mer generella perspektiv.

14. Motsvarande uppfattningar kommer nu också till uttryck i Skatteverkets rättsfallskommentar "HFD, mål nr 6760–6763-17, osanna fakturor", den 15 mars 2019.

Ovanstående är som HFD indikerar ingen nyhet. Det kan också konstateras att ärenden om "osanna fakturor" mycket ofta baseras på att Skatteverket gör gällande att en viss underentreprenör skulle ha utgjort ett "fakturaskrivande företag", att "det förekommit osanna fakturor i underentreprenörens verksamhet" eller liknande; påståenden som syftar till att bryta ovan nämnda presumtion (och skjuta över bevisbördan på den skattskyldige). Skatteverkets grund – bevisning – för dessa påståenden är dock inte sällan tämligen ensidigt baserad på omständighet hänförliga till underentreprenören och dennes verksamhet och därtill ofta tämligen schablonartad (jfr övergripande referenser till att underentreprenören skulle ha "uppvisat typiska kännetecken för fakturaskrivande företag" etc.). Så var fallet även i förevarande ärende och det har under ärendets gång ägnats åtskilligt med tid och utrymme åt att ifrågasätta relevansen av Skatteverkets utredningar/bevisning i nu aktuella hänseenden. I huvudsak har argumentationen i dessa delar baserats på att det kan hållas för ostridigt att den nu aktuella underentreprenören bedrivit en "oseriös verksamhet" (i så måtto att skatter inte redovisats och betalats, bokföringsskyldigheten inte uppfyllts, medel löpande tagits ut från bankkonton eller förts utomlands etc.), men att vad Skatteverket anfört inte ger någon som helst ledning kring huruvida underentreprenören gjort detta för sin egen eller sina företrädares vinning (dvs. bedrivit en "svart verksamhet") eller i maskopi med sina kunder och för kundernas vinning (dvs. ställt ut "osanna fakturor").

HFD anger i dessa hänseenden (p. 19):

"I målet saknas närmare uppgifter om Skatteverkets utredningar av [underentreprenören]. Vad som framkommit pekar emellertid entydigt mot att bolaget har brustit i sina skyldigheter gentemot det allmänna genom att inte deklarerat eller betala skatter och avgifter, men någon övertygande bevisning för att [underentreprenören] faktisk ägnade sig åt att utförda osanna fakturor finns inte. Det går därmed inte att dra några säkra slutsatser i fråga om det förekommit osanna fakturor i [underentreprenörens] verksamhet."

I sammanhanget bör understrykas att detta uttalas i ljuset av att Skatteverkets omprövningsbeslut från december 2014 – liksom flertalet andra beslut angående "osanna fakturor" – till stor del ägnas åt underentreprenören, dennes verksamhet etc. (åtminstone ur ett kvantitativt perspektiv).

Denna del av HFD:s dom är enligt min uppfattning viktig. HFD slår här fast att bevistemat som Skatteverkets utredningar och bevisning kring underentreprenören ska bedömas mot *inte* är huruvida underentreprenören i generella termer bedrivit en "oseriös verksamhet" (detta torde för övrigt vara en i det närmaste ostridig omständighet i merparten av alla ärenden om "osanna fakturor" och påkallar inte någon mer

omfattande bevisföring från verkets sida). Vad som är relevant är huruvida Skatteverkets bevisning ger stöd för att underentreprenören skulle ha bedrivit denna "oseriösa verksamhet" i maskopi med sina kunder och för kundernas vinning (genom att ställa ut "osanna fakturor").

Ovanstående kan framstå som självklart.¹⁵ Jag kan dock personligen inte dra mig till minnes något ärende angående "osanna fakturor" där Skatteverket (eller underinstanserna) faktiskt förmått att på ett adekvat sätt skilja mellan bevisning kring "allmän oseriositet" och bevisning kring utställande av "osanna fakturor". Upplägget är normalt att Skatteverket helt sonika hävdar att den generella – och inte sällan ostrukturerade – bevisning som läggs fram kring underentreprenören skulle innebära att verket visat/styrkt att underentreprenören varit ett "fakturaskrivande företag", att Skatteverket i separata utredningar skulle ha kunnat konstaterat att underentreprenören är ett "fakturaskrivande företag" eller något liknande. Trots att bristerna i bevisningen accepteras påståendena beredvilligt av underinstanserna.

