

MIKAEL MELLQVIST

Konkursprocess samt något om *condictio indebiti**

1. INLEDNING

VLT AB försattes i konkurs den 6 juli 2016. Skatteverket bevakade i konkursen fordringar på sammanlagt 30 062 824 kr. Konkursförvaltaren anmärkte mot bevakningen och godtog endast att 8 471 662 kr bevakades. Tingsrätten gick på förvaltarens linje, men hovrätten och Högsta domstolen fastställde att Skatteverket hade rätt att bevaka 30 062 824 kr.

Högsta domstolen har i rättsfallet *NJA 2020 s. 832* angett att den har bedömt 1) frågor om i vilken utsträckning en lagakraftvunnen dom rörande betalningsskyldighet är bindande i en efterföljande jävsprocess i konkurs, 2) möjligheten att i jävsprocessen ompröva domar som har meddelats av förvaltningsdomstol och 3) frågan om betydelsen av att det efter de tidigare domarna har tillkommit nya omständigheter av betydelse för betalningsskyldigheten. Det är alltså frågan om flera konkursprocessuella frågor av stor principiell betydelse.

2. BAKGRUNDEN TILL BAKGRUNDEN

Av bakomliggande intresse och betydelse är EU-domstolens dom *Graphie Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76, Skatteverkets ställningstagande den 9 juli 2010 (Dnr 131 355983-10/11), Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2014 ref. 14 och Högsta domstolens avgörande i *NJA 2015 s. 1072*. Det kan därför finnas anledning att kort redogöra för dessa rättsfall m.m.¹

* Denna artikel är tidigare publicerad i JT Nr 4 2021/22, s. 949 ff. Såväl författaren som förlaget har godkänt denna publicering.

¹ Den s.k. ”tryckerimomsproblematiken” har tidigare berörts, med lite andra infallsvinklar än här, av Mats Müllern i *Festskrift till Stefan Lindskog*, Stockholm 2018, s. 515 och Mikael Möller i *Insolvensrättsliga utlåtanden II*, Uppsala 2020, s. 256 (fallet D).

EU-rättsfallet handlade om hur om det s.k. mervärdesskattedirektivet skulle tolkas och förstås rörande en viss fråga. Närmare bestämt rörde det tillämpningen av artiklarna 5 och 6 i direktivet (jfr 1 kap. 6 § och 2 kap. 1 första stycket mervärdesskattelagen) och frågan om en betalning avsett ”*leverans av varor*” eller ”*tillhandahållande av tjänst*”. Den frågan har skatterättslig betydelse i det att det (i vissa fall) gäller en lägre skattesats för det förra (sex procent i stället för 25 procent).

I det aktuella EU-direktivet avses med *leverans av vara* ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen” (artikel 5.1) och med *tillhandahållande av tjänst* ”varje transaktion som inte utgör leverans av vara” (artikel 6.1 första stycket). Dessa artiklar har sin motsvarighet i 1 kap. 6 § respektive 2 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen. I fallet Graphie Procédé hade EU-domstolen att avgöra gränsdragningen mellan leverans av vara och utförande av tjänst. Graphie Procédé var (och är måhända alltjämt) ett företag som på beställning med eget material framställde kopior av dokument, handlingar och ritningar (dvs. ett tryckeriföretag). Kunderna ägde originalen och förblev ägare till dessa. Graphie Procédé ansåg att man utförde tjänster och deklarerade mervärdesskatt i enlighet med det. Den franska skattemyndigheten ansåg emellertid att det var frågan om leverans av varor och efterbeskattade företaget i enlighet med det. Den utgående mervärdesskatt företaget betalt till skattemyndigheten var med andra ord, enligt skattemyndigheten, ett för lågt belopp. Frågan kom så småningom att underställas EU-domstolens prövning och EU-domstolen kom fram till följande. Kopieringsverksamhet ska anses utgöra leverans av varor i den utsträckning som verksamheten är begränsad till mångfaldigandet av dokument på någon form av medium och då rätten att förfoga över kopiorna överförs från den som utför kopieringen till den kund som har beställt dem. En sådan verksamhet ska emellertid kvalificeras som tillhandahållande av tjänst om den även innefattar tillhandahållandet av tilläggstjänster, vilka kan anses huvudsakliga i förhållande till leveransen av varor, och tilläggstjänsterna därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig. Man kan alltså grovt sett säga att man ska

dra gränsen mellan leverans av vara och tillhandahållande av tjänst efter en form av huvudsaklighetskriterium. Det hindrar inte att man i de fall det klart går att dela upp vad som utförts i klart avskiljbara moment (leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst) kan fakturera dessa delar separat med olika påslag av mervärdesskatt. I det aktuella fallet ansåg dock EU-domstolen en sådan uppdelning vara konstlad (punkten 25 i domen). I vart fall jag tolkar det som att man i första hand ska söka efter ett huvudsaklighetskriterium för bestämmandet av påslaget för mervärdesskatt, som gör att man hamnar i vad man kan kalla en odelbarhetsprincip.²

EU-domstolens avgörande i *Graphie Procédé* föranledde Skatteverket att utfärda ett ställningstagande. I sammanfattningen i ställningstagandet anges att framställning och leverans av tryckta produkter ska anses som omsättning (leverans) av vara. Om beställaren utöver själva framställningen efterfrågar tilläggstjänster anser Skatteverket att hela tillhandahållandet utgör omsättning (tillhandahållande) av tjänst om tilläggstjänsterna utgör den huvudsakliga delen av tillhandahållandet. När framställningen, dvs. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen ska hela tillhandahållandet anses vara omsättning (leverans) av vara. Det är, enligt min uppfattning, ett klart uttryck för dels *huvudsaksprincipen*, dels *odelbarhetsprincipen*.

