

HFD 2020 ref. 16

En domare i kammarrätten som fått anställning som sektionschef vid Skatteverkets rättsavdelning har ansetts jävig att delta i det slutliga avgörandet av ett mål som Skatteverket var part i. Domen har undanröjts och målen visats åter till kammarrätten för ny handläggning.

41 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), 4 kap. 13 §, 50 kap. 27 och 29 §§, 51 kap. 27 och 29 §§ och 55 kap. 15 § rättegångsbalken

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 april 2020 följande beslut (mål nr 3575–3581-19).

Bakgrund

1. Domstolar ska i sin verksamhet iaktta saklighet och opartiskhet. Om det föreligger någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till en domares opartiskhet i ett mål är domaren jävig att handlägga målet.

2. Telgias Salonger AB bedriver restaurang- och nattklubbsverksamhet. Under beskattningsåren 2013 och 2014 kostnadsförde bolaget fakturor från ett antal företag avseende inhyrd bevakningspersonal. Bolaget gjorde även avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa fakturor.

3. Skatteverket beslutade bl.a. att inte medge avdrag för inhyrd personal och för ingående mervärdesskatt, höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter samt påföra skattetillegg. Både Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm avslog bolagets överklaganden.

4. Kammarrättsrådet A.A. deltog i det slutliga avgörandet av målen. Hon hade vid tidpunkten för avgörandet fått en anställning som sektionschef vid Skatteverkets rättsavdelning, beviljats tjänstledighet från kammarrätten och skulle tillträda sin nya anställning några veckor senare. Med anledning av sin nya anställning hade hon med rättens ordförande diskuterat frågan om hon kunde fortsätta att delta i handläggningen av målen och bedömningen hade gjorts att det saknades skäl för att hon skulle avstå från att delta i det slutliga avgörandet.

5. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om det förelegat jäv för en av ledamöterna i kammarrätten. Frågan om meddelande av prövningstillstånd i målen i övrigt har förklarats vilande.

Yrkanden m.m.

6. *Telgias Salonger AB* yrkar att bli beskattat i enlighet med ingivna deklARATIONER. Bolaget yrkar även ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen samt anför följande.

7. När kammarrätten meddelade dom hade A.A. fått en hög och kvalificerad tjänst som sektionschef vid Skatteverket. Hennes deltagande i det slutliga avgörandet rubbar objektivt sett förtroendet för hennes opartiskhet i målen och innebär en kränkning av rätten till prövning av en opartisk domstol enligt artikel 6.1 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, EKMR. Därtill kommer att kammarrättens sammansättning på goda grunder kan antas ha påverkat utgången i målen.

8. *Skatteverket* anser att det inte förelegat jäv och anför följande.

9. A.A. har haft en obruten fullmaktsgrundad anställning och således haft domstolsväsendet som arbetsgivare såväl före som efter det att den överklagade domen meddelades. Omständigheterna skiljer sig därmed från tidigare praxis som gäller anställda vid myndigheter utanför domstolsväsendet, vilka med fortsatt sådan anställning tillfälligt adjungerats som ledamöter i domstol.

10. När domen meddelades var hon inte föremål för något ansöknings- eller prövningsförfarande. Den kommande anställningen hos Skatteverket var beslutad och hennes sökta tjänstledighet beviljad. Hon var således oberoende i förhållande till parter och arbetsgivare.

11. Att en domare som har fått en ny anställning under sin kvarvarande anställningstid deltar i alla slags avgöranden kan inte objektivt sett bedömas rubba förtroendet för domstolen och domaren. För en annan bedömning i ett visst fall måste det finnas en konkret länk eller koppling mellan målens avgörande och den beslutade kommande anställningen.

12. *Presidenten* i Kammarrätten i Stockholm anser att jäv inte har förelegat.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

13. Frågan i målen är om en domare som fått anställning hos Skatteverket är jävig att delta i det slutliga avgörandet av ett mål som Skatteverket är part i.

Rättslig reglering m.m.

