



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Blom

Efterbeskattning genom följdändring

Om förutsättningar och oskälighet med utgångspunkt i
tryckerimomsmålen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Elsa Trolle Önnerfors

Termin: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Presentation av ämnet	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Material och forskningsläge	5
1.5 Metod	6
1.6 Disposition	7
2 MERVÄRDESSKATT	8
2.1 Introduktion	8
2.2 Grundläggande regler och principer	8
2.2.1 Lagreglering	8
2.2.2 Ingående och utgående mervärdesskatt	9
2.2.3 Neutralitetsprincipen	9
2.2.4 Reciprocitetsprincipen	10
2.3 Mervärdesskatt för tryckerier	10
2.4 Betydelsen av kreditfaktura	11
2.5 Kort om avdragsrätt	12
3 EFTERBESKATTNING	13
3.1 Introduktion	13
3.2 Efterbeskattning genom följdändring	13
3.3 Rekvisitet <i>uppenbart oskäligt</i>	15
4 TRYCKERIMOMSMÅLENS BEHANDLING I HFD	17
4.1 Bakgrund	17
4.2 Bedömningen i HFD	17

4.2.1	Introduktion	17
4.2.2	Förutsättningar för efterbeskattning?	17
4.2.3	Uppenbart oskäligt?	18
5	REAKTIONER PÅ HFD:S AVGÖRANDE	20
5.1	Introduktion	20
5.2	Förutsättningar för efterbeskattning	20
5.3	Uppenbart oskäligt	21
6	TRYCKERIMOMSMÅLENS KOPPLING TILL CIVILRÄTTEN	22
7	ANALYS OCH SLUTSATSER	23
7.1	Introduktion	23
7.2	Har HFD:s avgöranden utvidgat följdändringsbestämmelsen?	23
7.3	Vilket utrymme finns det att använda ventilen <i>uppenbart oskäligt</i> ?	24
7.4	Slutsatser	26
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	27
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	30

Summary

The thesis treats the subject of additional taxation and is based on two recent rulings from the Supreme Administrative Court of Sweden. The purpose of the thesis is, based on the rulings, to investigate in what situations additional taxation can be imposed against a taxpayer. In order to do that there are two questions that will be answered:

- *When it comes to the rule of additional taxation - have the Court's recent rulings extended its field of application?*
- *What possibility is there to classify a situation as "obviously unreasonable" in order to avoid additional taxation?*

Normally, additional taxation can only be imposed if incorrect information has been given. However, even if the information is correct, there is an extended opportunity to impose additional taxation. This opportunity occurs when the additional taxation follows from changed taxation of another taxpayer. The requirement is that the additional taxation is a *direct consequence* of the main decision addressed to the other taxpayer. The court can refrain from imposing additional taxation if it is considered *obviously unreasonable*.

The parties in the above mentioned rulings were the Swedish Tax Agency and a customer to a printing house. The Tax Agency wanted to impose additional taxation on the customer as a consequence of changed taxation for the printing house. The Court found that the size of the customer's deductions for input value-added tax (VAT) was a direct consequence of the printing houses output VAT. The Court assumed that the customer had done all the deductions it was entitled to and therefore did not demand the Tax Agency to investigate the actual circumstances. Further, the Court did not consider the taxation as obviously unreasonable. It stressed the importance of neutrality and reciprocity in the taxation system and also meant that it could not be seen as impossible for the customer to get compensation straight from the printing house.

The analysis discusses how the rulings may affect the regulations field of application. It is found difficult to draw any conclusion in the question of direct consequence since the Court puts up an assumption for deductions. Dealing with the question of obvious unreasonableness, the regulation gets a very narrow reading. When leaving many circumstances outside the judgement it seems like the Court is narrowing down an already small field of application even more. In the conflict between the taxation system's efficiency and the taxpayer's legal security, the first-named prevails over the latter.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar efterbeskattning genom följdändring utifrån två nyligen avgjorda mål om tryckerimoms. Syftet med uppsatsen är att, baserat på avgörandena, utreda i vilka situationer som efterbeskattning till nackdel för en enskild kan aktualiseras. För att uppnå syftet besvaras två frågeställningar:

- *Har HFD:s avgöranden utvidgat följdändringsbestämmelsen?*
- *Vilket utrymme finns det att använda ventilen ”uppenbart oskäligt”?*

Normalt kan efterbeskattning endast ske om oriktig uppgift lämnats. Det finns dock en utvidgad möjlighet till efterbeskattning, vilket kallas efterbeskattning genom följdändring. Då krävs det inte någon oriktig uppgift, utan endast att följdändringsbeslutet är en *direkt konsekvens* av ett huvudbeslut riktat mot en annan skattskyldig. Även om det föreligger förutsättningar för efterbeskattning genom följdändring kan domstolen underlåta att följändra om det skulle anses som *uppenbart oskäligt*.

Parter i de aktuella målen var Skatteverket och en tryckerikund. Skatteverket ville efterbeskatta tryckerikunden som en konsekvens av ändrad beskattning för tryckeriet. HFD konstaterade att storleken på tryckerikundens ingående mervärdesskatt var en direkt konsekvens av tryckeriernas ändrade utgående mervärdesskatt. HFD konstaterade också att Skatteverket inte behövde utreda vilka avdrag kunden gjort, utan förutsatte att kunden gjort fulla sådana. Vidare ansåg domstolen inte att det var uppenbart oskäligt att följändra. HFD tog fasta på mervärdesskattesystemets principer om neutralitet och reciprocitet, och menade att det inte framstår som omöjligt eller orimligt svårt för tryckerikunderna att få ersättning från tryckerierna på civilrättslig väg.

I analysen diskuteras hur HFD:s avgöranden kan komma att påverka tillämpningsområdet för följdändringsbestämmelsen och dess oskälighetsrekvisit. Någon slutsats i den förstnämnda frågan är svår att dra eftersom domstolen undviker att diskutera kravet på direkt konsekvens. Istället presumeras att kunden gjort fulla avdrag. Vad gäller oskälighetsrekvisitet får detta en mycket snäv tolkning. Genom att utelämna flera omständigheter som enligt förarbetena skulle kunna leda till en aktualisering av oskälighetsrekvisitet är slutsatsen att det framstår som att HFD inskränker ett redan smalt tillämpningsområde än mer. I konflikten mellan skattesystemets effektivitet och skattebetalarens rättssäkerhet segrar det förstnämnda.

Förkortningar

Dir.

HD

HFD

ML

Prop.

SBL

SFL

SOU

TL

Direktiv

Högsta Domstolen

Högsta Förvaltningsdomstolen

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Proposition

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skatteförfarandelagen (2011:1244)

Statens offentliga utredningar

Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Presentation av ämnet

Uppsatsen bygger på två mål som HFD avgjorde i februari 2014 angående den så kallade tryckerimomsfrågan.¹ HFD fastslog då att Skatteverket genom följdändring har rätt att efterbeskatta tryckerikunder som gjort för stora – men vid den aktuella tidpunkten korrekta – avdrag för betalad mervärdesskatt.

Problematiken bottnar i att det i Sverige tidigare gällde en momsats om 25 % på trycktjänster. Denna kom dock efter ett avgörande av EU-domstolen år 2010 att ändras till 6 %. Ändringen ledde till att många tryckerier krävde tillbaka pengar från Skatteverket eftersom man redovisat för hög utgående moms. Skatteverket godtog tryckeriernas krav om återbetalning, men slog i början av år 2011 fast att tryckerikunderna som en konsekvens av återbetalningen måste sätta ned sina avdrag för ingående moms lika mycket som tryckerierna fått sin utgående moms nedsatt.² Totalt handlar det om cirka 1,6 miljarder som återkrävs från kunderna.³

Tryckerikunderna har inte velat godta Skatteverkets beslut om följdändring och en mycket stor mängd mål och ärenden har pågått eller pågår runt om i landet. Underinstansernas bedömningar har skiljt sig och rättsläget har varit oklart. Vägledande praxis från HFD saknades fram till februari 2014. Då konstaterade HFD att det förelåg förutsättningar för att efterbeskatta tryckerikunden genom följdändring, samt att utrymmet för kunden att slippa sådan beskattning på grund av att det skulle anses som *uppenbart oskäligt* är mycket litet. HFD uttalade också att det inte torde vara omöjligt eller orimligt svårt för kunden att på civilrättslig väg få ersättning från tryckerierna. Mängder av förlag och andra tryckerikunder är nu skyldiga att återbetala mångmiljonbelopp till Skatteverket.