Fram till dess hade Skatteverket i Sverige regelmässigt beskattat tryckerikunder för att de hade tillhandahållits en tjänst, dvs. kunderna hade att betala mervärdesskatt (ingående mervärdesskatt) till tryckeriet med 25 procent (som tryckeriet vidarebefordrade till staten). I enlighet med ställningstagandet kom nu Skatteverket att till dessa tryckerier återbetala mellanskillnaden mellan 6 och 25 procents påslag för mervärdesskatt (huvudbeslut). Och i konsekvens med det kom Skatteverket också att efterbeskatta tryckerikunderna,

² Avgörandet kan med fog utsättas för kritik (rent skatterettsligt). Det gränsar nämligen för mig till uppenbart att kopiering/tryckning är ett utförande av tjänst och det även med tillämpning av de kriterier som EU-domstolen ställer upp. Men just den frågan saknar direkt intresse för denna rättsfallsanmälan. Indirekt kan det dock vara relevant. Som kommer framgå i det följande är min uppfattning att den egentliga tvistefrågan i detta mål är om det är staten eller borgenärskollektivet som ska bära bördan av den uppkomna situationen. I grund och botten är det EU-domstolen som har "ställt till det" och kan "överstaten" (dvs. EU) inte ta ansvar för det, ligger det närmare till hands att staten (Sverige) än borgenärskollektivet gör det.

som alltså hade dragit av utgående mervärdesskatt med 25 procent, men som rätteligen (enligt ställningstagandet) inte var berättigade till större avdrag än 6 procent (följdbeslut). Den bakomliggande tanken med detta var (vilket senare också uttalas av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2014 ref. 14) att det skulle bli en form av ”nollsummespel”, dvs. den återbetalning av för mycket betald utgående mervärdesskatt som tryckeriföretaget erhöll, skulle vidarebetalas till tryckerikunden. Tryckeriföretaget och tryckerikunden skulle med andra ord varken tjäna eller förlora något på den ändrade ordningen. Det som hände var dock *dels* att tryckeriföretaget som fick en återbetalning inte alltid vidarebefordrade pengarna till tryckerikunden, *dels* att vissa tryckerikunder ifrågasatte den efterbeskattning de hade pålagts. Den senare frågan fick sin lösning i rättsfallet HFD 2014 ref. 14 varvid det mervärdesskatterättsliga regelverket tillämpades. I rättsfallet gjorde tryckerikunden gällande 1) att följbekslutet om efterbeskattning inte var en direkt konsekvens av huvudbeslutet, 2) att efterbeskattning ska ske med restriktivitet, 3) att Skatteverket inte utrett vad tryckerikunden de facto dragit av för skatt och 4) att det var uppenbart oskäligt att efter lång tid förflutit efterbeskatta tryckerikunden. Man hävdade också 5) att det man inte hade något rättsligt stöd för att kunna hålla sig skadelös genom att kräva att tryckeriföretaget betalade vad det hade erhållit i återbetalning. Högsta förvaltningsdomstolen underkände samtliga invändningar. Enligt domstolen fanns det ett omedelbart ”formellt och materiellt samband” mellan huvud- och följbekslut. Någon ytterligare prövning av beloppets storlek var därför inte behövlig. Efterbeskattningen var, enligt domstolen, inte heller uppenbart oskäligt, varvid särskilt framhölls vikten av att upprätthålla den materiella riktigheten av det mervärdesskatterättsliga systemet. Slutligen uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att det inte finns någon grund för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten.

I och med det sistnämnda uttalandet hamnar man i NJA 2015 s. 1072. I det fallet hade ett förlag till ett tryckeriföretag betalt mer-

värdesskatt med 25-procentigt påslag. Tryckeriföretaget hade genom ett huvudbeslut erhållit en återbetalning av för mycket betald mervärdesskatt (mellanskillnaden mellan ett 25-procentigt och 6-procentigt påslag). I målet krävde förlaget att tryckeriföretaget betalade detta belopp till förlaget, vilket tryckeriföretaget vägrade. Förlaget gjorde bl.a. gällande att betalningsskyldigheten grundades på läran om *condictio indebiti*. Tingsrätten hissade till Högsta domstolen frågan om tryckeriföretaget bl.a. på denna grund var betalningsskyldigt.³

Högsta domstolen uttalar att det avgörande för om en betalning ska gå åter enligt läran om *condictio indebiti* är om betalningen har skett utan rättsgrund och alltså inte utgjort en frivillig disposition. Huvudregeln är då att återbetalning ska ske, fortsätter domstolen (varvid omfattande praxis och doktrin åberopas). Den tillägger sedan att betalningsmottagaren under vissa förutsättningar ska få behålla det mottagna beloppet. Det gäller om mottagaren *dels* har haft befogad anledning att tro att han eller hon haft rätt till de mottagna medlen (godtroskravet), *dels* i fortsatt befogad god tro har inrättat sig efter detta (inrättandekravet). Utöver detta, lägger domstolen till, gäller som förutsättning att det vid en övergripande intresseavvägning ska framstå som motiverat att betalaren ska förlora sin återkravs rätt. Slutligen uttalar Högsta domstolen att det som utgångspunkt är betalningsmottagaren som bär bevisbördan för att återbetalning inte ska ske. I det aktuella fallet betonar Högsta domstolen (liksom tidigare Högsta förvaltningsdomstolen; se ovan) vikten av att det mervärdeskatte rättsliga systemet – och den neutralitet i fråga om företags skattebörda det innefattar – upprätthålls. Betalningsmottagaren kan bl.a. av det skälet inte med fog inrätta sig efter ”något annat eller mer än att betalningsmottagaren inte själv ska behöva stå för den utgiften”. Här kan inflikas att den risken i fallet var lika med noll; Skatteverket hade ju återbetalt den för mycket erlagda skatten. Någon mer framträdande bedömning av godtroskravet aktualiserades inte i