14. Enligt 1 kap. 9 § regeringsformen ska domstolar i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet.

15. I 41 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) hänvisas angående jäv till 4 kap. rättegångsbalken. Enligt generalklausulen i 4 kap. 13 § 10 är en domare jävlig att handlägga ett mål om det föreligger någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans eller hennes opartiskhet i målet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Det har förelegat jäv för en domare i kammarrätten

16. Syftet med bestämmelserna om jäv är att säkerställa allmänhetens förtroende för domstolarna genom att utesluta domare från handläggningen av ett mål i vilket hans eller hennes förhållande till parten eller saken är sådant att det kan innebära fara för partiskhet. Bestämmelserna om jäv, särskilt generalklausulen, ska tolkas och tillämpas i ljuset av EKMR och dess krav på att var och en har rätt att få sin sak prövad i en opartisk och oberoende domstol.

17. I rättstillämpningen skiljer man mellan subjektiv och objektiv opartiskhet hos domstolen. Med subjektiv opartiskhet menas att en domare rent faktiskt inte har en förutfattad mening eller en önskan att främja den ena partens intressen. Med objektiv opartiskhet avses i stället att det finns garantier för att varje legitimt tvivel i detta hänseende kan uteslutas. För att avgöra om det föreligger objektiv opartiskhet måste ställning tas till om det finns en rimlig grund för en objektiv iakttagare att befara en partisk hållning hos domaren. (Jfr RÅ 2009 ref. 8, HFD 2011 ref. 14 och NJA 2014 s. 482 samt Europadomstolens avgöranden den 17 juni 2003 i målet Pescador Valero mot Spanien, punkterna 21 och 23, och den 9 november 2006 i målet Sacilor-Lormines mot Frankrike, punkterna 60 och 63.)

18. Av rättspraxis framgår att den omständigheten att en person är tjänstledig från en anställning utanför domstolsväsendet för att tjänstgöra som adjungerad domare i domstol, kan medföra att han eller hon är jävlig i ett mål där den ordinarie arbetsgivaren är part (HFD 2011 ref. 15 och NJA 2014 s. 482).

19. Bestämmelsen i 4 kap. 13 § 10 rättegångsbalken innebär dock inte att jäv ska anses föreligga i varje situation när en ledamot av domstolen har eller har fått anställning hos en myndighet som uppträder som part i målet. Vid bedömningen av huruvida jäv på grund av själva anställningsförhållandet föreligger måste man pröva i vilken mån förhållandena i det enskilda fallet är ägnade att

rubba förtroendet för domarens opartiskhet och oberoende (RÅ 2009 ref. 8 och NJA 2014 s. 482).

20. Det har inte framkommit något som tyder på att partiskhet i subjektiv bemärkelse har förelegat hos A.A. Emellertid hade hon fått anställning som sektionschef vid Skatteverkets rättsavdelning när hon deltog i målens slutliga avgörande i kammarrätten. Detta utgör sådana särskilda omständigheter som är ägnade att rubba förtroendet för hennes oberoende och opartiskhet. Jäv har därmed förelegat enligt 41 § förvaltningsprocesslagen jämfört med 4 kap. 13 § 10 rättegångsbalken.

Domen ska undanröjas och målen visas åter till kammarrätten

21. Förvaltningsprocesslagen innehåller inte några regler om hur domstolen ska förfara när det framkommit att det förelegat jäv i en underinstans. Däremot finns det bestämmelser i rättegångsbalken som föreskriver att om en part i samband med överklagande av en dom för talan om jäv ska hovrätten respektive Högsta domstolen undanröja den överklagade domen om domstolen anser att det förelegat jäv i underinstansen (50 kap. 27 §, 51 kap. 27 § och 55 kap. 15 § andra stycket). Bestämmelserna innebär således ett obligatoriskt undanröjande i de fall det förelegat jäv i underinstansen.

22. Även om rättegångsbalkens regler i många fall kan tjäna till ledning i frågor som är oreglerade i förvaltningsprocesslagen är bestämmelserna varken direkt eller analogt tillämpliga i förvaltningsprocessen. I vissa fall motiverar skillnaderna i t.ex. tvistemålsprocessens och förvaltningsprocessens uppbyggnad och karaktär att en åtskillnad görs mellan de olika domstolsslagen (jfr t.ex. RÅ 2006 ref. 82).