¹ HFD mål nr 3499-13 och 3291-13.

² Skatteverkets pressmeddelande 2011-02-21.

³ Weibull, <http://www.svt.se/kultur/bok/momstvist-pa-miljarder-hotar-svenska-forlag-och-tryckerier>, publicerad 2014-04-29, hämtad 2014-05-11.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utifrån tryckerimomsmålen utreda gällande rätt när det gäller efterbeskattning genom följdändring, samt att undersöka oskälighetsrekvisitets tillämpningsområde.

De frågeställningar som uppsatsen utgår från är:

1. Har HFD:s avgöranden utvidgat följdändringsbestämmelsen?
2. Vilket utrymme finns det att använda ventilen *uppenbart oskäligt*?

I anslutning till frågeställningarna diskuteras de intresseavvägningar och skyddsintressen som kan tänkas ligga bakom lagstiftningen samt tillämpningen av denna.

1.3 Avgränsningar

Fokus är efterbeskattning genom följdändring. Det finns andra möjligheter till efterbeskattning, men dessa tas inte upp i denna uppsats.

Tryckerimomsmålen väcker många intressanta civilrättsliga problem vilka av utrymmesskäl tyvärr måste lämnas utanför den här utredningen. Problematiken presenteras dock kortfattat.

Det bör uppmärksammas att det från vissa håll har ifrågasatts om skattebetalningslagen (SBL) överhuvudtaget är tillämplig i de aktuella målen.⁴ Uppsatsen utgår dock från de bestämmelser som HFD tillämpar i avgörandena.

1.4 Material och forskningsläge

På mervärdesskatterättens område finns omfattande doktrin, vilket innebär att det varit möjligt att vara selektiv i valet av litteratur. Forskningsläget gällande efterbeskattning genom följdändring är däremot sämre. Följdändringsbestämmelsen berörs kortfattat i doktrinen och verkar inte ha varit föremål för några ingående studier. Förutom lagregler och förarbeten finns det inte mycket att utgå från. Förarbetena får dock, trots att över tjugo år har passerat sedan deras tillkomst, anses som i högsta grad relevanta då lagstiftaren även i nyare lagstiftning hänvisar tillbaka till dessa.⁵

⁴ Fored, http://www.skl.se/vi_arbetar_med/juridik/skatteratt/tryckerimoms, publicerad 2014-03-25, hämtad 2014-05-10.

⁵ Se prop. 2010/11:165. Se även HFD mål nr 3499-13 s. 6 samt 3291-13 s. 6.

HFD:s avgöranden är så färska att man ännu inte kan veta om de i framtiden kommer att få några konsekvenser för rättstillämpningen. De har heller ännu inte kommenterats i doktrin. Uppsatsen har i denna del därför utgått från rättsfallsanalyser och kommentarer som publicerats i anslutning till domarna. Läsaren bör ha i åtanke att det här släpps fram röster som inte bär särskilt hög vetenskaplig trovärdighet, då dessa i många fall är praktiker som företräder den ena eller andra sidan. Likväl visar de på möjliga brister och hål i HFD:s resonemang. Det torde vara berättigat att lyfta fram dessa reaktioner eftersom HFD:s domar bör sättas i relation till samhället och de aktörer som finns representerade där.

Vad gäller tillämplig lag så hänför sig de aktuella tryckerimomsmålen till tiden före 2011 och därför tillämpas den numera upphävda skattebetalningslagen (SBL) i målen. Eftersom uppsatsen kretsar kring nämnda avgöranden kommer det för tydlighetens skull hänvisas till SBL:s bestämmelser, trots att det numera är skatteförfarandelagen (SFL) som är tillämplig lag. I noterna finns hänvisningar till motsvarande bestämmelser i SFL.

1.5 Metod

Valet av källmaterial färgas onekligen av den författare som gör urvalet, men i så hög grad som möjligt är uppsatsens utredande del objektiv. I analysen används dock ett kritiskt perspektiv som mot bakgrund av presentationen av gällande rätt ifrågasätter delar av HFD:s avgöranden.

Förfarandesättet passar bra in på den rättsdogmatiska metoden. Exakt innebörd av begreppet är oklart, men enligt Kleineman utgår metoden nästan alltid från en konkret frågeställning och har som syfte att hitta en lösning på ett rättsligt problem genom att applicera rättsregler på detsamma.⁶ Det har föreslagits att uttrycket rättsanalytisk metod ska användas istället för rättsdogmatisk metod, eftersom det bättre beskriver den analys av rättsregler som man ägnar sig åt.⁷

Trots att den övergripande metoden är rättsdogmatisk, eller rättsanalytisk om man så vill, skiljer sig angreppssättet på uppsatsens olika delar i viss mån beroende på avsnittens upplägg och ämne. I avsnitt två och tre används lagtext, förarbeten, praxis och doktrin för att ge en så heltäckande och korrekt bild som möjligt av gällande rätt. När det kommer till uppsatsens fjärde och femte avsnitt blir förfarandesättet något annorlunda. Kapitlen

⁶ Juridisk metodlära, 2013, s. 23.

⁷ Juridisk metodlära, 2013, s. 24.

genomsyras av ett rättsutvecklingsperspektiv. Här utreds hur tillämpningen av följdändringsbestämmelsen och dess tillhörande oskälighetsrekvisit kan komma att förändras som en konsekvens av HFD:s domar. HFD:s avgöranden får en ingående behandling, och förutom själva prejudikatet studeras också reaktioner på avgörandena liksom tänkbara konsekvenser baserat på desamma. Avsnitt fem kan i det hänseendet sägas ha tydligt samhällsorienterade drag. Som nämnts i materialavsnittet har texter skrivna av praktiker fått tjäna som underlag för att belysa olika perspektiv. Metodmässigt sker alltså här en viss avvikelse från att enbart arbeta utifrån de mer traditionella vetenskapliga rättskällorna. Att metoden fortfarande håller sig inom ramen för den rättsdogmatiska bör dock vara klart.

Uppsatsens sjätte kapitel är problematiserande snarare än utredande. Det är emellertid nödvändigt att sätta HFD:s avgöranden i ett större sammanhang och visa att skatterätten inte är frikopplad från civilrätten.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en presentation av ämnet inklusive en kortfattad bakgrund till varför tryckerimomsen blivit problematisk i svensk rätt.

I kapitel två ges en introduktion till mervärdesskattereglerna och hur de ser ut på tryckeriverksamhetens område.

Kapitel tre ger en redogörelse för gällande rätt när det gäller efterbeskattning genom följdändring. I kapitlet görs också en djupare utredning av rekvisitet *uppenbart oskäligt*.

Kapitel fyra tittar närmare på de aktuella tryckerimomsmålen. Först ges en kortfattad bakgrund och sedan ett utförligt referat av HFD:s domar. Detta följs upp av kapitel fem vilket presenterar olika reaktioner på nämnda mål.

Kapitel sex ägnas åt en civilrättslig utblick där HFD:s avgöranden kopplas ihop med civilrätten.

I avslutande kapitel sju förs en diskussion kring de inledande frågeställningarna. Följdändringsbestämmelsen och rekvisitet *uppenbart oskäligt* analyseras i ljuset av de aktuella avgörandena.

2 Mervärdesskatt

2.1 Introduktion

För att förstå bakgrunden till tryckeriomsmålen samt HFD:s resonemang är det viktigt att ha viss kunskap om hur mervärdesskattesystemet är uppbyggt. Nedan presenteras en genomgång av grundläggande delar som är relevanta för utredningen.