³ Förlaget åberopade ett flertal rättsliga principer till stöd för sin talan: förutom läran om *condictio indebiti*, även att betalningsskyldigheten var avtalsgrundad, läran om obehörig vinst, jämkning enligt 36 § avtalslagen och förutsättningsläran. Högsta domstolen avgjorde dock målet med tillämpning av läran om *condictio indebiti*.

fallet. Det hänger samman med att det är frågan om en lagreglerad betalning i en given kontext, som parterna inte själva disponerar över. Högsta domstolen konkluderade att såväl godtros- som inrättandekravet var uppfyllda och att det vid en avslutande och övergripande intresseavvägning inte befanns motiverat att låta betalningen bestå.

3. KORT KOMMENTAR ANGÅENDE HÖGSTA DOMSTOLENS TILLÄMPNING AV LÄRAN OM CONCICTIO INDEBITI I NJA 2015 s. 1072

Så gott som alla diskussioner kring läran om *condictio indebiti* tar avstamp i Phillips Hults uppsats i Festskrift till Vilhelm Lundstedt från 1947 (omtryckt i Juridisk debatt 1952). Och tar de inte avstamp i den uppsatsen så letar den sig förr eller senare ändå fram till den. Under alla förhållanden kan man säga att hans uppsats ger uttryck för det klassiska synsättet på läran om *condictio indebiti*. Det synsättet går ut på att huvudregeln är att misstagsbetalning ska gå åter. Under förutsättning att betalningsmottagaren vid mottagningsstillfallet var i god tro och också i fortsatt god tro inrättat sig efter betalningen kan dock mottagaren få behålla den mottagna betalningen, dvs. freda sig mot återkrav. Detta synsätt har också varit förhärskande i praxis och doktrin, såväl i tiden före som efter Hult publicerade sin uppsats. Det som har varit föremål för olika uppfattningar har närmast varit mer konkreta frågor hur man i olika enskilda fall ska bedöma godtros- och inrättandekraven. I en artikel i JT 2008–09 ”Iarmade” dock Christer Danielsson om att det genom rättsfallen NJA 1994 s. 177 och 1999 s. 575 kanske hade skett ett skifte i tillämpning och synsätt.⁴ Han menade att det i anledning av dessa båda rättsfall låg nära tillhands att uppfatta rättsläget som att det inte längre krävdes att betalningsmottagaren i god tro hade *inrättat* sig efter misstagsbetalningen, utan att det var tillräckligt att mottagaren varit i god tro i betalningsögonblicket. I vart fall kunde rättsläget, enligt honom, förstås på det sätt när banker var betalare. I de aktuella rättsfallen hade nämligen Högsta domstolen gjort uttalanden om

⁴ Christer Danielsson i JT 2008–09 s. 434.

att banker hade bättre möjligheter att överblicka situationen när en betalning görs. Samtidigt lyfte domstolen fram intresset av trygghet i omsättningen. Utgången i de båda rättsfallen blev att misstagsbetalningarna stod sig. Man skulle kunna uttrycka det som att Högsta domstolen i dessa fall fäste avseende vid att det hos betalaren förelåg någon kvalificerad form av culpa. Nu kunde dock Christer Danielsson, efter det utfärdade larmet, i och med rättsfallet NJA 2001 s. 353 "blåsa faran över"; men bara nästan. I 2001 års fall klargjorde Högsta domstolen att det alltså krävdes ett inrättande för att mottagaren skulle undgå återbetalningsskyldighet. Så långt föreföll Christer Danielsson nöjd. Men inte helt nöjd; han menade i sin artikel att de båda fallen från 1990-talet sammanlästa med fallet från 2001 innebar att det fortfarande rådde oklarhet om vad som faktiskt gällde i frågan om *condictio indebiti*. I tillkommande rättsfall (NJA 2011 s. 739, nu aktuella 2015 s. 1072 och 2016 s. 1074) har emellertid Högsta domstolen bekräftat den klassiska synen på återkrav med stöd av läran om *condictio indebiti*, dvs. för att betalningsmottagaren ska slippa betala tillbaka vad som av misstag erhållits krävs inte bara god tro, utan dessutom att mottagaren har inrättat sig efter den felaktiga betalningen. I dessa rättsfall har emellertid behandlats vad som närmare bestämt avses med att betalningsmottagaren har inrättat sig. Kravet på inrättande gäller med andra ord alltså, men hur ska man mer konkret se på innebörden av det kravet? Även när det gäller frågan aktualiseras Phillips Hult och hans uppsats från 1947.⁵ Han uttalar nämligen där att när det gäller staten, kommuner och vissa kategorier av kapitalstarka juridiska personer torde man *mera sällan* kunna tala om att mottagaren inrättat sig efter den mottagna (felaktiga) betalningen (min kursivering). Jag har i en rättsfallsanalys i Karnov 2011 uttalat att innebörden av rättsfallet NJA 2011 s. 739 är att utrymmet för staten att undgå ett återbetalningskrav med hänvisning till att man har inrättat sig efter en mottagen (felaktig) betalning är *mycket litet*. Högsta domstolen säger dock inte mer än att nämnda mottagare *i allmänhet* inte "kan" inrätta sig. Samtidigt