23. När det gäller domarjäv finns det emellertid inte något sakligt skäl att göra skillnad mellan förvaltningsdomstolar och allmänna domstolar. Det är samma jävsbestämmelser som är tillämpliga och intresset av att domstolens opartiskhet inte ska kunna ifrågasättas gör sig lika starkt gällande i förvaltningsprocessen som i processen i allmän domstol. Grunderna för rättegångsbalkens regler om domarjäv bör således tillämpas även i förvaltningsprocessen.

24. Den omständigheten att det förelegat jäv är ett sådant fel som medför att kammarrättens dom ska undanröjas. Målen bör visas åter till kammarrätten för ny prövning.

Ersättning för kostnader

25. Bolaget begär ersättning för ombudskostnader med 119 900 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Kostnaderna avser arvode för 54

timmar och 30 minuters arbete med en timkostnad om 2 200 kr. Skatteverket anför att 25 000 kr kan beräknas som skälig ersättning.

26. Bolaget har fått bifall till sin jävsinvändning. I den delen avser målen också en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför enligt 43 kap. 1 § första stycket 1 och 2 skatteförfarandelagen (2011:1244) rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

27. Den uppgivna timkostnaden kan godtas. När det gäller tidsåtgången kan konstateras att målen i Högsta förvaltningsdomstolen gäller en begränsad rättsfråga, nämligen om det förelegat jäv i kammarrätten. Av kostnadsspecifikationen framgår att mycket arbete har lagts ner på frågor som inte avser jävsfrågan. Inlagorna innehåller vidare en hel del upprepningar och sammanfattningar av vad som tidigare anförts.

28. Vid en sammantagen bedömning får bolaget anses tillgodosett med skäliga 25 000 kr för i Högsta förvaltningsdomstolen nedlagt arbete.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att A.A. var jävig när hon deltog i det slutliga avgörandet av målen i kammarrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i målen i de delar som förklarats vilande samt undanröjer kammarrättens dom och visar målen åter till kammarrätten för ny prövning.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Telgias Salonger AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 25 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jüderblom, Knutsson, Johansson, Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-12-12, ordförande Skarle):

[text här utelämnad]

Sammanfattning

Förvaltningsrätten har ovan funnit att Skatteverket gjort mycket sannolikt att de fakturautställande företagens fakturor till Telgias Salonger AB varit osanna och att de medel som frigjorts genom detta förfarande har använts till att betala svarta löner till personal som i stället varit anställd i bolaget. Bolaget ska därmed inte medges kostnadsavdrag och avdrag för ingående

mervärdesskatt hänförliga till fakturorna. Bolaget ska påföras arbetsgivaravgifter i enlighet med vad Skatteverket beslutat samt medges avdrag för dessa i näringsverksamheten. Vidare ska skattetillägg påföras och skäl för ytterligare nedsättning än vad Skatteverket redan beslutat om, har inte kommit fram. Inte heller har skäl för att bevilja ersättning för kostnader framkommit.

Överklagandet ska därför avslås i sin helhet. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2019-05-08, Lindblom och A.):

Vad målen gäller

I målen är ostridigt att de arbeten som de aktuella fakturorna från fakturaföretagen avser har utförts. Frågan i målen är om fakturorna är osanna på så sätt att arbetena inte har utförts av personal anställd av dessa fakturaföretag eller av personal som har hyrts in av dem, utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av Telgia.

Rättslig reglering m.m.

Målen avser såväl det ordinarie förfarandet som efterbeskattning och skattetillägg. Under det ordinarie förfarandet har Skatteverket bevisbördan för intäkter och Telgia för avdrag. För att de aktuella fakturorna ska kunna läggas till grund för beskattning krävs att Telgia visar att de överensstämmer med verkliga förhållanden. Vid efterbeskattning och skattetillägg har Skatteverket bevisbördan för att Telgia har köpt osanna fakturor och därmed lämnat oriktig uppgift. Beviskravet är högre än vid det ordinarie förfarandet.