I nu aktuellt ärende har Skatteverket fram till och med kammarrätten – och trots de upprepade invändningar som gjorts i dessa hänseenden (jfr ovan) – genomgående påstått sig ha visat/styrkt att underentreprenören skulle ha varit ett "fakturaskrivande företag". Såväl förvaltnings- som kammarrätten har också ansett att Skatteverket "haft fog" för dessa påståenden. I HFD backar dock Skatteverket från sina tidigare påståenden och refererar nu istället till att verket skulle ha visat/styrkt att underentreprenören i mer allmänna ordalag skulle ha varit "oseriös", men att detta enligt Skatteverket skulle vara tillräckligt för att bryta den nu aktuella presumtionen.¹⁶

HFD:s dom får dock uppfattas som att bevisning till stöd för att en underentreprenör i generella termer bedrivit en "oseriös verksamhet" inte är tillräckligt för att bryta presumtionen för att en faktura från extern part som bokförts i en näringsverksamhet motsvarar en reell och avdragsgill kostnad (jfr ovan). För att bryta presumtionen har Skatteverket att visa – *i tillräcklig grad göra sannolikt* – att underentreprenören faktiskt skulle ha bedrivit denna "oseriösa verksamhet" i maskopi med sina kunder och för kundernas vinning (genom att ställa ut "osanna fakturor").

15. Se t.ex. redan Skatteverkets "Stöd inför beslut som berör osanna fakturor", 2013, där Skatteverket efter HFD 2012 ref. 69 I–III ger mycket tydligt uttryck för att kopplingarna mellan bolaget och underentreprenören är av avgörande betydelse i ärenden om "osanna fakturor".

16. Skatteverkets yttrande till HFD den 6 augusti 2018: "I den mån en presumtion kan anses finnas i nu förevarande fall, är denna bruten genom att Skatteverket visat att det fakturaautställande bolaget inte bedrivit en seriös verksamhet."

Vad krävs då för att Skatteverket ska kunna anses ha visat/styrkt att en underentreprenör utgjort ett "fakturaskrivande företag" – och i förlängningen kunna göra gällande att de aktuella fakturorna skulle vara "osanna"?

Två huvudsakliga alternativ synes här föreligga. Antingen kan Skatteverket försöka påvisa att återbetalningar skett (för att användas av bolaget för utbetalning av "svarta löner" etc.) – en form av "direkt bevisning" – eller så kan Skatteverket på ett eller annat sätt försöka påvisa att det är "orimligt"/"omöjligt" att underentreprenören skulle ha varit arbetsgivare i förhållande till de personer som utfört arbetet och att ingen annan slutsats därför kan dras än att återbetalning har skett – en form av "indirekt bevisning".¹⁷ Skatteverket synes i ärenden om "osanna fakturor" föredra det senare alternativt.¹⁸ Inte sällan är verkets företrädare även angelägna om att uttryckligen framhålla att återbetalningar inte är något som behöver påvisas. Med en sådan "bevismodell" följer dock vissa logisk motstridighet och den leder inte sällan – *i praktiken* – till olika former av cirkelresonemang. Från protokollet från den muntliga förhandlingen i förvaltningsrätten i förevarande ärende (den 7 april 2016) kan en mer extrem version av detta hämtas (som helt enkelt får tala för sig självt):

"[Skatteverkets företrädare] uppger i huvudsak följande. Skatteverket behöver inte visa att pengarna har gått åter men eftersom det rör sig om osanna fakturor är presumptionen att pengarna gått åter. Pengarna har inte stannat hos [underentreprenören]. Det kan inte visas på någon återbetalning men pengarna har kommit företagsledaren tillgodo på något annat sätt."

I nu aktuella hänseenden är enligt min uppfattning två aspekter i HFD:s avgörande av särskilt intresse. HFD hänvisar på två ställen i domskälen uttryckligen till att "inget tyder på att någon del av fakturabeloppen återbetalts till bolaget eller överförts till företrädaren" (p. 21 och p. 23). Vidare markerar HFD tydligt att centrala delar av Skatteverkets "indirekta bevisning" helt enkelt saknar relevans för frågeställningarna (p. 22).

Frågan om det skett återbetalningar eller ej är – oavsett vad Skatteverket anser om detta – en central aspekt i ärenden om "osanna fakturor", vilket vid upprepande tillfällen anförts i förevarande ärende. Något förenklat kan den argumentation som härvid förts samman-

17. Se t.ex. Lindkvist, SvSkT 2018:5.

18. Se t.ex. redan Skatteverkets "Stöd inför beslut som berör osanna fakturor", 2013: "Skatteverket har ofta omfattande information om det fakturaskrivande bolaget och även om det bolag som köpt fakturan. Däremot är det oftast så att vi mycket sällan kan visa att pengarna som A betalat till B har betalats tillbaka till A och att A själv avlönat de personer som utfört arbete."; "Eftersom Skatteverket ytterst sällan har bevis för att UE har betalt tillbaka utbetalt belopp till UG så måste vi på annat sätt kunna göra sannolikt att återbetalning har skett."

fattas med att om Skatteverket inte kan påvisa återbetalningar (eller åtminstone göra återbetalningar i tillräcklig grad sannolika) så är det objektivt sett långt mer sannolikt att underentreprenören bedrivit den "oseriösa verksamhet" för sin egen eller sina företrädares vinning (dvs. bedrivit en "svart verksamhet") än att verksamheten skulle ha bedrivits i maskopi med kunderna och för kundernas vinning (dvs. att det skulle ha rört sig om "osanna fakturor").