⁵ Se Christer Danielsson i JT 2011–12 s. 878 (s. 887 f.).

hänvisar domstolen till Hults ovan nämnda uttalande, vilket Christer Danielsson också påpekar i sin artikel i JT 2011–12. Danielssons slutsats är att rättsfallet innebär att staten *i stort sett inte kan* inrätta sig. Dessa uttalanden av mig och Christer Danielsson har i viss mån skett i polemik med Nils-Bertil Morgell (processförare hos Skatteverket) som med hänvisning till Skatteverkets ställningstagande den 15 december 2011 (Dnr 131 862835-11/111) hävdade att staten visst kan inrätta sig och att statens möjligheter att freda sig mot ett återkrav där läran om *condictio indebiti* återopas inte alls är så små.⁶ Och med rättsfallet NJA 2016 s. 1074 i ryggen kan man nog säga att han till stor del har rätt. Det Högsta domstolen nämligen uttalade i 2016 års fall var att Skatteverket vid mottagande av en misstagsbetalning kan anses ha inrättat sig efter den om 1) Skatteverket betalt ut belopp i anledning av att Kronofogdemyndigheten mätt ut beloppet på skattekontot eller 2) Skatteverket betalt ut ett överskott på kontot till kontohavaren. Om felaktigt inbetalt belopp till skattekontot alltjämt finns i behåll på kontot kan dock ett inrättande inte anses ha skett. I ett sådant fall kan Skatteverket alltså inte freda sig mot ett återkrav grundat på läran om *condictio indebiti*. Så långt om detta.

Jag har i stället fäst mig vid vad Högsta domstolen uttalar i punkten 13 i NJA 2015 s. 1072 om att det utöver en bedömning av godtros- och inrättandekraven ska göras en *övergripande intresseavvägning*. Högsta domstolen fortsätter med att uttala att ”vilket av de motstående intressena som förtjänar företräde beror på *många faktorer* som kan *skifta* från fall till fall” och att ”de förhållanden som ska beaktas vid avvägningen kan också vara *andra* än de som hänför sig till godtroskravet respektive inrättandekravet” (alla kursiveringar är mina). I NJA 2011 s. 739 talar Högsta domstolen om att ”avvägningen av de motstående intressen som gör sig gällande har dock lett till åtskilliga modifikationer” och – även här – ”vilket intresse som förtjänar företräde beror på många olika faktorer som kan skifta från fall till fall”. Även i NJA 2016 s. 1074 nämns att en övergripande intresseavvägning ska göras (punkten 13) och att det alltså vid frågor

⁶ Se Nils-Bertil Morgell i JT 2012–13 s. 258 och JT 2016–17 s. 949.

om *condictio indebiti* är en prövning i tre steg som ska ske, dvs. 1) en godtrosbedömning, 2) en inrättandebedömning och 3) en övergripande intresseavvägning. Men här förtydligas (punkten 22) att den övergripande intresseavvägningen endast ska göras när det två förstnämnda punkterna har utfallit till fördel för betalningsmottagaren. Jag ser det sistnämnda som ett viktigt klagörande. Man kan nämligen annars av nu nämnda rättsfall och vad som har uttalats i anslutning till dem få intrycket av att den allmänna intresseavvägningen s.a.s. har överflyglat bedömningarna av god tro och, framför allt, inrättande. Det skulle innebära att frågor om återkrav grundade på läran om *condictio indebiti* skulle vara – eller i vart fall utvecklas mot – en mer renodlad allmän intresseavvägning där ett flertal disparata omständigheter kan komma att fälla utslag. Det skulle medföra en inte obetydlig rättsosäkerhet. Det måste därför sägas vara klagörande att Högsta domstolen i 2016 års fall så tydligt har tagit avstånd från ett sådant synsätt eller brutit en sådan utveckling. Det innebär att det tre prövningsstegen är mycket tydligt rangordnade. Allra först måste man alltså bedöma om mottagaren vid mottagande av betalningen är i god tro. Är han eller hon inte det är saken klar, dvs. betalningen ska gå åter. I nästa steg, om mottagaren var i god tro vid mottagandet, men därefter inte inrättat sig efter betalningen är saken också klar, dvs. betalningen ska även i det fallet gå åter. I det tredje steget, om mottagaren var i god tro vid mottagande och i fortsatt god tro inrättat sig efter betalningen, då – men endast då – ska den övergripande intresseavvägningen göras. Och den torde endast sällan ”vända på steken”. Typiska omständigheter som kan vara av betydelse, som att det är betalaren som vanligtvis i grunden gjort ett misstag och intresset av trygghet i den allmänna omsättningen, utfaller ju regelmässigt till betalningsmottagarens fördel. Man kan på goda grunder förmoda att det endast i extraordinära fall kan bli så att denna avslutande intresseavvägning kan komma att leda till att återbetalning ska ske med stöd av läran om *condictio indebiti*.