Av praxis framgår att det ofta saknas anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Med det ansvar som en näringsidkare har för en korrekt bokföring och redovisning för skatteändamål är detta en naturlig utgångspunkt. Om det ändå finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en sådan faktura kan det bli aktuellt för den som yrkar avdrag för fakturabeloppet att visa att just det som fakturan avser verkligen har tillhandahållits (HFD 2012 ref. 69 I–III och HFD 2019 ref. 6).

Kammarrätten i Stockholm har i två domar kommit fram till att Tektra och Asterium har bedrivit handel med osanna fakturor (mål nr 6015-16 m.fl. respektive mål nr 7136-17 m.fl.). Högsta förvaltningsdomstolen har dock i HFD 2019 ref. 6 bedömt att det i de målen saknades övertygande bevisning för att Tektra faktiskt ägnat sig åt att utfärda osanna fakturor. En individuell bedömning måste dock göras med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet (HFD 2012 ref. 69).

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten anser inledningsvis att utredningen i målen visar att Skatteverket har haft skäl att ifrågasätta riktigheten av aktuella fakturor från Tektra, Ceby, Asterium och FMF. Kammarrätten har därvid beaktat bl.a. följande omständigheter.

Tektra, Ceby, Asterium och FMF har avlöst varandra tidsmässigt. Tektra, Ceby och Asterium har företrätts av flera s.k. målvakter och

uppvisat stora brister i redovisningen. De har underlåtit att lämna deklARATIONER, betala skatter och lämna bokföring till Skatteverket. Av utredningen framgår inte att företagen bedriver verksamhet inom bevakningstjänst. Pengarna som har inlutit till företagen, från en mängd olika bolag inom vitt skilda branscher, har i regel omgående slussats vidare utomlands. Det har inte kommit fram, vare sig i någon bokföring eller av kontoutdrag, att företagen har haft lönekostnader motsvarande de i målen fakturerade tjänsterna eller att personal har hyrts in för detta ändamål. I vart fall finns inte några lönekostnader för de i målen aktuella vakterna eller entrévärdarna. Företagens bankkonton saknar spår av sedvanliga verksamhetskostnader som har betydelse för bedömningen av den bedrivna verksamheten gentemot bolaget.

Fakturorna från företagen har i de flesta fall betalats efter att de har förfallit till betalning. Flera av fakturorna uppvisar därtill brister, såsom att de är utställda långt efter att arbetet har utförts eller att det inte framgår vad fakturorna avser eller vem som är referensperson. A.S., som Telgia uppgett som företrädare för företagen och ansvarig för faktureringen, anges inte som referensperson. Vid Skatteverkets utredning av företagen ska det inte ha kommit fram några uppgifter om att han har varit verksam i företagen. Han har inte heller fått någon redovisad lön från företagen. En person vid namn R.S. har, genom Arbetsförmedlingens nystartsbidrag, fått redovisad lön av både Tektra och Asterium men tycks inte ha utfört något annat arbete än att hantera pengatransaktioner. Enligt Skatteverket anges han som referens på ett fåtal av de nu aktuella fakturorna. Han förefaller dock sakna kännedom om såväl Telgia som den i målen aktuella bevakningspersonalen.

Den ifrågasatta fakturan från FMF avser arbete som först fakturerats via Asterium. Enligt Skatteverkets utredning har FMF varken haft någon egen eller inhyrd personal som kunnat utföra tjänsterna som motsvaras av fakturan.

Inkomstbeskattning 2014 m.m.

För att de nu aktuella fakturorna ska kunna godtas vid beskattningen krävs att Telgia kan göra sannolikt att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft.