Mervärdesskatt – också kallat moms – utgår i varje försäljningsled på i stort sett alla varor och tjänster.⁸ I slutändan är det konsumenterna som belastas av skatten, men under produktionens och distributionens gång är det näringsidkarna som står för inbetalningen av den till staten. Mervärdesskatten brukar därför kallas för en indirekt skatt.⁹ Alla som deltar i produktionen och distributionen är skattskyldiga, men den mervärdesskatt som debiteras av säljaren är direkt avdragsgill för köparen. Eftersom näringsidkarna har en fullständig avdragsrätt bär dessa alltså ingen skattemässig börda.¹⁰ Mervärdesskatten vältras istället framåt i varje led och det är först när en konsument köper varan som mervärdesskatten tillfaller staten.¹¹ Att det endast är konsumenten som belastas av mervärdesskatten är en grundläggande princip för EU:s mervärdesskattesystem.¹²

2.2 Grundläggande regler och principer

2.2.1 Lagreglering

I Sverige infördes mervärdesskatten år 1968. Den mest centrala lagen för svensk mervärdesskatterätt är mervärdesskattelagen (ML). Förfaranderegler finns dock inte i ML utan i SFL. När SFL kom år 2011 ersatte den taxeringslagen (TL) från 1990 samt SBL från 1996.

Mervärdesskatterätten är harmoniserad inom EU och unionsrätten har stor betydelse för den nationella mervärdesskattelagstiftningen. Den mest centrala EU-rättsliga rättskällan är mervärdesskattedirektivet¹³ samt den praxis som EU-domstolen har utvecklat i anslutning till direktivet. Som

⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 200.

⁹ Kleerup m.fl., 2014, s.17.

¹⁰ Kleerup m.fl., 2014, s.19.

¹¹ Melz, 1990, s.142.

¹² Westberg, 2009, s. 5.

¹³ Dir. 2006/112/EG.

medlemsstat har Sverige en skyldighet att verka lojalt med EU genom att anpassa sin nationella lagstiftning efter EU-rätten samt följa EU-domstolens praxis.¹⁴

2.2.2 Ingående och utgående mervärdesskatt

Två centrala termer inom mervärdesskatterätten är ingående och utgående mervärdesskatt. *Ingående mervärdesskatt* aktualiseras när varor och tjänster köps in av en näringsidkare. Det stadgas i 8 kap. 3 § 1 st. ML att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Den ingående mervärdesskatten innebär alltså ingen kostnad för näringsidkaren eftersom avdrag får göras motsvarande denna. *Utgående mervärdesskatt* aktualiseras när en näringsidkare säljer varor och tjänster och utgörs av den momsats som gäller för den aktuella varan eller tjänsten. Den är ingen intäkt för näringsidkaren utan ska betalas in till staten.¹⁵

2.2.3 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen anses av vissa författare vara den viktigaste principen som styr utformningen av mervärdesskatterätten.¹⁶ Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen kan förenklat uttryckas som att all skattepliktig verksamhet ska vara förenad med en rätt att göra avdrag för den därtill hänförliga ingående mervärdesskatten.¹⁷

I vissa fall används beskattning för att tillgodose olika typer av fördelnings- och näringspolitiska syften.¹⁸ När det gäller mervärdesskatterätten är den dock inte direkt utformad för att åstadkomma några sådana resultat. Det kan visserligen ligga fördelningspolitiska ställningstaganden bakom valet av skattesats och avgränsningen av det skattepliktiga området, men i huvudsak anses mervärdesskatterätten vara utformad för att flytta medel från enskilda till den offentliga sektorn.¹⁹ För detta vill man ha så neutrala regler som möjligt. Varken konsumtion eller produktion ska påverkas av hur reglerna är utformade. Om konsumtionsneutraliteten brister drabbas konkurrensen eftersom vissa säljare gynnas framför andra. Om produktionsneutraliteten

¹⁴ Ståhl m.fl., 2011, s. 29.

¹⁵ Kleerup m.fl., 2014, s. 54.

¹⁶ Kleerup m.fl., 2014, s. 24.

¹⁷ Westberg, 2009, s. 9.

¹⁸ Melz, 1990, s. 67.

¹⁹ Kleerup m.fl., 2014, s. 24.

brister blir produktionen dyrare eftersom de skattemässigt gynnsamma alternativen väljs före de alternativ som är bäst företagsekonomiskt sett.²⁰

Syftet att mervärdesskatterätten ska fungera neutralt härrör från EU-rätten och kommer bland annat till uttryck i ingressen till mervärdesskattedirektivet från 2006, vilket den svenska lagstiftningen är baserad på.²¹

2.2.4 Reciprocitetsprincipen

Ytterligare en grundsats inom mervärdesskatterätten är kravet på reciprocitet.²² Reciprocitetsprincipen kan ses som en del av neutralitetsprincipen och går ut på att säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt ska korrespondera.²³ Det är genom reciprocitetsprincipen man uppnår den mervärdesskatterättsliga neutralitet som bland annat mervärdesskattedirektivet vill garantera.²⁴ Principen kommer till uttryck i lagtexten i 8 kap. 6 § ML där det stadgas att den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen.

2.3 Mervärdesskatt för tryckerier

För tryckeriverksamhet i Sverige gällde tidigare en momssats om 25 % eftersom framställning av tryckta produkter ansågs som utförande av tjänst. Detta bekräftas av den proposition som låg bakom den lagändring som genomfördes år 2002, då bokmomsen sänktes till 6 %. I propositionen anfördes att skattesatsen för framställningstjänster inte berörs av lagändringen och att skattesatsen vid trycktjänster även fortsättningsvis ska vara 25 %.²⁵ Att det rådde konsensus om att tillämplig skattesats var 25 % råder det alltså inga tvivel om.

År 2010 avgjorde EU-domstolen målet *Graphic Procédé* vilket förändrade läget. I det aktuella målet fastslog domstolen att viss kopieringsverksamhet²⁶ ska anses utgöra leverans av varor. Framställning och leverans av böcker, tidningar och vissa andra trycksaker som inte huvudsakligen är ägnade åt reklam är enligt EU-domstolen sådan kopieringsverksamhet som ska betraktas som leverans av varor.²⁷ Som en reaktion på domen utkom

²⁰ Melz, 1990, s. 69.

²¹ Dir. 2006/112/EG, stycke 7 i ingressen. Se även Melz/Kristoffersson, 2013, s. 13.

²² Westberg, 1994, s. 383.

²³ RÅ 1988 ref. 102.

²⁴ Westberg, 2009, s. 7.

²⁵ Prop. 2001/02/45 s. 47.

²⁶ EU-domstolens uttryck vilket här kan jämföras med ”tryckeriverksamhet”.

²⁷ C-88/09 *Graphic Procédé* punkt 33.

Skatteverket under år 2010 med ett ställningstagande i vilket det konstaterades att svenska tryckeriers verksamhet numera i många fall skulle anses som leverans av varor. Eftersom Sverige år 2002 infört en lägre beskattning på böcker m.m. skulle en reducerad momssats om 6 % tillämpas på leveranserna i fråga.²⁸

EU-domstolens avgörande kom år 2010, men domens rättsverkningar begränsar sig inte enbart till tiden efter domen. När EU-domstolen tolkar en bestämmelse blir tolkningen tillämplig från den tidpunkt då bestämmelsen trädde i kraft.²⁹ Detta medför att domstolens syn på kopieringsverksamhet som leverans av varor ska tas i beaktande av svenska myndigheter och domstolar även i mål som hänför sig till tiden före år 2010. Den mervärdesskattesats om 25 % som tryckerier betalat in till staten har varit objektivt felaktig, och detsamma gäller kunders motsvarande avdrag för inbetald moms.

2.4 Betydelsen av kreditfaktura

I en statlig utredning från år 2002 uppmärksammades att det inte fanns någon svensk reglering om betalningsskyldighet för felaktiga debiteringar av mervärdesskatt.³⁰ En sådan reglering var obligatorisk enligt dåvarande art 21.1d sjätte mervärdesskattedirektivet och hade för Sveriges del så varit sedan EU-inträdet år 1995.³¹

Bestämmelser om kreditfaktura infördes i svensk rätt år 2008. I 10 kap. 11 § ML finns numera ett krav på att säljaren ska utfärda kreditfaktura för att få rätta felaktigt inbetald moms. Kravet på kreditfaktura innebär att säljaren för att få tillbaka pengar från staten måste kompensera köparen om denne fakturerats med ett för högt belopp. Kravet innebär även att kunden är skyldig att minska sitt tidigare avdrag för ingående skatt.³² För åren innan 2008 är Skatteverket skyldigt att återbetala felaktigt inbetald mervärdesskatt till tryckerier, trots att kreditfaktura inte ställts ut.³³

En skattskyldigs omprövningsrätt av skattebeslut sträcker sig enligt 21 kap. 4 § 1 st. SBL sex år tillbaka i tiden. Eftersom den nya momssatsen aktualiserades år 2010 innebär det att tryckerierna har kunnat begära rättning av felaktigt inbetald mervärdesskatt från åren 2004 till 2008.