4. NJA 2020 s. 832 – FAKTA I MÅLET

Skatteverket bevakade alltså i VLT AB:s konkurs fordringar på sammanlagt 30 062 824 kr. Konkursförvaltaren anmärkte mot bevakningen och godtog att endast 8 471 662 kr bevakades. De bevakade fordringarna grundades på efterbeskattningar i anledning av att VLT hade gjort avdrag för ingående mervärdesskatt med den 25-procentiga mervärdesskatt VLT hade betalt till två tryckeriföretag. Som redogjorts för ovan kom den skattesatsen att sedermera justeras till 6 procent. I anledning av det betalade Skatteverket till de båda tryckeriföretagen tillbaka mellanskillnaden (huvudbeslut) och efterbeskattning (följdbeslut) skedde i motsvarande mån av VLT. Besluten om efterbeskattning hade vunnit laga kraft när VLT försattes i konkurs. Förvaltaren krävde i anledning av det betalt av de båda tryckeriföretagen med sammanlagt 30 062 824 kr. Det ena tryckeriföretaget hade emellertid försatts i konkurs och det andra hade blivit föremål för offentligt ackord. Totalt fick VLT:s konkursbo betalt med 8 471 662 (i stället för 30 062 824 kr). VLT:s konkursbo, som alltså hade anmärkt mot Skatteverkets bevakning, gjorde i målet gällande att efterbeskattningarna var uppenbart oskäligen eftersom konkursboet inte kunde få mer betalt från tryckeriföretagen än vad de hade fått (8 471 662 kr).

Tingsrätten gick på förvaltarens linje, men hovrätten och Högsta domstolen fastställde att Skatteverket hade rätt att bevaka 30 062 824 kr.

Läget är alltså att det som Högsta förvaltningsdomstolen utgick ifrån i sitt avgörande – att den part som fått skatteåterbäring till den efterbeskattade parten skulle vidarebefordra vad som återburits och vilken förmodan Högsta domstolen i NJA 2015 s. 1072 bekräftade riktigheten av – i detta fall inte kommer att ske. Anledningen till det är att den part som fått skatteåterbäringen har försatts i konkurs och att tillgångarna i den konkursen inte förslår till att betala hela det återburna (och efterbeskattade) beloppet. Ska detta innebära att den efterbeskattade partens konkursbo ska behöva betala hela det efterbeskattade beloppet, trots att man inte kunnat kompensera sig gent-

emot tryckeriföretagen – det är s.a.s. den praktiska frågan i målet. Man kan också formulera frågan som om det är den efterbeskattade partens borgenärskollektiv eller staten som ska bära bördan av att den ”avsedda helhetslösningen” har spruckit. Det är med andra ord frågan om en klassisk insolvensrättslig konflikt; den ansvarige kan inte fullgöra sitt ansvar, vem står då först i (o)tur att kliva in.

5. HÖGSTA DOMSTOLENS BEDÖMNINGAR

5.1 Frågorna i målet

Högsta domstolen konstaterar (punkten 11) att målet aktualiserar rättsliga frågor

1. om i vilken utsträckning en allmän domstol i jävsprocessen är bunden av domar avseende betalningsskyldighet som vunnit laga kraft före konkursen,
2. om möjligheten att i jävsprocessen ompröva domar som har meddelats av förvaltningsdomstol och
3. frågan verkan av att det efter de tidigare domarna har tillkommit nya omständigheter av betydelse för betalningsskyldigheten.

5.2 Allmänt om rättskraftsfrågan

Twistefrågan ska alltså här prövas inom ramen för den konkursrättsliga s.k. jävsprocessen. I en sådan process avgörs inget annat än hur en viss fordran ska behandlas inom ramen för konkursärendet. Avgörandet i jävsprocessen har inte någon verkan utanför konkursen. Själva prövningen följer i allt väsentligt de regler som gäller för den ordinära tvistemålsprocessen enligt rättegångsbalken. Det innebär t.ex. att bestämmelserna om rättskraft i 17 kap. 11 § rättegångsbalken – som utgångspunkt i vart fall – är tillämpliga och, som Högsta domstolen explicit uttalar, att i huvudsak samma principer gäller för domar på det förvaltningsprocessuella området (punkten 16). Det som är av särskilt intresse här är ett avgörandes s.k. positiva rättskraft, dvs. frågan om utgången och de bedömningar den vilar på i ett

tidigare avgörande är bindande (dvs. har prejudiciell betydelse) vid en senare prövning.

Högsta domstolen konstaterar att rättskraften som huvudregel bara gäller mellan parterna. Tredje man kan dock komma att träffas av rättskraften i den mån han eller hon är bunden av den ena partens civilrättsliga förfoganden över det omtvistade rättsförhållandet (punkten 17). I punkten fortsätter Högsta domstolen med att ange att det inte är givet att (nyss nämnda) allmänna processuella principer ska gälla i jävsprocessen, men uttalar direkt att den vedertagna uppfattningen dock är att allmänna principer är tillämpliga även i den processen.⁷ Mer konkret innebär det, varvid domstolen hänvisar till doktrinen, att före konkursen lagakraftvunna domar i allmänhet binder konkursboet och borgenärerna i *obligationsrättsliga* frågor, men *inte* i *sakrättsliga* och *konkursrättsliga* frågor. Högsta domstolen påpekar att den också i NJA 2003 s. 3 domskälsvis uttalat sig i enlighet med den uppfattningen (punkten 18).⁸ I punkten 19 konkluderar Högsta domstolen att det finns goda skäl att hålla fast vid den angivna huvudregeln.⁹

Så här långt sägs det i rättsfallet inget nytt, utan det är frågan om rena beskrivningar av vad som allmänt anses vara gällande rätt. I punkterna 22–25 kommer Högsta domstolen sedan in på frågan om allmänna domstolars bundenhet av förvaltningsrättsliga domar. I fallet rörde det sig om avgöranden rörande efterbeskattning; avgö-

⁷ Den enda avvikelse från den vedertagna uppfattningen står, som domstolen påpekar, jag för i det att jag fört fram att man mycket väl kan låta huvudregeln om att rättskraften är begränsad till att gälla mellan parterna vara gällande även i jävsprocessen. Konsekvensen av det skulle bli att t.ex. konkursboet aldrig skulle vara bundet av utgången i gäldenärens tidigare processer. Jag för i samband med det fram synpunkten att detta i praktiken så gott som aldrig skulle ge något annat resultat jämfört med den vedertagna uppfattningen. Här kan tilläggas att det kan – som i det aktuella fallet – dock bli skillnad, som då kan motiveras kontextuellt.