Att HFD i domskälen två gånger återkommer till att Skatteverket inte har kunnat påvisa återbetalningar utgör givetvis en bekräftelse på att denna omständighet har betydelse för bedömningarna. Även om detta rimligen inte bör tolkas som att det är uteslutet att Skatteverket skulle kunna göra gällande "osanna fakturor" med mindre än att återbetalningar har kunnat påvisas måste det i varje enskilt fall beaktas att avsaknaden av sådan bevisning – objektivt sett – talar för att underentreprenören bedrivit den "oseriösa verksamheten" för sin egen eller sina företrädares vinning (dvs. bedrivit en "svart verksamhet"). Med andra ord: avsaknaden av relevant bevisning för återbetalningar utgör i sig en omständighet som talar *mot* Skatteverkets hypoteser i ärenden om "osanna fakturor". Kraven på Skatteverkets bevisning i övrigt måste i en sådan situation ställas högt, redan inom ramen för det ordinarie förfarandet.

I den andra delen berör HFD vad som utgör relevant bevisning – eller snarare vad som *inte* utgör relevant bevisning – i förhållande till ett påstående om "osanna fakturor". HFD konstaterar härvid uttryckligen:

- att den "omständigheten att AA [bolagets kontaktperson hos underentreprenören] inte var legal företrädare för [underentreprenören] saknar betydelse för frågan om fakturorna är sanna eller inte";
- att det faktum att medel som satts in på underentreprenörens bankkonto "förts vidare till bl.a. till olika konton i utlandet" saknar relevans för frågan om fakturorna varit osanna eller inte; samt
- att den omständighet att underentreprenörens bankkonto "inte har belastats med några normalt förekommande verksamhetskostnader" saknar relevans för frågan om fakturorna är osanna eller inte (p. 22).

Ovanstående tre punkter avser tämligen vanligt förekommande argument i ärenden om "osanna fakturor" (och jag antar att i princip alla som kommit i kontakt med sådana ärenden känner igen dessa). Att just dessa omständigheter lyfts fram av HFD följer också av den tyngd dessa har tillmätts av Skatteverket och underinstanserna; vilket framgår om man läser nu aktuella delar mot HFD:s referat av underinstansernas avgöranden, där de omständigheter som "i huvudsak" legat till

grund för underinstansernas avgöranden räknas upp (p. 16). Det får dock förutsättas att samma brist på relevans även föreligger avseende en lång rad andra omständigheter/argument som Skatteverket för fram i ärenden om "osanna fakturor". I förevarande ärende gäller detta t.ex. verkets återopande av att fakturorna från underentreprenören saknat "referensperson", att bolaget enligt Skatteverkets uppfattning "ensidigt" skulle ha ändrat betalningsvillkoren (vilket verket på allvar påstår med hänvisning till att fakturorna försetts med noteringar om ankomstdatum samt när bolaget avser att betala desamma), att underentreprenören inte lämnat kontrolluppgifter avseende de personer som utfört arbetet, att det enligt Skatteverkets uppfattningar skulle vara "billigare" att använda egen personal etc.

Vad blir det då kvar? Om Skatteverket inte kan påvisa återbetalningar, vad kan då Skatteverket återopa för att göra dess påståenden om att underentreprenören utgjort ett "fakturaskrivande bolag" och/eller att det skulle ha rört sig om "osanna fakturor" tillräckligt sannolika?

Skatteverket anger själva följande i sin rättsfallskommentar från den 15 mars 2019:¹⁹

"Domen visar vikten av att kunna utreda och bevisa relevant omständigheter och att det av motiveringarna på ett tydligt sätt måste framgå vilka omständigheter som gör att fakturorna är osanna i den mening att de inte återspeglar verkligheten. Sådana omständigheter kan till exempel vara att Skatteverket visar att återbetalningar har gjorts till uppdragsgivaren eller att det finns annan övertygande bevisning som på ett konkret sätt visa att fakturorna är osanna och att lönerna i realiteten har betalats ut av uppdragsgivaren."

Jag är på ett övergripande plan böjd att hålla med Skatteverket: om återbetalningar inte kan påvisas så måste verket – redan inom ramen för det ordinarie förfarandet – prestera "övertygande bevisning" som "på ett konkret sätt" styrker att det rört sig om "osanna fakturor". Men, vad avses egentligen med detta? Med "övertygande" avser Skatteverket rimligen att understryka att det i avsaknad av bevisning om återbetalningar ställs mycket höga krav på övrig bevisning och med "på ett konkret sätt" avser Skatteverket rimligen att bevisningen ska vara relevant för vad verket har att bevisa (dvs. det relevanta bevis temat).