²⁸ Skatteverkets ställningstagande 2010-07-09.

²⁹ Westberg, 2012, s. 693 med rättsfallshänvisningar i not 1.

³⁰ SOU 2002:74 s. 465.

³¹ SOU 2002:74 s. 618. Nuvarande dir. 2006/112/EG, artikel 203.

³² Alvemalm, 2011, s. 434.

³³ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanst/tryckta produkter.4.71004e4c133e23bf6db800067027.html>, hämtad 2014-05-08.

2.5 Kort om avdragsrätt

Det krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda för att det ska föreligga rätt till avdrag för inbetalad mervärdesskatt. I 8 kap. 3 § ML stadgas att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Principerna för avdragsrätt är i sig enkla, men genererar enligt Kleerup m.fl. ändå svårigheter när det ska avgöras om avdragsrätt verkligen föreligger. Förvärv som i sig inte hänför sig till verksamheten kan ge rätt till avdrag om det finns ett tillräckligt nära samband med den verksamhet som bolaget är skattskyldigt för.³⁴

Många företag bedriver blandad verksamhet, vilket innebär att viss del av verksamheten är mervärdesskattepliktig och viss inte. Avdrag får endast göras för den mervärdesskattepliktiga delen. Kan man inte fastställa den del som medför avdragsrätt bestäms beloppet efter skälig grund. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. 13, 13a och 14 §§ ML.³⁵

³⁴ Kleerup m.fl., 2014, s. 56.

³⁵ Kleerup m.fl., 2014, s. 59.

3 Efterbeskattning

3.1 Introduktion

I de aktuella tryckerimomsmålen har Skatteverket många år i efterhand beslutat om nedsatta avdrag för tryckerikunderna. Som huvudregel ska omprövning av ett beslut till nackdel för en skattskyldig ske inom två år (den så kallade tvåårsfristen). Bestämmelse härom finns i 21 kap. 9 § SBL.³⁶ Det finns dock en möjlighet för Skatteverket att utsträcka tiden till sex år. Av rättssäkerhetsskäl är denna möjlighet begränsad och beskattningsbeslut kan endast under vissa förutsättningar höjas efter tvåårsfristen.³⁷ Detta sker då genom efterbeskattning. De möjligheter som finns att efterbeskatta stadgas i 21 kap. 10-13 §§ SBL.³⁸ Efterbeskattning kan exempelvis ske vid felräkning eller när ett beslut blivit felaktigt på grund av att en skattskyldig lämnat oriktig uppgift.

I ett rättsfall från 2006 slog Regeringsrätten fast att en oriktig uppgift som lämnats i enlighet med den uppfattning som vid tidpunkten utgjorde gällande rätt inte kan leda till efterbeskattning till följd av oriktig uppgift.³⁹ Att i de aktuella tryckerimomsmålen kräva kunderna på betalning genom ”vanlig” efterbeskattning, exempelvis för att oriktig uppgift lämnats, bedömdes därför förmodligen som utsiktslöst av Skatteverket. Inbetalningarna var ju korrekta vid den tidpunkt då de gjordes.⁴⁰ Istället valde man att efterbeskatta genom följdändring, vilket är en utvidgad möjlighet till efterbeskattning.⁴¹

3.2 Efterbeskattning genom följdändring

För efterbeskattning genom följdändring krävs det inte att någon oriktig uppgift lämnats. Det räcker att Skatteverkets beslut är en följd av ett tidigare fattat beslut om slutlig skatt mot samma skattskyldig eller någon annan skattskyldig.⁴² I 21 kap. 12 § 2 SBL finns den följdändringsbestämmelse som är aktuell i tryckerimomsmålen. I bestämmelsen stadgas att efterbeskattning får ske när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattnings-

³⁶ Numera 66 kap. 21 § SFL.

³⁷ Lodin m.fl., 2013, s. 779.

³⁸ Numera 66 kap. 27 § 1-4 p. SFL.

³⁹ RÅ 2006 ref. 25.

⁴⁰ Hedström, 2013, s. 703.

⁴¹ Lagkommentar Zeteo, 21 kap. 12 § SBL: Mervärdesskatt (Fink, Frennberg, Jacobsson, Hansson), hämtad 2014-05-15.

⁴² Alvemalm, 2011, s. 431.

beslut för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller, eller för någon annan skattskyldig.

Följändringar begränsas inte av den sexåriga tidsfrist som gäller för annan efterbeskattning. Dock måste ett beslut om följändring till den skattskyldiges nackdel meddelas senast sex månader efter det att huvudbeslutet meddelades. Detta följer av 21 kap. 15 § SBL.⁴³

Förarbetena till taxeringslagen tjänar som ledning för efterbeskattningsbestämmelserna.⁴⁴ I förarbetena understryks att en följändring är ett beslut som är en direkt konsekvens av ett annat beslut.⁴⁵ Detta följer av ordalydelsen ”föranleds av” i 21 kap. 12 § 2 SBL och innebär att en följändring inte är möjlig om den förutsätter någon särskild prövning av materiellt slag.⁴⁶ Dåvarande Riksskatteverket konstaterade år 1996 att kravet på direkt konsekvens bör innebära att det i princip saknas utrymme för bedömningar i ett följändringsärende och att en följändring ska vara en mekanisk följd av huvudbeslutet.⁴⁷

Före detta justitierådet Bertil Wennergren framhäver att särskild tyngd bör läggas på ordet *direkt*, vilket han menar är väldigt viktigt ur rättssäkerhets-synpunkt. En av taxeringsprocessens grundtankar är att en skattskyldig efter viss förfluten tid ska kunna känna sig trygg mot ändringar som är till dennes nackdel.⁴⁸ Saknas direkt konsekvens kan en ändring bara ske på grund av oriktig eller underlåten uppgift.⁴⁹

Kravet på direkt konsekvens bekräftas även i praxis. I ett avgörande från 1979 hade en skattskyldigs taxering flyttats från en ort till en annan. Regeringsrätten underkände dock överflyttningen eftersom beslutet om den rätta orten varit beroende av uppgifter utöver de som framkom av utredningen i målet och deklara-tionshandlingarna.⁵⁰

Ett senare avgörande från 1994 rörde ett gift par där maken mottagit en betalning från makens arbetsgivare enligt en pensionsöverenskommelse. Taxeringsnämnden taxerade maken enligt de självdeklara-tioner som paret uppgett, enligt vilka maken taxerades för betalningen. Detta överklagades av Läns-skattemyndigheten och så småningom höjde Kam-marrätten makens taxering genom följändring. Detta underkändes dock av Regeringsrätten

⁴³ Numera 66 kap. 30 § 1 st. SFL.

⁴⁴ Detta framgår bland annat av HFDs domskäl i mål nr 3499-13 s. 6 och 3291-13 s. 6.

⁴⁵ Prop. 1989/90:74, s. 305.

⁴⁶ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12, s. 6.

⁴⁷Handledning för taxeringsförfarandet, s. 325.

⁴⁸ Wennergren, 1992, s. 117 och s. 122.

⁴⁹ Wennergren, 1992, s. 122.