⁸ En fundering är vad man här menar med att Högsta domstolen *domskälsvis* uttalat sig. Några andra uttalanden, vid sidan av domskälen, gör väl aldrig en domstol i samband med att ett mål avgörs? Domslutet kan t.ex. knappast sägas innehålla några "uttalanden". Är det möjligen så att man menar att det är ett uttalande obiter och inte ett ratio decidendi? Men båda dessa uttrycks ju "domskälsvis". Jag anar att detta mysterium inte får något svar.

⁹ Ska man vara pettig borde väl domstolen sagt att det finns goda skäl att hålla fast vid *det angivna undantaget* från huvudregeln. Huvudregeln är ju att rättskraften gäller endast mellan parterna. Jfr även punkten 21 där samma "felskrivning" förekommer. I denna punkt nämns annars att det kan finnas skäl att göra avsteg från (*det angivna undantaget*) huvudregeln i de fall gäldenärens tidigare processföring kan anses ha varit illojal mot borgenärskollektivet.

randen som härrör från förvaltningsrättsliga instanser. Ska allmän domstol anses vara bunden av dessa avgöranden eller kan allmän domstol självständigt göra en egen bedömning av frågan om efterbeskattning? Utgångspunkten är att en doms rättskraft inte sträcker sig längre än den dömande domstolens behörighet. Den konkreta innebörden av det är att en dom från en förvaltningsdomstol aldrig skulle ha någon prejudiciell betydelse när allmän domstol prövar ett mål inom ramen för sin behörighet. Allmän domstol är t.ex. exklusivt behörig att handlägga och avgöra jävsprocesser i konkurs. Har förvaltningsdomstol tidigare avgjort någon fråga som aktualiseras även i jävsprocessen skulle den allmänna domstolen på intet sätt vara bunden av ett sådant tidigare avgörande (här hänvisas till NJA 1984 s. 648). Här borde Högsta domstolen ha kunnat stanna. Förvaltningsdomstolarnas bedömningar av efterbeskattningsfrågan är inte bindande, dvs. saknar prejudiciell betydelse i jävsprocessen – det är vad Högsta domstolen explicit uttalar! Det är viktigt att påpeka att den allmänna domstolen i ett sådant fall givetvis inte kan ändra (ompröva) det domslut som förvaltningsdomstolen utfärdat; ett efterbeskattningsavgörande kan t.ex. inte med verkan ändras av den allmänna domstolen. *Det* hade varit ett behörighetsövertramp. Men något sådant aktualiseras inte enbart av det skälet att den allmänna domstolen inom ramen för ”sin” process gör andra bedömningar av frågor som varit före i förvaltningsdomstolarna. Avgörandet i jävsprocessen kan alltså grundas på att efterbeskattning rätteligen inte borde ha skett eller borde skett med ett lägre belopp. Högsta domstolens konklusion i punkten 22 är i själva verket att alltså ett förvaltningsrättsligt avgörande *inte är bindande* (saknar prejudiciell verkan) för den allmänna domstolen när den senare agerar inom jävsprocessen, dvs. inom sitt behörighetsområde. Men jag tillåter mig tvivla på att Högsta domstolen verkligen menar det. För sedan redovisar nämligen Högsta domstolen i punkten 35 helt motsatt konklusion. Och när den görs har det dessutom tillkommit ytterligare skäl (nya omständigheter; se nedan) för att upprätthålla slutsatsen i punkten 22.

5.3 Betydelsen i rättskraftshänseende av nya omständigheter

I punkterna 26–34 behandlas frågan om betydelsen av att det har tillkommit nya omständigheter efter det att något rättskraftigt har avgjorts (*facta supervenientia*). Rent allmänt gäller att sådana omständigheter (om de utgör relevanta rättsfakta) bryter rättskraften. Den konkreta nya omständighet som här har tillkommit är att det har klarlagts att konkursboet aldrig kan få mer än 8 471 662 kr från tryckeriföretagen. ”Slutresultatet” *kan aldrig bli* det som Högsta förvaltningsdomstolen siade om i HFD 2014 ref. 14 och som Högsta domstolen sedan också domfäste i NJA 2015 s. 1072. Den återbäring som tryckeriföretagen har erhållit kommer aldrig kunna slussas vidare till boet. Det är just denna nytillkomna omständighet – och inget annat – som konkursboet i jävsprocessen gör gällande medför att det är uppenbart oskäligt att låta Skatteverket bevaka 30 062 824 kr i konkursen, dvs. det i förvaltningsprocessen bestämda efterbeskattningsbeloppet.