Telgia har presenterat bl.a. ordningsvakts- och restaurangrapporter som visar att arbete har utförts av ett antal vakter och entrévärdar. Av rapporterna framgår dock inte att personalen har hyrts in. Fakturaföretagen nämns inte heller i rapporterna. Det saknas i målen skriftligt underlag som visar att de inblandade bolagen har avtalat om uthyrning av arbetskraft, trots att det har varit fråga om betydande belopp. Telgia har inte heller presenterat något underlag som kopplar de i målen nämnda vakterna och entrévärdarna till fakturaföretagen.

Vad gäller beskattningsår 2014 har bolaget således inte gjort sannolikt att rätt till avdrag föreligger, vare sig vid inkomstbeskattningen eller vad gäller mervärdesskatt. Eftersom kammarrätten anser att Telgia inte har köpt några tjänster av fakturaföretagen kan Telgia inte göra gällande god tro i fråga om avdragsrätten.

Av utredningen i målen framgår att A.S. har haft det övergripande ansvaret för aktuell personal och styrt från vilket företag arbetet ska faktureras. En faktura från Asterium har exempelvis ersatts med en från

FMF avseende samma arbete utfört i september 2014. Vakterna och entrévärdarna har varit desamma, oavsett fakturaföretag. Ingen av bevakningspersonalen har redovisat någon lön från fakturaföretagen. A.S. har dock uppburit låg lön direkt från Telgia.

Kammarrätten anser mot bakgrund av ovan nämnda omständigheter och vad som i övrigt har kommit fram i målen att A.S. och övrig bevakningspersonal har varit anställda direkt av Telgia. De medel som har frigjorts genom utnyttjandet av osanna fakturor får anses ha använts till oredovisade löner till Telgias anställda.

Normalt lämnas inga spår av betalningsströmmar tillbaka till det beställande bolaget. Att Skatteverket inte har visat att fakturabeloppen de facto har återbetalats till Telgia förändrar därför inte kammarrättens bedömning, utan utredningen i övrigt är tillräcklig för de beskattningsåtgärder som Skatteverket har beslutat om. Telgia ska därmed påföras arbetsgivaravgifter och medges avdrag för dessa i enlighet med Skatteverkets beslut.

Efterbeskattning 2013 m.m. och skattetillägg

Skatteverket har bevisbördan för att Telgia har köpt osanna fakturor och därmed lämnat oriktig uppgift. Kammarrätten konstaterar att omständigheterna är väsentligen desamma som för beskattningsår 2014 och att det saknas skriftligt underlag som visar att aktuell arbetskraft har hyrts in. Efter en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet finner kammarrätten att det klart framgår att aktuella fakturor är osanna och att frigjorda medel i stället har använts för att betala oredovisade löner till Telgias personal. Det är även visat att Telgia, genom att bokföra osanna fakturor och inte redovisa underlag för arbetsgivaravgifter, har lämnat oriktig uppgift. De oriktiga uppgifterna har lett till att beskattningen av bolaget har blivit felaktig. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det finns grund för såväl efterbeskattning som efterbeskattning på skönsmässig grund avseende arbetsgivaravgifter.

Kammarrätten delar även förvaltningsrättens bedömning avseende påförande av skattetillägg och nedsättningen av detta.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit Telgias överklagande. Målen avser inte frågor som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens avgörande i ersättningsdelen och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.

Van der Stad var skiljaktig och anförde:

Högsta förvaltningsdomstolen har nyligen avgjort tre mål som avsåg frågan om det förekommit osanna fakturor i näringsverksamhet (HFD 2019 ref. 6). Det bolag vars fakturor hade ifrågasatts var Tektra. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inte fanns någon övertygande bevisning för att Tektra ägnade sig åt att utfärda osanna fakturor och att utredningen inte gav stöd för att de arbeten som fakturorna avsåg inte skulle ha utförts av personal som Tektra tillhandahållit det i målen aktuella bolaget.

Omständigheterna i förevarande mål avviker inte i något väsentligt avseende från omständigheterna i HFD 2019 ref. 6, vare sig beträffande Tektra, Ceby, Asterium eller FMF. Jag anser därför att överklagandet ska bifallas. Överröstad i denna fråga är jag överens med majoriteten i frågan om ersättning till bolaget för dess kostnader.