⁵⁰ RÅ 1979 1:42.

eftersom åtgärden inte var av rättelsekaraktär utan förutsatte en särskild prövning.⁵¹

3.3 Rekvisitet *uppenbart oskäligt*

Skatteverkets befogenhet att besluta om efterbeskattning är i viss mån begränsad. I 21 kap. 13 § 2 st. SBL stadgas att efterbeskattning inte får ske om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.⁵²

I förarbetena till taxeringslagen görs en utförlig genomgång av oskälighetsrekvisitet. I propositionen framhålls att eftertaxering inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut, vilket leder till att den skattskyldige betalar den skatt som han eller hon borde ha påförts tidigare. Att det finns en sådan möjlighet till eftertaxering är enligt departementschefen inte anmärkningsvärt eller oskäligt utan bör tvärtom ses som ett uttryck för rättvisa. Riktiga beskattningsbeslut ska fattas beträffande de skattskyldiga.⁵³

I propositionen konstateras att det kan uppstå situationer då en i och för sig riktig efterbeskattning kan upplevas som stötande för den allmänna rättskänslan. Därför föreslås en ventil för de mycket speciella fall som i väsentlig mån avviker från den vanliga eftertaxeringssituationen. Ventilen kommer till uttryck i rekvisitet *uppenbart oskäligt*. Enligt departementschefen är det en självklarhet att det ska krävas exceptionella omständigheter för att det ska anses som uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Allt annat vore ett avsteg från principen om att taxeringsbeslut ska bli så likformiga och riktiga som möjligt.⁵⁴

Propositionen saknar konkreta exempel men ger viss ledning om när en uppenbar oskälighet kan vara för handen. Tidsaspekten spelar en väsentlig roll. Om den skattskyldige haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt, och kanske företagit andra dispositioner med anledning av detta, så kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden te sig oskäligt. En annan omständighet kan vara om skattemyndigheten gjort

⁵¹ RÅ 1994 not 393.

⁵² Numera 66 kap. 28 § SFL. Den nya bestämmelsen saknar ett uttryckligt krav på att hänsyn ska tas till de aktuella omständigheterna. I propositionen till SFL anförs att det inte behövs eftersom det är självklart. Att man ska ta hänsyn till de aktuella omständigheterna är alltså fortfarande en del av gällande rätt. Se vidare prop. 2010/11:165.

⁵³ Prop. 1991/92:43 s. 91.

⁵⁴ Prop. 1991/92:43 s. 91.

en viss bedömning föregående år och den skattskyldige därmed rättat sig efter denna och trott sig lämna korrekta uppgifter.⁵⁵

Det anges i propositionen att om följdändringen rör skattskyldiga i intresse- gemenskap så ska det normalt sett inte vara uppenbart oskäligt att följd- ändra. När det gäller transaktioner mellan närstående bolag bör följdändring normalt göras, liksom vid transaktioner mellan makar, barn m.fl.⁵⁶

Det finns begränsad praxis från HFD när det gäller bestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL. I RÅ 2004 ref. 51 hade Regeringsrätten att bedöma om ett beslut om eftertaxering varit uppenbart oskäligt.⁵⁷ Domstolen konstaterade att det redan av bestämmelsens ordalydelse följer att den ska bedömas restriktivt. Lagregeln fick inte någon mer ingående behandling än så, och utfallet blev att beslutet inte ansågs som uppenbart oskäligt.⁵⁸

⁵⁵ Prop. 1991/92:43 s. 91.

⁵⁶ Prop. 1989/90:74 s. 314.

⁵⁷ I målet tillämpades inte bestämmelsen i SBL utan motsvarande bestämmelser i den vid tidpunkten tillämpliga TL (4 kap. 16 och 18 §§).

⁵⁸ RÅ 2004 ref. 51.

4 Tryckerimomsmålen behandling i HFD

4.1 Bakgrund

HFD avgjorde två mål om tryckerimoms den 26 februari 2014. Båda målen rörde samma parter: Aller Media (nedan kallad kunden) och Skatteverket. I båda fallen hade Skatteverket beslutat att genom följdändring sänka kundens avdragsgilla mervärdesskatt med mångmiljonbelopp för redovisningsperioderna december respektive september 2004. Skillnaden mellan de båda målen var att det ena (mål nr 3499-13) rörde ett anlitat tryckeri inom samma koncern, medan det andra (mål nr 3291-13) handlade om ett externt tryckeri.

Rättsläget var oklart innan HFD:s avgöranden och kammarrätternas syn på efterbeskattning genom följdändring har skilt sig markant från varandra. Kammarrätten i Jönköping och Kammarrätten i Stockholm har menat att förutsättningar för efterbeskattning inte förelegat eftersom följdändringsbeslutet inte ansetts utgöra en direkt konsekvens av huvudbeslutet. Kammarrätten i Göteborg har däremot ansett att förutsättningar för efterbeskattning förelegat grundat på reciprocitetsprincipen, men endast i den mån tryckeriet och kunden befunnit sig i intressegemenskap. I annat fall har efterbeskattning ansetts som uppenbart oskälig.⁵⁹

4.2 Bedömningen i HFD

4.2.1 Introduktion

HFD hade två frågor att ta ställning till: Kan ändringen av utgående mervärdesskatt hos tryckeriet föranleda ett beslut om efterbeskattning genom följdändring av ingående mervärdesskatt hos kunden? Och är en sådan följdändring att anse som uppenbart oskälig?⁶⁰

4.2.2 Förutsättningar för efterbeskattning?

Kunden påpekade att följdändring endast får tillämpas vid åtgärder av rättelsekaraktär och att följdändringen i det här fallet inte utgjorde en direkt

⁵⁹ Hedström, 2013, s. 705.

⁶⁰ HFD mål nr 3499-13 s. 4 och 3291-13 s. 4.

konsekvens av huvudbeslutet. Skatteverket hade inte begärt in underlag för att se vilka avdrag som kunden faktiskt gjort, och kunden menade att det inte kan förutsättas att avdrag för mervärdesskatt har yrkats för alla de förvärv som gjorts. Detta eftersom det finns regler som begränsar avdragsrätten samt att det av misstag kan ske att avdrag aldrig yrkas. Kunden anförde också att man gjort inbetalningarna till tryckeriet i enlighet med då gällande rättsuppfattning.⁶¹

Skatteverket å sin sida anförde att möjligheten till efterbeskattning genom följdändring är mycket vid och betonade vikten av reciprocitetsprincipen.⁶²

I domskälen hänvisar även HFD till reciprocitetsprincipen. Eftersom tryckeriets utgående mervärdesskatt har ändrats ska kundens ingående mervärdesskatt begränsas så att den motsvarar tryckeriets. Som angetts i avsnitt 3.2 måste dock följdändringen vara en direkt konsekvens av huvudbeslutet. I den frågan hänvisar HFD till det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos köparen. HFD konstaterar att en följdändring inte förutsätter att storleken på kundens ingående mervärdesskatt prövas igen.⁶³

HFD stadgar att ytterligare en del i bedömningen av om det föreligger direkt konsekvens är hur mervärdesskatten hanterats i kundens redovisning. Domstolen konstaterar att Skatteverkets huvudbeslut inte innehåller någon utredning om hur kunden har hanterat sin ingående mervärdesskatt eller hur kunden redovisat de aktuella fakturorna i sin bokföring. Kundens verksamhet antas dock i sin helhet medföra skatteskyldighet till mervärdesskatt och därmed också rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt. Kunden har inte gjort gällande att avdrag underlåtit. Domstolen menar, grundat på ovanstående omständigheter, att avsaknaden av utredning från Skatteverket inte medför att följdändring ska underlåtas.⁶⁴

HFD:s slutsats är att följdändringen är en direkt konsekvens av huvudbeslutet och att förutsättningar för efterbeskattning därmed föreligger.

4.2.3 Uppenbart oskäligt?

Den andra frågan HFD hade att ta ställning till var huruvida efterbeskattning i de aktuella målen skulle anses som uppenbart oskäligt.

⁶¹ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12 s. 3-4 och 3522-12 s. 3-4.

⁶² Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12 s. 5 och 3522-12 s. 5.

⁶³ HFD mål nr 3499-13 s. 6 och 3291-13 s. 6.

⁶⁴ HFD mål nr 3499-13 s. 6 och 3291-13 s. 6.