Efter att i punkten 29 ha uttalat att efterföljande omständigheter kan bryta rättskraften och alltså tillmätas betydelse i jävsprocessen uttalar domstolen i punkten 30 att saker ställer sig annorlunda ”om den fråga som den efterföljande omständigheten aktualiserar är av det slag som allmän domstol saknar behörighet att pröva”. Och något senare: ”Allmänna principer om domstols behörighet får då till följd att den domstol där jävsprocessen förs i regel inte kan göra den *omprövning* av fordran som den nya omständigheten motiverar” (min kursivering). Återigen misslyckas Högsta domstolen hålla isär två olika frågor. Den ena frågan rör möjligheten att ompröva ett tidigare avgörande, dvs. ändra domslutet. Den andra frågan handlar om vilket betydelse det tidigare avgörandet ska tillmätas i den senare processen. Den sist citerade meningen borde alltså lyda: ”Allmänna principer om domstols behörighet får då till följd att den domstol där jävsprocessen förs *är bunden av utgången* i den förvaltningsrättsliga processen”. Aningen överraskande kommer dock Högsta domstolen i punkten 34 fram till att det inte behöver vara på det viset; en skatterättslig invändning som grundar sig på en ny omständighet

bör kunna prövas i jävsprocessen, men den möjligheten bör dock ha *undantagskaraktär* (min kursivering). Domstolen hänvisar i sammanhanget till att det då bör krävas att ett extraordinärt förfarande har inletts. Den förutsättningen saknar dock, som jag ser det, helt relevans i sammanhanget. För att utgången i det tidigare förvaltningsrättsliga avgörande inte binder den allmänna domstolen i jävsprocessen krävs inte att avgörandet ändras. Det kan, och ska, mycket väl stå sig. I jävsprocessen handlar det inte om något annat än vilken betydelse avgörandet ska tillmätas *i den processen*. Det är det som frågor om positiv rättskraft rör när det som avgjorts i det tidigare avgörandet innefattar bedömningar av frågor som är av prejudiciell betydelse i den nya processen. Det förhållandet att t.ex. ett efterbeskattningsbeslut frångås i en jävsprocess har enbart betydelse i den processen. Efterbeskattningsbeslutet i sig berörs inte alls.

5.4 Högsta domstolens samlade bedömning av rättskraftsfrågorna

Som redan sagts uttrycker sig Högsta domstolen i punkten 35 i och för sig på ett relevant sätt när man säger att det som i de tidigare domarna har fastställts angående fordringarnas existens och storlek ska, som utgångspunkt, vara *bindande* vid prövningen i jävsprocessen (min kursivering). Innebörden av det är att den fordran staten har rätt att bevaka i konkursen är 30 062 824 kr. I jävsprocessen är man förhindrad att komma fram till något annat. I och med det borde vägs ände vara nådd. Några ytterligare motiveringar skulle inte behövas. Men Högsta domstolen fortsätter.

I punkterna 36–39 resonerar domstolen kring innebörden av att de tidigare avgörande ska vara bindande. I ett prejudiciellt perspektiv innebär den bundenheten i det aktuella fallet alltså att den allmänna domstolen i jävsprocessen måste acceptera att statens fordran uppgår till 30 062 824 kr. Hur och varför man i den förvaltningsrättsliga processen har kommit fram till just det beloppet behöver man inte (dvs. får inte) fundera över i jävsprocessen. Det som uttalas i punkterna 36 och 37 är därför överflödigt. Men i punkten 38 uttalas att frågan om efterbeskattningen är oskäligen är en fråga som Skatteverket

och förvaltningsdomstolarna har exklusiv behörighet att pröva. Det får alltså inte prövas i jävsprocessen. Men i jävsprocessen är *frågan om efterbeskattnings skälighet i skatterättsligt hänseende* i och för sig inte upp till prövning. *Frågan* (eller saken) i jävsprocessen är i stället vilket belopp staten har rätt att bevaka i konkursen, inte med vilket efterbeskattnings ska ske. Och det är över huvud taget inte aktuellt – som det anges i punkten 39 – att ”*på nytt pröva de lagakraftvunna domarna*”. Jag upprepar att dessa givetvis står fast alldeles oavsett hur man bedömer rättskraftfrågorna i jävsprocessen; de kan inte omprövas (ändras) i den processen. Efterbeskattningsfrågan är rättskraftigt avgjord; det kan aldrig ändras i en jävsprocess. Men när man ska avgöra vilken prejudiciell betydelse utgången och bedömningarna i efterbeskattningsprocessen ska tillmätas kan man uttrycka det som att man har att välja mellan två möjligheter. Endera är de *formellt och materiellt* (skatterättsligt) bindande, eller annars är de *formellt men inte materiellt* (konkursrättsligt) bindande. Möjligheten av att de inte skulle vara formellt bindande finns över huvud taget inte, trots det förefaller det som att Högsta domstolen till stor del uppehåller sig vid den frågan.

Högsta domstolen kommer alltså fram till att staten har rätt att bevaka ett fordringsbelopp om 30 062 824 kr i konkursen.

6. NÅGRA AVSLUTANDE REFLEXIONER

Som framgått ovan har jag vissa invändningar mot Högsta domstolens skrivningar. Jag vill mena att vissa av resonemangen utgår från att det är frågan om att ompröva (ändra) de förvaltningsrättsliga avgörandena, när det i stället är frågan om vilken prejudiciell betydelse de bedömningar som görs i avgörandena ska tillmätas i jävsprocessen. Avslöjande är att domstolen i punkten 39 uttalar att det inte finns förutsättningar att *på nytt pröva de lagakraftvunna domarna*. Nej, några sådana förutsättningar finns det definitivt inte – och det är inte heller det som det är frågan om i jävsprocessen. Men allt detta är kanske enbart semantik, även om jag inte helt kan befria från in-

trycket att det också inverkat på bedömningarna i sak. Bortsett från det har jag synpunkter på ”tre plan”