I en rättslig miljö där fri bevisprövning gäller är det givetvis vanskligt att tro sig kunna stipulera några mer exakta slutsatser eller gränsdragningar i nu aktuella hänseenden. Det kan dock konstateras att HFD genom 2019 års domar i praktiken eliminerat bevisvärdet av vad Skatteverket och underinstanserna tidigare ansett utgöra tungt vägande

19. Skatteverkets rättsfallskommentar "HFD, mål nr 6760–6763-17, osanna fakturor", den 15 mars 2019.

indicier i ärenden om "osanna fakturor" (avsaknad av kontakter med legala företrädare, att inbetalda medel förts vidare bl.a. till olika konton i utlandet samt avsaknaden av "verksamhetskostnader" på underentreprenörens bankkonto).²⁰ I ljuset av HFD:s avgörande måste dock även andra "indirekta bevis" som åberopas av Skatteverket värderas utifrån ett relevant bevistema: stödjer verkligen den åberopade omständigheten ett påstående om "osanna fakturor" (eller är det bara ytterligare ett "allmänt belägg" för att underentreprenören bedrivit en "oseriös verksamhet" – eller något liknande)?

Det finns givetvis former av "indirekt bevisning" som fortfarande måste kunna anses relevanta. HFD framhåller t.ex. att avsaknaden av skriftlig dokumentation (skriftliga avtal eller motsvarande) "är besvärande för bolaget" beaktat den omfattning i vilken underentreprenören anlitats (p. 23). Det bevisvärde HFD tillmäter detta förhållande är dock begränsat, vilket också följer av en värdering av denna omständighet mot ett relevant bevistema – dvs. i vilken grad bevisar egentligen avsaknaden av skriftliga avtal att det skulle röra sig om "osanna fakturor"? Direkta betalningar från bolaget till de personer som utfört det aktuella arbetet bör kunna vara en omständighet som skulle kunna anses ha ett relevant bevisvärde i nu aktuella hänseenden (åtminstone om dessa betalningar är av någon form av dignitet och inte kan förklaras på ett rimligt sätt) och givetvis skulle direkta uppgifter från de personer som utfört arbetet (angående vem som varit deras arbetsgivare, från vem de erhållit lön etc.) utgöra en i hög grad relevant form av bevisning.²¹

Sammantaget är det dock – med beaktande av hur Skatteverket hitintills har argumenterat i ärenden om "osanna fakturor" (och hur underinstanserna formulerat sina domskäl) – svårt att hitta omständigheter ("indirekta bevis") som med beaktande av ovanstående skulle kunna anses tillräckligt *övertygande* och *konkreta* för att styrka förekomsten av "osanna fakturor". Här bör även understrykas att HFD:s dom får uppfattas som ett tämligen kraftigt avståndstagande från sådana "samlade bedömningar" som är vanliga i bl.a. ärenden om "osanna

20. Se t.ex. Kammarrättens i Stockholm dom den 5 mars 2019, mål nr 2409-18 m.fl.: "Till stöd för att fakturorna varit osanna har Skatteverket bl.a. angett att de pengar som satts in på [underentreprenörens] konto tämligen omgående förts vidare bl.a. till olika konton i utlandet och att kontor inte belastats med några normalt förekommande verksamhetskostnader. Detta är dock omständigheter som enligt Högsta förvaltningsdomstolen (se dom den 7 februari 2019 i mål nr 6760-6763-17) saknar relevans för frågan om fakturorna är osanna."

21. I förevarande ärende kan dock konstateras att Skatteverket, trots att verket haft tillgång till uppgifter om personnummer och/eller telefonnummer, valt att inte ens försöka kontakta de personer som utfört arbetet (eller ens bolagets kontaktperson hos underentreprenören). Som framgår av HFD:s dom (p. 22) har dock en av dessa personer vittnat i kammarrätten (men då på bolagets/företrädarens initiativ).

fakturor".²² En grundläggande utgångspunkt är och förblir "att varje bevis ska värderas för sig och inte grundas på ett helhetsintryck av det föreliggande materialet",²³ vilket i min värld betyder att två eller flera "dåliga" bevis helt enkelt inte kan anses utgöra ett "bra" bevis.