Kundens mening var att beslutet var uppenbart oskäligt eftersom beslutet fattats nästan sju år efter den aktuella redovisningsperioden. Vid tidpunkten för beskattningen var den allmänna meningen att beskattningen skulle vara 25 %, och kunden var därför i god tro när avdragen gjordes. Dessutom menade kunden att en efterbeskattning skulle strida mot mervärdesskattesystemets syfte. Felaktigt debiterad mervärdesskatt ska inte bli en kostnad för kunden, vilket ju skulle bli konsekvensen av efterbeskattning i ett fall som detta.⁶⁵

Skatteverket menade att bestämmelsen är en undantagsregel. Skatteverket anförde också att med tanke på att kunderna har möjlighet att kräva tryckerierna på pengar så är beslut om efterbeskattning inte oskäligt.⁶⁶

HFD stadgar att det krävs exceptionella omständigheter för att underlåta följdändring. Domstolen betonar likformighets- och konkurrensneutralitetsaspekter liksom det faktum att det rör sig om transaktioner mellan näringsidkare.⁶⁷ Vidare framhåller HFD att Skatteverkets återbetalning till tryckeriet vilat på antagandet att tryckeriet i sin tur kommer att återbetala skatten till kunden. På så vis åstadkoms en riktig beskattning. Om återbetalning inte sker leder däremot följdändringen till ett materiellt oriktigt resultat. Enligt EU-domstolen ska kunden, om det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå den felaktigt betalda skatten från leverantören, ha en möjlighet att återkräva skatten direkt från skattemyndigheterna.⁶⁸ I de aktuella målen hänvisar HFD till uttalandet, men menar att det inte är omöjligt eller orimligt svårt för kunden att återfå pengarna från tryckeriet. Domstolen konstaterar att det inte riktats något civilrättsligt krav från kunden mot tryckeriet. Kunden gjorde gällande att det saknades rättsligt stöd för sådana anspråk, men HFD menar att det inte finns någon grund för den slutsatsen. Domstolen uttalar:

Det finns emellertid enligt Högsta Förvaltningsdomstolens mening inte någon grund för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Det kan då inte heller anses uppenbart att en efterbeskattning av bolaget skulle vara oskälig.

HFD:s slutsats är att kunden ska efterbeskattas, oavsett om det anlidade tryckeriet är i intressegemenskap med kunden eller inte.⁶⁹

⁶⁵ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12 s. 4 och 3522-12 s. 4.

⁶⁶ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12 s. 5 och 3522-12 s. 5.

⁶⁷ HFD mål nr 3499-13 s. 7 och 3291-13 s. 7.

⁶⁸ Mål nr C-35/05, p. 39 och 41, HFD mål nr 3499-13 s. 8 och 3291-13 s. 8.

⁶⁹ HFD mål nr 3499-13 s. 9 och 3291-13 s. 9.

5 Reaktionen på HFD:s avgöranden

5.1 Introduktion

Avgörandena har väckt uppseende och genererat flertalet debattartiklar och kommentarer. Kritik har riktats mot flera delar av domarna. Ett genomgående tema är rättssäkerhetsaspekter - efterbeskattning är till nackdel för den skattskyldige och bör tillämpas med försiktighet.⁷⁰ HFD tar dock inte alls upp etablerade principer om rättssäkerhet och förutsebarhet till skydd för de enskilda.⁷¹

5.2 Förutsättningar för efterbeskattning

I en rättsfallsanalys i Skattenytt från mars 2014 av Ulf Hedström framförs ståndpunkten att HFD tolkar följdändringsbestämmelsen mer extensivt än vad som tidigare följt av gällande rätt.⁷² Hedström påpekar att tidigare praxis stadgar att följdändringsbeslut måste kunna fattas utan vidare utredning om hur den följdändrade beskattats. I de aktuella målen har Skatteverket vid huvudbeslutet saknat vetskap om hur kundens momshantering sett ut. Hedström ifrågasätter att detta enligt HFD inte hindrar följdändring av kunden, såtillvida att denne inte invänder att man aldrig gjort något avdrag.⁷³

I en artikel i Svensk skattetidning från 2011 ifrågasätter Göran Alvemalm om det verkligen föreligger direkt konsekvens mellan huvudbeslut för tryckeriet och följdändringsbeslut för kunden. Han menar i artikeln att Skatteverket vid följdändringsbeslut måste göra flera nya bedömningar och bland annat måste avgöra om:

1. kunden har dragit av den aktuella momsen,
2. hur mycket som dragits av,
3. kunden har full avdragsrätt,
4. den aktuella momsen hänförs till momspliktig eller momsfri verksamhet,

⁷⁰ Lodin m.fl., 2013, s. 779.

⁷¹ Hedström, 2014, s. 247 samt Grefberg, <http://www.dagensjuridik.se/2014/03/kunderna-drabbas-av-att-skatteverket-inte-utredde-fragan>, publicerad 2014-03-04, hämtad 2014-04-24.

⁷² Hedström, 2014, s. 247.

⁷³ Hedström, 2014, s. 246 samt HFD mål nr 3499-13 s. 6 och 3291-13 s. 6.

5. i vilken period kunden dragit av momsen.

Alvemalms åsikt är att de nya bedömningar som krävs i dessa frågor gör att kravet på direkt konsekvens inte uppfylls.⁷⁴

5.3 Uppenbart oskäligt

Hedström menar att en tydlig skärpning av oskälighetsrekvisitet skett. Kunden tvingas bära hela ansvaret för att tryckeriet kompenserar kunden, trots att man egentligen står helt utanför det beskattningsbeslut som Skatteverket fattat för tryckeriet.⁷⁵ Det är först om det är ”omöjligt eller orimligt svårt” att återfå pengarna från tryckerierna som en beskattning kan anses som uppenbart oskäligt. Hedström frågar sig om ett resultatlöst krav gentemot tryckeriet då innebär att oskälighetsrekvisitet i den delen är uppfyllt?⁷⁶

Hedström riktar också kritik mot att HFD bara återger delar av förarbetsuttalandena, nämligen de delar som framhäver att tillämpning förutsätter exceptionella förhållanden. Att tillämpning kan tänkas ske då efterbeskattning kan vara stötande för den allmänna rättskänslan, då den skattskyldige på goda grunder trots sig lämna korrekta uppgifter eller då den skattskyldige inte brustit i sin uppgiftsskyldighet utelämnar domstolen i sina domskäl. Hedström anser att utelämnandet av dessa omständigheter kan ses som att HFD skärper kraven för när det kan anses som uppenbart oskäligt att efterbeskatta någon genom följdändring.⁷⁷

Ulrika Grefberg publicerade en debattartikel på Dagens Juridik i mars 2014 i vilken hon ifrågasätter att kunderna fått stå konsekvenserna av att kravet på kreditnota inte infördes i svensk rätt förrän år 2008. Hon anser att det är staten och inte enskilda som bör bära ansvaret för bristfällig lagstiftning i fall som detta. Grefberg menar att HFD vid bedömningen av oskälighetsrekvisitet borde ha reflekterat över varför frågan överhuvudtaget hamnat i domstol – hade direktivet implementerats i anslutning till att det började gälla hade den nuvarande problematiken inte uppkommit.⁷⁸

⁷⁴ Alvemalm, 2011, s. 432.

⁷⁵ Hedström, 2014, s. 249.

⁷⁶ Hedström, 2014, s. 250.

⁷⁷ Hedström, 2014 s. 249.

⁷⁸ Grefberg, <http://www.dagensjuridik.se/2014/03/kunderna-drabbas-av-att-skatteverket-inte-utredde-fragan>, publicerad 2014-03-04, hämtad 2014-04-24.