1. Jag kan inte undvika att leka med tanken hur det hela skulle ha kunnat bedömas om man hållit sig till den principiella *huvudregeln* vad gäller rättskraft, dvs. att den är *begränsad till att gälla mellan parterna*. I så fall skulle den allmänna domstolen i jävsprocessen ha kunnat gå direkt på den tvistiga frågan, dvs. att avgöra om det finns skäl att, med hänsyn till den – efter det att de förvaltningsrättsliga avgörandena vunnit laga kraft – uppkomna omöjligheten för konkursboet att få del av de återbetalda skattemedlen, sätta ned det belopp med vilket Skatteverket ska anses vara bevakningsberättigat. Det var den frågan konkursboet ville ha prövad. Vid tingsrätten fick de också den frågan besvarad, men i överinsatserna har alltså boet förvägrats den prövningen. Tingsrätten lockades inte in på krångliga rättskraftsvägar. Den konstaterade helt enkelt att det fanns förvaltningsrättsliga avgöranden och att dessa var som de var; det var inget tingsrätten kunde gå in och ompröva. Det gjorde den inte heller. Den konstaterade däremot att det fanns en invändning i jävsprocessen som den var skyldig att ta ställning till. Och det gjorde den. En rak och ändamålsenlig tillämpning. I hovrätten och hos Högsta domstolen glider man bort från den egentliga frågan och låter sig dras med i ett processuellt teoretiserande som innebär att man undviker den egentliga tvistefrågan. Ingen – inte jag heller – kan med fog hävda att Högsta domstolen har gjort något *fel*. Men jag vill däremot påstå att den inte har gjort något som är *bra*. En bra rättstillämpning hade inneburit att man, i likhet med tingsrätten, hade tagit ställning till den fråga som var på bordet. Av vikt är att en sådan rättstillämpning inte hade kunnat beskyllas för att vara fel. De rättskällor som Högsta domstolen hänvisar till i punkten 18 hade gett utrymme även för en sådan tillämpning och Högsta domstolen uttalar också att den ved-

ertagna uppfattningen inte säger mer än att före konkursen lagakraftvunna domar *i allmänhet* binder boet i obligationsrättsliga frågor. Gällande rätt öppnar alltså möjligheter att *i speciella* fall anamma ett annat synsätt. Och det aktuella fallet måste verkligen sägas vara speciellt.

2. Vidare beskrivs den allmänna uppfattningen som att tidigare avgöranden inte är bindande i sakrättsliga och *konkursrättsliga* frågor och i frågor som *systematiskt ligger nära* dessa. Om nu frågor som reses i en jävsprocess inte ska anses vara konkursrättsliga (vilket annars inte vore onaturligt) är det väl nära nog självklart att de i vart fall ligger systematiskt nära sådana frågor. Rättskällestödet för en tillämpning som tingsrättens – dvs. de förvaltningsrättsliga avgörandena har inte prejudiciell verkan i jävsprocessen – finns alltså på plats.
3. Under alla förhållanden borde rimligen principen om att *nyttillkomna omständigheter bryter rättskraften* fått vinna gehör. Någon ”vedertagen uppfattning” av annan innebörd i *just den frågan* kan det knappast hänvisas till. I just den frågan hade Högsta domstolen mycket väl kunnat sätta ned foten på ett annat ställe. De hade inte varit frågan om något ”behörighetsöverskridande” att man i jävsprocessen i sak prövat det berättigade i statens bevakningskrav fullt ut (jfr punkten 30). Bortsett från det hade, som jag upprepat framfört, förvaltningsdomstolarnas avgöranden i efterbeskattningsmålen kvarstått oanfrätta.

Om man hade valt någon av de alternativa vägar som här pekats på hade den egentliga frågan blivit föremål för prövning hos Högsta domstolen, dvs. vem ligger närmast att bära bördan – staten eller borgenärskollektivet – av att Skatteverket i anledning av ett EU-avgörande valt att anta en annan rättstillämpning på det mervärdesskatte- rättsliga området. Min egen uppfattning i den frågan sammanfaller med tingsrättens. Men det är inte det som först och främst är av intresse. Det är i stället att konkursboet (borgenärskollektivet) *inte ens fick den frågan prövad*. Det som uttalas i punkten 39 om att det

inte finns förutsättningar att i jävsprocessen pröva de lagakraftvunna domarna hade alltjämt med all rätt kunnat stå kvar, men tillägget skulle mycket väl ha kunnat var att det däremot finns utrymme för att i sak pröva konkursboets invändningar i jävsprocessen. Det är inte utan att detta rättsfall för tankarna till déni de justice.

7. RÄTTSFALLETS PREJUDICERANDE BETYDELSE

Med hänsyn till de synpunkter som framförts ovan blir det aningen svårt att bedöma prejudikatbetydelsen av rättsfallet. Den enklaste bedömningen är emellertid att bortse från Högsta domstolens skrivningar om hindren mot ”omprövning” av de förvaltningsrättsliga avgörandena och i det i stället läsa in att man avser att bedömningarna i avgörandena har positiv rättskraftsbetydelse, dvs. prejudiciell verkan. Och det är väl just det som Högsta domstolen i slutändan menar. I så fall är fallet inte att se som mer än en bekräftelse av den vedertagna uppfattning som Högsta domstolen hänvisar till, möjligen med den preciseringen och utvidgningen att det i den ”vedertagna uppfattningen” också – tvärtemot huvudprincipen om att facta supervenientia bryter rättskraften – inkluderas även de fall där det tillkommit nya omständigheter efter de rättskraftiga avgörandena.