Som anförts ovan avser HFD:s domar den 7 februari 2019 det ordinarie förfarandet. En i sammanhanget oundviklig fråga är dock om Skatteverket kan efterbeskatta (och påföra skattetillägg enligt 49 kap. 4 § SFL) med hänvisning till "osanna fakturor" utan att verket har påvisat återbetalningar? Jag har, sedan ganska lång tid tillbaka, hävdat att det får hållas för i hög grad osannolikt att Skatteverket kan anses ha uppfyllt de beviskrav som föreligger i förhållande till "oriktig uppgift" med mindre än att sådana återbetalningar har påvisats.²⁴ Detta har dock ofta skett för döva öron. Att Skatteverket i stort – och för all del underinstanserna – inte delat denna uppfattning framgår med all önskvärd tydlighet av det antal ärenden om efterbeskattning och skattetillägg som förekommit.²⁵ HFD:s domar den 7 februari 2019 – i kombination med HFD 2012 ref. 69 I–III – förefaller dock ge stöd för att det enligt gällande rätt finns god grund för att formulera just ett sådant "krav".²⁶

3. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

De formella förutsättningarna för HFD:s avgörande (frågan om förutsättningarna för *reformatio in melius*) är givetvis i sig intressanta, men berörs inte närmare här. Det kan dock konstateras att HFD inte uttrycker något som helst tvivel om att underrätternas bedömningar av bolaget och dess företrädare i förevarande ärenden *uppenbarligen* varit

22. Se t.ex. kammarrättens dom den 26 september 2017: "Kammarrätten anser sammantaget att omständigheterna ovan talar för att [underentreprenören] varit ett fakturaskrivande bolag, att fakturorna till bolaget är osanna och att dessa har använts för att frigöra pengar till betalning av oreducerade löner och till uttag av [företagsledaren]."

23. Silfverberg och Persson Österman, "F-skattsedelns rättsverkningar", 2010, del I s. 29.

24. Jfr i dessa hänseenden vad som följer redan av HFD 2012 ref. 69 I–III; även t.ex. Skatteverkets "Budskapsplattform". HFD:s domar angående osanna fakturor, november 2012", där Skatteverket ger tydligt uttryck för att det efter HFD 2012 ref. 69 I–III kommer att bli "mycket ovanligt" med efterbeskattning.

25. Att notera är t.ex. att Kammarrätten i Stockholm den 11 februari 2019 (mål nr 1764-18 m.fl.) – *dvs. två arbetsdagar efter HFD:s domar* – dömer i ett ärende om "osanna fakturor" som avser efterbeskattning och påförande av skattetillägg (enligt 49 kap. 4 § SFL). Kammarrätten dömer, utan att med ett endaste ord nämna vare sig HFD 2012 ref. 69 I–III (där Skatteverket förlorade samtliga ärenden kopplade till "oriktig uppgift") eller de av HFD två arbetsdagar tidigare meddelade domarna, till förmån för Skatteverket. Detta är rimligen så anmärkningsvärt att det närmast får avskrivas som ett "misstag" å kammarrättens sida.

26. Skatteverkets rättsfallsreferat "HFD, mål nr 6760–6763-17, osanna fakturor", den 15 mars 2019, ger tyvärr inga besked kring hur Skatteverket ser på frågan om beviskraven kopplade till "oriktig uppgift", beaktat HFD:s domar den 7 februari 2019.

för stränga. Det rör sig således inte om en situation där frågeställningen stått och vägt, för att slutligen falla över till de skattskyldigas fördel. Det rör sig enligt HFD om *uppenbara* felaktigheter i fråga om bevisvärdering etc. Detta förstärker givetvis den kritik som i domen riktas mot Skatteverkets och underinstansernas hantering av förevarande ärenden (och – indirekt – ett stort antal andra ärenden angående ”osanna fakturor”).²⁷

Att tro att ”osanna fakturor” inte existerar vore givetvis naivt. Jag är dock helt övertygad om att ”osanna fakturor” inte är på långa vägar så vanligt förekommande som Skatteverket hitintills gjort gällande. Jag är t.ex. helt övertygad om att såväl bolaget som företagsledaren i nu aktuella ärenden är oskyldiga i förhållande till vad Skatteverket anklagat dom för; vilket jag också varit övertygad om sedan ärendena inleddes hösten 2014. Nu kan vi också – fyra och ett halvt år senare – konstatera att så är fallet även ur ett (skatte-) rättsligt perspektiv. Men, det har varit många och långa år som har gått till spillo på grund av hur Skatteverket valt att agera. För i grund och botten handlar en mycket stor del av problematiken kring ”osanna fakturor” om hur Skatteverket *väljer* att agera.