6 Tryckerimomsmålen koppling till civilrätten

Trots att tryckerimomsmålen rör renodlat skatterättsliga bestämmelser finns tydliga kopplingar till civilrätten. Svaret på om efterbeskattning är uppenbart oskäligt hänger enligt HFD på kundens möjlighet att nå framgång med en civilrättslig talan gentemot tryckeriet. HFD uttrycker att det inte finns någon grund för antagandet att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att nå framgång med en sådan talan. Saken har prövats i allmän domstol, då Stockholms tingsrätt underkände kundens krav på kompensation.⁷⁹ Domen är överklagad men ännu inte prövad av Svea Hovrätt.⁸⁰ Rättsläget får sägas vara oklart. Doktrin som finns pekar dock, liksom Stockholms tingsrätts avgörande, på att en civilrättslig skyldighet för tryckerierna att kompensera kunderna saknas. Professor Mårten Schultz för i en artikel från 2012 ett resonemang om kundernas rätt till återbetalning grundat på principen om *condictio indebiti* alternativt principen om obehörig vinst. Hans slutsats är att ingen av principerna torde kunna grunda återbetalningsskyldighet.⁸¹

Hedström antyder att det är anmärkningsvärt att HFD i egenskap av förvaltningsdomstol tycker sig kunna pröva kundernas civilrättsliga möjlighet att nå framgång i en tvist om återbetalning gentemot tryckerierna. I vart fall borde HFD, enligt Hedström, ha inväntat den pågående civilrättsliga prövningen innan man avgjort de skatterättsliga målen.⁸² Mot detta kan invändas att HFD så omgående som möjligt bör ge underinstanserna och Skatteverket rättslig vägledning. Hedström menar dock att HFD i avgörandena knappast ger svar på hur oskälighetsrekvisitet ska hanteras i de tusentals tvister som pågår runt om i landet.⁸³

⁷⁹ Stockholms tingsrätt, mål nr 9633-12.

⁸⁰ Svea hovrätt, mål nr 3478-13.

⁸¹ Schultz, 2012, s. 576 f.

⁸² Hedström, 2014, s. 250.

⁸³ Hedström, 2014, s.251.

7 Analys och slutsatser

7.1 Introduktion

Uppsatsens fokus är hur tryckerimomsmålen förhåller sig till gällande rätt samt hur de kan komma att påverka framtida rättstillämpning när det gäller följdändringsregeln och dess oskälighetsrekvisit. Under analysen diskuteras också vilka intresseavvägningar som kan ligga bakom tillämpningen av den aktuella lagstiftningen.

7.2 Har HFD:s avgöranden utvidgat följdändringsbestämmelsen?

Frågan diskuteras i första hand utifrån kravet på direkt konsekvens. Det framstår som klart att ett sådant krav existerar, och såväl förarbeten som tidigare praxis betonar vikten av detta. Med det som utgångspunkt är det intressant att HFD så kortfattat hanterar kravet i domskälen. HFD menar att kravet på reciprocitet mellan utgående och ingående skatt gör att någon ny prövning av storleken av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven från tryckeriet inte behöver göras. Men är det så enkelt?

Såväl skattejurister som kammarrätter har menat att det krävs nya bedömningar för att Skatteverket ska kunna veta hur mycket kundens ingående skatt ska höjas. Efterbeskattning är till nackdel för den enskilde och därmed bör det kunna ställas upp krav på att beskattningen blir korrekt. I de aktuella avgörandena accepterar dock HFD att Skatteverket inte presenterat någon utredning om vilka avdrag den skattskyldige gjort, eller i vilken redovisningsperiod detta skett. Istället förutsätter HFD att kunderna gjort alla avdrag som de har rätt till. Här kan man fråga sig om inte domstolen inför en presumtionsregel. Genom att presumera att avdrag gjorts blir konsekvensen en slags omvänd bevisbörda. Det blir inte upp till Skatteverket, den efterbeskattande myndigheten, att visa vilka avdrag som gjorts, utan det blir kunderna som får bära bevisbördan för detta. En sådan ordning kan ifrågasättas ur rättssäkerhetssynpunkt.

Kravet på direkt konsekvens innebär att det inte finns utrymme för någon ny materiell prövning. Genom att presumera avdrag framstår det som att HFD tar en genväg i frågan. Domstolen kommer runt kravet då den accepterar att Skatteverket inte utrett de faktiska förhållandena. De bedömningar som skulle behöva göras för att garantera en korrekt beskattning görs inte, och

det är det som gör att efterbeskattningsbestämmelsen kan tillämpas till nackdel för den enskilde. Vad som händer med kravet på direkt konsekvens om kunden gör gällande att avdrag underlåtits lämnar HFD osagt, likaså vad som händer om kunden bedriver blandad verksamhet.

Ska man med utgångspunkt i det ovan anförda anse att HFD tolkar följdändringsbestämmelsen mer extensivt än tidigare? Utifrån avgörandena framstår det inte som klart att dra en sådan slutsats. HFD konstaterar att kravet på direkt konsekvens existerar, men någon diskussion kring om det finns utrymme att göra några nya bedömningar inom ramen för det förs inte av domstolen. Överhuvudtaget diskuteras inte vad kravet på direkt konsekvens faktiskt innebär. Detta framstår som märkligt när underrätternas bedömningar skilt sig så markant och behovet av vägledning är stort.

Ett argument för att Skatteverket ska kunna utreda gjorda avdrag, utan att frångå kravet på direkt konsekvens, är att kontroll av bokföring inte kräver någon självständig bedömning och därmed inte utgör någon ny prövning. HFD ger dock inte någon ledning i denna fråga. Hade HFD konstaterat att viss utredning visserligen krävs vid kunds invändning om att avdrag ej gjorts, men att en sådan utredning faller inom ramen för kravet på direkt konsekvens, hade det kunnat anses som en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde. Så som domskälen nu är formulerade är det däremot svårt att dra någon sådan slutsats.

7.3 Vilket utrymme finns det att använda ventilen *uppenbart oskäligt*?

Det bör först påpekas att det ena målet rör en kund i intressegemenskap med tryckeriet. I ett sådant fall följer det klart av förarbetena att det normalt sett inte är uppenbart oskäligt att följdändra. Den situationen skjuts därför fortsättningsvis åt sidan. Analysen tar istället sikte på situationen då följdändringen gäller en kund som inte har något samröre med det tryckeri som huvudbeslutet gällt.

En analys av tillämpningen av oskälighetsrekvisitet sker mest fördelaktigt med utgångspunkt i förarbetsuttalandena. Det framgår av propositionen att rekvisitet ska förbehållas mycket speciella fall, och HFD tar fasta på detta. Detta är också rimligt – som HFD anför måste målet vid mervärdesbeskattning vara att denna ska fungera så neutralt som möjligt och inte ge vissa aktörer fördelar före andra. Här kan man dock fråga sig om kunderna fått någon fördel. Den skatt som kunderna gjort avdrag för hänförde sig vid tidpunkten för avdragen till faktiskt betalad mervärdesskatt. Utifrån den

aktuella prissättningen och den aktuella mervärdesskattesatsen var kundernas avdrag vid tidpunkten korrekta. Att låta bli att ändra den ingående mervärdesskatten leder inte till att kunderna får en skattemässig fördel, utan snarare att kunderna får en ekonomisk belastning. HFD konstaterar på sidan åtta i domarna att ett materiellt oriktigt resultat uppkommer om efterbeskattning sker utan att kunderna får motsvarande ersättning från tryckerierna. Att från domstolens sida tidigare i samma avgörande tala om neutralitets- och konkurrensaspekter som skäl för efterbeskattning framstår då som motsägelsefullt. Det är långt ifrån självklart att tryckeriet har någon skyldighet att ersätta kunden. Domstolen har då genom sitt avgörande bidragit till att mervärdesskatten blivit en ekonomisk belastning för kunden och att neutralitetsprincipen inte upprätthållits.

Hade lagstiftaren infört bestämmelsen om kreditfaktura i anslutning till direktivets ikraftträdande hade inte den nuvarande problematiken uppkommit. Med detta i åtanke ligger det nära till hands att ansluta sig till Grefbergs uppfattning om att HFD låter enskilda näringsidkare som agerat enligt regelboken bära bördan av bristande lagstiftning. Frågan är hur detta förhåller sig till oskälighetsrekvisitet. Det stadgas tydligt i förarbetena att det kan uppkomma situationer då efterbeskattning bör underlåtas. Exemplet man ger är bland annat då ett riktigt beskattningsbeslut upplevs som stötande för den allmänna rättsskällan samt då lång tid har passerat. Av vad som framgår av propositionen är inte tillämpningen av oskälighetsrekvisitet hugget i sten, utan tolkningsutrymme lämnas för den tillämpande domstolen. I de aktuella målen föreligger flera av de omständigheter som räknas upp i förarbetena. Med tanke på detta kan det ifrågasättas om HFD:s mycket strikta tolkning av oskälighetsrekvisitet i tryckeriomsmålen verkligen är förenlig med lagstiftarens mening. Sett till HFD:s domskäl verkar det i princip omöjligt för en skattskyldig näringsidkare att få ett följdändringsbeslut förklarat som uppenbart oskäligt. Den långa tidsrymden som passerat sedan de aktuella avdragen gjordes nämns inte. Inte heller tar man upp rättssäkerhetsaspekter och enskildas rätt att kunna lita på ett skattebeslut. Att situationen är en konsekvens av ett sent implementerat direktiv nämns inte heller. Med uppräknade omständigheter i åtanke framstår det som långsökt att tolka domarna på annat sätt än att oskälighetsrekvisitets tillämpningsområde inskränks jämfört med vad som framgår av förarbetena.