Trots HFD 2012 ref. 69 I–III – och de uttalanden som Skatteverket till en följd av dessa avgöranden publicerat – har konceptet ”osanna fakturor” fortsatt tillämpas på mycket bred front inom Skatteverket. Utvecklingen synes till och med ha eskalerat under senare år (särskilt vad gäller ärenden inkluderande efterbeskattning och skattetillägg) och inte sällan förefaller det som att Skatteverket i det närmaste ser 2012 års avgöranden som ”obsoleta”. Orsaken till detta är såvitt jag kan bedöma tudelat. Å ena sidan har vi förvaltnings- och kammarrätter som tyvärr inte förmår ställa relevanta krav på Skatteverkets utredningar och bevisning, utan beredvilligt godtar påståenden om ”osanna fakturor” utan vare sig närmare granskning eller adekvat ifrågasättande.²⁸ Å andra sidan har vi ett Skatteverk som i allt högre grad tappar kontakten med sitt grundläggande uppdrag.

Det bör rimligen kunna göras gällande att Skatteverket har till uppgift att i praktiken tillämpa 2 kap. 10 § regeringsformen (”RF”), dvs. tillse att skatt tas ut i enlighet med gällande rätt (varken mer eller mindre). Detta ska vidare ske i enlighet med 1 kap. 9 § RF; dvs. sakligt

27. Se även Skatteverkets rättsfallsreferat ”HFD, mål nr 6760–6763-17, osanna fakturor”, den 15 mars 2019, där Skatteverket uttrycker motsvarande uppfattningar.

28. Jag kommer här inte att gå närmare in på den generella kvaliteten i underinstanserna arbete, trots att detta utgör en påtaglig del av den föreliggande problematiken. Jag nöjer mig med att konstatera att HFD i nu aktuella domar mycket tydligt klargjort att underinstansernas ställningstaganden (som i huvudsak gäller bevisvärdering) *uppenbarligen* varit felaktiga och att detta – indirekt – även gör sig gällande i förhållande till ett mycket stort antal andra ärenden om ”osanna fakturor”.

och opartiskt samt med beaktande av allas likhet inför lagen. Skatteverket refererar också själva till "legalitet" och "objektivitet" som två av de grundläggande rättsliga principer som utgör "självklara utgångspunkter" för Skatteverkets arbete.²⁹ I detta ligger bl.a. att Skatteverket – och detta gäller givetvis ner till varje enskild handläggare på verket – har ett eget och självständigt ansvar, frikopplat från domstolarna/underinstanserna. Skatteverkets grundläggande uppgift är att på ett saklig och objektiv sätt tillämpa gällande rätt. Skatteverkets grundläggande uppgift är *inte* att vinna mål i underinstanserna. Hos Skatteverket synes dock vinster i underinstanserna kommit att anses utgöra ett "kvitto" på att Skatteverket skulle ha agerat "rätt och riktigt" (oavsett de underliggande omständigheterna etc.).

Underinstansernas avgöranden är dock inte prejudicerande (detta är ett "privilegium" som i praktiken endast tillkommer våra högsta instanser; HFD och Högsta domstolen) och kan således i sig inte anses utgöra gällande rätt (eller förändra gällande rätt). Att Skatteverket vinner ett mål i en förvaltnings- eller kammarrätt innebär med andra ord inte i sig att verkets underliggande beslut var "rätt och riktigt" (beaktat grundläggande principer om legalitet och objektivitet). Jag är givetvis fullt medveten om att det i många situationer finns gränsdragningsfrågor etc. där underinstansernas avgöranden kan ge viss vägledning kring gällande rätt. Jag är dock även medveten om att det ofta finns anledning att ifrågasätta kvaliteten på (individuella) avgöranden i underinstanserna (vilket t.ex. kommer till tydligt uttryck i nu aktuella avgöranden från HFD, där HFD konstaterat att underinstansernas bedömningar *uppenbarligen* varit felaktiga).

Det bör understrykas att vad som här anförs syftar till att försöka förstå den utveckling som förevarit sedan HFD 2012 ref. 69 I–III – och Skatteverkets ansvar för denna utveckling. För att övergripande belysa problematiken har ett exempel från nu aktuellt ärende valts. Exemplet saknar såväl direkt koppling till "osanna fakturor" som betydelse för utgången i HFD:s domar och kan således ses som relativt neutralt. Det bör dock för den goda ordningens skull understrykas att detta endast är ett av flera potentiella exempel (som alternativt skulle kunnat ha lyfts fram).

En kort bakgrund.³⁰ Skatteverket har i förevarande ärende gjort gällande att dess omprövningsbeslut utgjort en skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL och verket har i linje med detta påfört skattetillägg med hänvisning till 49 kap. 6 § SFL. Förvaltningsrätten underkände

29. Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet).

30. Se även ovan vid not 11.

skattetilläggen (eg. underkände Skatteverkets påståenden om att det rört sig om skönsbeskattning). Kammarrätten lyckas dock med konststycket att anse att det underliggande beslutet utgjort en skönsbeskattning med hänvisning till kammarrättens egna ställningstaganden kring företagsledarens beskattning (såsom för ”utdelning” istället för ”lön”). Att notera är att kammarrättens ställningstaganden i dessa delar stod i direkt strid med Skatteverkets beslut/uppfattningar.

Mycket stora frågetecken får givetvis sättas kring kammarrättens dom i dessa delar, vilket även Skatteverket synes ha varit medvetet om. I augusti 2018 anför Skatteverkets handläggare följaktligen följande i ett yttrande till HFD, i syfte att motivera att Skatteverkets omprövningsbeslut från december 2014 skulle ha utgjort en skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL:³¹

”I ärendet lägger Skatteverket beloppen enligt de osanna fakturorna till grund för underlaget för arbetsgivaravgifter. När arbetsgivaravgifter ska bestämmas ska normalt hänsyn tas till de olika procentsatser för arbetsgivaravgifter som framgår av 2 kap. 26 § SAL. För beskattningsåren 2012 och 2013 var arbetsgivaravgifterna differentierade i fyra olika procentsatser (0 %, 10,21 %, 31,42 % och 15,49 %). Arbetsgivaravgifterna kan alltså inte bestämmas tillförlitligt enbart utifrån underlaget för arbetsgivaravgifter, utan en skönsmässig bedömning måste göras av om den avlönade personalen till någon del faller in under de ovan angivna procentsatserna.”

I det underliggande omprövningsbeslutet från december 2014 har dock inga som helst resonemang förts kring olika procentsatser vad gäller arbetsgivaravgifter; tvärtom har det uttryckligen angetts att arbetsgivaravgifter enligt gällande rätt utgår med 31,42 procent (och ingenting annat).³² Ovanstående utgör således en ren efterkonstruktion, och dessutom inte någon vidare bra sådan. Det är enligt min mening uppenbart att ovanstående – även om den aktuella ”problematiken” skulle ha formulerats redan i Skatteverkets beslut – inte utgör grund för att påstå att beslutet utgör en skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL och att skattetillägg därför kan påföras ”automatiskt” enligt 49 kap. 6 § SFL; dvs. argumentationen är materiellt felaktig (eller åtminstone i mycket hög grad tveksam).

Varför för då Skatteverkets handläggare en sådan argumentation? Såvitt jag kan bedöma föreligger det två möjliga förklaringar. Antingen anser handläggaren att detta utgör en materiellt riktig och välmotiverad argumentation (vilket innebär att det i grunden skulle röra sig om en kunskaps-/kompetensfråga), eller så vet handläggaren att argumentationen är felaktig/bristfällig men för den i alla fall i hopp om att

31. Skatteverkets yttrande den 6 augusti 2018.

32. Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 december 2015, dnr 82-26393841 etc.

domstolen ska "köpa det" (vilket innebär att det snarare rör sig om en inställningsfråga).

Vad gäller kunskaps-/kompetensaspekten kan det förvisso konstateras att ärenden om "osanna fakturor" är komplexa (jfr att ärendena inkluderande ett flertal olika skatteslag etc.). Det kan även konstateras att det i diskussioner med handläggare som håller i utredningar om "osanna fakturor" inte sällan framkommer att de aldrig ens tagit del av HFD 2012 ref. 69 I–III, att de har svårt att ta till sig de skillnader som föreligger i förutsättningarna för beslut inom det ordinarie förfarandet respektive beslut om efterbeskattning etc. Det finns onekligen kunskaps- och kompetensbrister hos delar av Skatteverket. Generellt sett får det dock förutsättas att Skatteverket och dess handläggare – som dagligen och yrkesmässigt hanterar skattefrågor – har tillräcklig kunskap och kompetens (eller att sådan kunskap och kompetens åtminstone finns att tillgå inom verket).

I förhållande till ovanstående exempel är det vidare Skatteverkets rättsliga experter på central nivå som drivit ärendet i HFD. Det är mot den bakgrunden osannolikt att argumentationen kan förklaras av bristande kunskap/kompetens. Förklaringen måste då sökas i Skatteverkets inställning.

Det förkommer tyvärr ofta att man får en känsla av att Skatteverkets handläggare i ärenden om "osanna fakturor" (likväl som i andra ärenden) i det närmaste argumenterar mot bättre vetande, dvs. att handläggaren rimligen insett att det är i hög grad osannolikt att det skulle röra sig om "osanna fakturor" men att ärendet ändå drivs vidare. Ärendena följer härvid också vissa givna mönster, där indicier/omständigheter som Skatteverket vet att underinstanserna "accepterar" utreds och lyfts fram (jfr t.ex. ovan angående avsaknad av kontakter med legala företrädare, att inbetalda medel förts vidare till konton i utlandet samt avsaknaden av "verksamhetskostnader" på underentreprenörens bankkonto), medan andra omständigheter undviks, utelämnas eller negligeras.³³ Ärendet drivs således inte av en övertygelse om gällande rätt – eller en ambition att sakligt och objektivt utreda de faktiska omständigheterna – utan snarare utifrån hur Skatteverket värderar och bedömer sina möjligheter att nå framgång i underinstanserna.