Till sist några reflektioner kring HFD:s civilrättsliga uttalanden. Domstolen konstaterar att kunden måste få ersättning från tryckeriet för att följdändringen inte ska leda till ett materiellt felaktigt resultat. Rätten till ersättning är dock en civilrättslig fråga som saknar ett klart svar. Stockholms tingsrätt har i ett avgörande konstaterat att en sådan rätt saknas. Vad

händer om även hovrätten kommer fram till att det civilrättsliga anspråket inte håller? Kan man då anse att det faktiskt finns en grund för antagandet att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå pengarna? Hur långt ska det behöva gå civilrättsligt – ända upp till HD? Om även HD säger nej – vad händer med de förvaltningsrättsliga domar som stadgar att tryckerikunderna måste betala, trots att det nu genom HD:s dom visas att rätt till återbetalning från tryckerierna faktiskt inte existerar? Kan kunderna då begära skadestånd från staten?

Av samhällsekonomiska skäl vore en händelseutveckling som beskrivits olycklig. Otaliga processer skulle behöva föras i flera olika instanser. Det finns många kunder som efter HFD:s avgöranden står inför konkurshot. Hur ska de ha råd att processa civilrättsligt? HFD tar överhuvudtaget inte upp detta i oskälighetsbedömningen.

Genom att inte låta staten ta ansvar för att bestämmelsen på kreditfaktura infördes först år 2008 samt lämna många omständigheter utanför bedömningen gör HFD klart att statens intressen går före de enskildas. Det kan konstateras att det staten vinner ekonomiskt får man betala ett högt pris för vad gäller förlorad rättssäkerhet och bristande förutsebarhet. Huruvida detta är rimligt och i linje med den tillämpade lagstiftningen tåls att diskutera vidare.

7.4 Slutsatser

Konsekvensen av att presumera att kunden gjort fullständiga avdrag blir att det placeras en bevisbörda på den enskilde som kan ifrågasättas med tanke på dennes rättssäkerhet. HFD:s avgöranden bör dock inte i sig tolkas som en utvidgning av följdändringsbestämmelsens tillämpningsområde.

När det gäller oskälighetsrequisitet framstår det som att tillämpningsområdet inskränks. De många omständigheter som skulle kunna anföras mot efterbeskattning i målet lämnas utanför bedömningen. HFD bygger istället sin bedömning på en framtida civilrättslig utgång som domstolen inte har någon aning om. Det är svårt att dra någon annan slutsats än att statens intresse av ett effektivt skattesystem får väga tyngre än enskildas intresse av en rättssäker och förutsebar beskattning.

Käll- och litteraturförteckning

EU-rättsliga direktiv

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Svenskt offentligt tryck

Propositioner

1989/90: 74	Ny taxeringslag m.m.
1991/92: 43	Regeringens proposition om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
2000/01:45	Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.
2010/2011:165	Skatteförfarandet.

Statens offentliga utredningar

2002:74	Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.
---------	---

Myndighetspublikationer

Handledning för taxeringsförfarandet, Riksskatteverket, 1996.

Skatteverkets pressmeddelande: ”Ändrad moms för tryckerierna påverkar kunderna”, 2011-02-21.

Skatteverkets ställningstagande: ”Framställning av tryckta produkter; mervärdesskatt”, dnr 131 355983-10/111, 2010-07-09.

Litteratur

Juridisk metodlära (redaktör: Korling, Fredrik; Zamboni, Mauro), Studentlitteratur, Lund 2013.

Kleerup, Jan; Kristoffersson, Eleonor; Melz, Peter; Öberg, Jesper: ”*Mervärdesskatt i teori och praktik*”, fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2014.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa: ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*”, fjortonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2013.

Melz, Peter; Kristoffersson, Eleonor: ”*Mervärdesskatt – en introduktion*”, sjuttonde upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2013.

Melz, Peter: ”*Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem*”, Juristförlaget, Stockholm 1990.

Ståhl, Kristina; Persson Österman, Roger; Hilling, Maria; Öberg, Jesper: ”*EU-skatterätt*”, tredje upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2011.

Westberg, Björn: ”*Nordisk mervärdesskatterätt*”, Juristförlaget, Stockholm 1994.

Westberg, Björn: ”*Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*”, Thomson Reuters, Stockholm 2009.

Artiklar

Alvemalm, Göran: ”Angående efterbeskattning och följdändringsbeslut efterbeskattningsvis med anledning av återbetald utgående skatt för bl.a. tryckerier”, *Svensk skattetidning* 2011 nr 5.

Hedström, Ulf: ”Dramatiken ökar i målen om tryckerimoms”, *Skattenytt* 2013 nummer 10.

Hedström, Ulf: ”HFD:s beslut om att efterbeskatta kunder i de s.k. tryckerimomsmålen – ändring av praxis?”, *Skattenytt* 2014, nummer 4.

Schultz, Mårten: ”Conditio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar”, *Svensk skattetidning* 2012, nummer 6-7.

Wennergren, Bertil: ”Följdändring enligt 4:17 NTL i ljuset av 105 § GTL”, *Svensk skattetidning* 1992.

Westberg, Björn: ”Rätten till återbetalning av för högt eller felaktigt debiterad mervärdesskatt”, *Skattenytt* 2012 nummer 10.

Elektroniska källor

Dagensjuridik.se

Grefberg, Ulrika: ”Kunderna drabbas av att Skatteverket inte utredde frågan – och HFD valde att sätta sig på läktaren”.

<http://www.dagensjuridik.se/2014/03/kunderna-drabbas-av-att-skatteverket-inte-utredde-fragan>

Publicerad 2014-03-04, hämtad 2014-04-24.

Skatteverket.se

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/tryckta produkter.4.71004e4c133e23bf6db800067027.html>

Okänt publiceringsdatum, hämtad 2014-05-08.

Skl.se

Fored, Jeanette: ”Tryckerimoms”.

<http://www.skl.se/vi-arbetar-med/juridik/skatteratt/tryckerimoms>

Publicerad 2014-03-25, hämtad 2014-05-14.

Svt.se

Weibull, Hedvig: ”Momstvist på miljarder hotar svenska förlag och tryckerier”.

<http://www.svt.se/kultur/bok/momstvist-pa-miljarder-hotar-svenska-forlag-och-tryckerier>

Publicerad 2014-04-29, hämtad 2014-05-11.

Zeteo.se

Lagkommentar 21 kap. 12 § SBL: Mervärdesskatt (Fink, Frennberg, Jacobsson, Hansson).

Okänt publiceringsdatum, hämtad 2014-05-15.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

- C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze (2007).
C-88/09 Graphic Procédé mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (2010).

Högsta förvaltningsdomstolen, Regeringsrätten

- RÅ 1979 1:42.
RÅ 1988 ref. 102.
RÅ 1994 not. 393.
RÅ 2004 ref. 51.
RÅ 2006 ref. 25.
Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 3291-13, 26 februari 2014.
Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 3499-13, 26 februari 2014.

Underinstanser

Förvaltningsdomstol

- Kammarrätten i Stockholm, mål nr 520-524-12, 16 maj 2012.
Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3519-12, 3 juli 2012.
Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 3522-12, 3 juli 2012.

Allmän domstol

- Svea hovrätt, mål nr 3478-13, ej ännu avgjort.
Stockholms tingsrätt, mål nr 9633-12, 8 mars 2013.