I förhållande till exemplet ovan var det kanske väl optimistiskt av Skatteverket att tro att HFD skulle ha "köpt" den aktuella argumentationen (om frågeställningen hade blivit aktuell). Men, det är enligt min mening inte på något sätt osannolikt att det hade fungerat i en förvaltnings- eller kammarrätt (jfr t.ex. kammarrättens dom i föreva-

33. Se t.ex. ovan vid not 21.

rande ärende, där kammarrätten till och med formulerar en helt egen grund för skönsbeskattning för att kunna motivera de skattetillägg som Skatteverket påfört).

I sammanhanget bör även framhållas att det inte är några större fel på de ställningstaganden som Skatteverket publicerat med anledning av 2012 års domar. Det är inte heller något större fel på den rättsfalls-kommentar som Skatteverket nu publicerat med anledning av 2019 års domar. Problemet är att Skatteverkets ageranden i de enskilda ärendena inte ens är i närheten av att vara förenliga med dessa ställningstaganden.

En mycket stor del av ansvaret för utvecklingen kring ”osanna fakturor” – som HFD nu förhoppningsvis satt stopp för (eller åtminstone hejdat) – ligger enligt mitt förmenande hos Skatteverket. Till viss del är bristande kunskap/kompetens hos Skatteverkets handläggare en del av problematiken. En långt mycket större del av problematiken är dock Skatteverkets inställning, där Skatteverkets grundläggande uppgifter (att på ett sakligt och objektiv sätt tillämpa gällande rätt) uppenbarligen fått ge vika för verkets ambitioner att maximera det fiskala utfallet genom att i första hand eftersträva ”vinster” i underinstanserna. HFD:s domar från den 7 februari 2019 innebär dock en signal om att Skatteverket måste försöka komma till rätta med dessa inställningsfrågor. Slutligen synes Skatteverket även ha problem med att kontrollera vad som faktiskt sker inom organisationen. Om organisationen inte rättar sig efter de riktlinjer (stöddokument, budskapsplattformar etc.) som Skatteverket centralt publicerar, så måste Skatteverket givetvis göra uppföljningar och vidta åtgärder (oavsett hur underinstanserna må döma i enskilda ärenden).

Så, vad kommer nu att hända med ”osanna fakturor”? Tja... det var många som var optimistiska kring att utvecklingen skulle hejdas redan genom HFD 2012 ref. 69 I–III. Så blev inte fallet och risken för att någonting motsvarande kommer att hända även nu är givetvis påtaglig. Möjligtvis kan den pågående debatten om underinstansernas arbete – i kombination med tydliga pekpinnar, såsom den HFD delat ut genom domarna från den 7 februari 2019 – ha en positiv inverkan i förhållande till underinstansernas bidrag till en rimligare utveckling. Den enskilt viktigaste faktorn för att utvecklingen efter HFD 2012 ref. 69 I–III inte ska upprepas är dock hur Skatteverket *väljer* att agera. Om Skatteverket väljer att fortsätta på den nu upptrampade stigen, så kommer vi sannolikt att inom kort att vara tillbaka i samma situation som vi haft under de senaste åren. Om Skatteverket däremot väljer att väcka liv i sitt grundläggande uppdrag (att på ett sakligt och objektivt sätt tillämpa gällande rätt) så kommer vi förhoppningsvis kunna få en

situation där underentreprenörer som bedriver "svart verksamhet" faktiskt hålls ansvariga för de skatteundandraganden etc. som sker i dessa företag – och där "osanna fakturor" angrips på basis av att de faktiskt är osanna; ingenting annat.

En insiktsfull kollega till mig brukar dock, när Skatteverkets arbetsmetoder kommer på tal, hävda att det är svårt att inte citera Abraham H Maslow:

"I suppose it is tempting, if the only tool you have is a hammer, to treat everything as if it were a nail."³⁴

Avslutningsvis vill jag rikta ett stort tack till Kalle och Sara. Enligt mig är ni hjältarna i denna – i många hänseenden – tragiska historia. [Jag vill även rikta ett tack till Lynda Ondrasek Olofsson och Richard Hellenius vid Svenskt Näringsliv för stöd i form av diskussioner etc. i samband med processerna i HFD.

Per Wiker är advokat och verksam vid Beati Mites Advokatbyrå, en byrå med huvudsaklig inriktning på skatterätt.

34. Abraham H. Maslow, "The Psychology of Science", 1960.