



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Framställning av tryckta produkter

- Följdändring av kundernas beskattning granskat ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Isabella Högström

Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Examensarbete, 30 högskolepoäng
Skatterätt
VT 2012

Handledare: Robert Pålsson
Examinator: Elleonor Fagerfjäll

Sammanfattning

Skatterätten, särskilt mervärdesskatteområdet, har påverkats mycket av Sveriges medlemskap i EU. Mervärdesskatten är till stor del harmoniserad genom EU-direktiv som ligger till grund för den nationella rätten. Uppsatsen syftar till att belysa rättsläget efter EU-domen *Graphic Procédé*¹ där domstolen konstaterade att framställning av tryckta produkter utgjorde leverans av varor. Det svenska rättsläget före domen har varit att framställning av sådana produkter utgjort trycktjänster som beskattas med den normala mervärdesskattesatsen om 25 procent. Svenska domstolar och myndigheter har således tolkat begreppet *omsättning av varor* fel. Detta har medfört stora konsekvenser för företag i tryckeribranschen eftersom framställning av vissa tryckta produkter så som böcker, tidningar och liknande beskattas med en skattesats om 6 procent.

Följden av det ändrade rättsläget är att tryckerierna har betalat in en för hög utgående skatt till staten om 25 procent som i vissa fall skulle ha varit 6 procent. Före 2008 fanns det inget krav i mervärdesskattelagen på att utfärda en kreditfaktura för att få tillbaka felaktigt inbetald skatt. Detta har inneburit att tryckerier kan få tillbaka detta belopp utan att behöva utfärda en kreditfaktura till kunderna. Liknande situationer undviks emellertid i framtiden eftersom det från och med 1 januari 2008 finns ett krav på kreditfaktura i 13:28 mervärdesskattelagen, ML.

För att upprätthålla reciprocitetsprincipen, som är en grundläggande mervärdesskatte-rättslig princip, har Skatteverket efterbeskattat kunderna och reducerat deras ingående skatt i motsvarande mån. I denna situation ställs det allmännas intresse av att bevara reciprociteten i mervärdesskattesystemet mot den enskildes intresse av en förutsebar beskattning. Uppsatsen syftar således även till att utreda huruvida följdändring av kundernas beskattning är förenlig med principerna om rättssäkerhet och att utreda om undantagsbestämmelsen i 21:13 st. 2 skattebetalningslagen, SBL, tillämpas för restriktivt.²

För att en skatt ska upplevas som legitim krävs det att den skattskyldige kan förutse konsekvenserna av en bestämmelse. I min slutsats kommer jag fram till att reglerna om efterbeskattning i följdändringsfallen har en relativt klar och tydlig konstruktion förutom rekvisitet *uppenbart oskäligt* som möjligen skulle kunna preciseras något ytterligare. Genom att rekvisitet är vagt reglerat medför detta brister i förutsebarheten samtidigt blir det även svårt för myndigheter och domstolar att veta när undantagsbestämmelsen ska tillämpas eftersom den ska användas restriktivt.

Syftet med bestämmelserna om efterbeskattning är att beskattningen ska bli korrekt, därför faller det sig naturligt att undantagsbestämmelsen ska tillämpas restriktivt. Jag anser dock att någon efterbeskattning av kunderna inte ska ske om beslutet: a) avser annan skattskyldig, b) fattas efter sexårsfristen, c) någon intressegemenskap mellan bolagen inte föreligger och d) kundens möjlighet att civilrättsligt erhålla ersättning motsvarande återkravet från Skatteverket är uttömda.

¹ C-88/09 *Graphic Procédé*.

² Nuvarande 66:28 st. 1 p. 2 SFL.

Innehåll

Sammanfattning	2
Förkortningslista	5
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Syfte.....	7
1.3 Metod.....	7
1.4 Avgränsningar.....	7
1.5 Disposition.....	7
2 Framställning av tryckta produkter	9
2.1 Inledning.....	9
2.2 EU-rätt på mervärdesskatteområdet.....	9
2.2.1 Kort historik om harmoniseringen av mervärdesskatten.....	9
2.2.2 EU-rättens reglering på mervärdesskatteområdet.....	10
2.2.3 EU-rättens företräde framför nationell rätt.....	11
2.3 Svensk rätt på mervärdesskatteområdet.....	13
2.3.1 Kort historik om svensk mervärdesskatt.....	13
2.3.2 Mervärdesskattens karaktär och konstruktion.....	13
2.3.3 Neutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen.....	14
2.3.4 Något om avdragsrätten för ingående skatt.....	16
2.4 Definition av varor respektive tjänster.....	17
2.4.1 Gränsdragning mellan varor respektive tjänster.....	18
2.4.2 Sammanfattning avseende gränsdragningen.....	19
2.5 Rättsläget efter EU-domen <i>Graphic Procédé</i>	20
2.5.1 C-88/09 <i>Graphic Procédé</i>	20
2.5.2 Svensk rätt efter <i>Graphic Procédé</i>	21
2.5.3 Avsaknad av kravet på kreditfaktura.....	22
2.5.4 Beräkning av återkravet från Skatteverket.....	23
2.5.5 Inkomstskattemässiga konsekvenser.....	23
2.5.6 Kundens intresse.....	24
3 Skatteförfarandet	25
3.1 Inledning.....	25
3.2 Mervärdesskatteförfarandet.....	25
3.3 Beslut om skatt.....	25
3.4 Omprövning.....	26
3.5 Efterbeskattning.....	27
3.6 Efterbeskattning genom följdändring.....	29
3.6.1 Direkt konsekvens av huvudbeslutet.....	29
3.6.2 Betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL.....	31
3.6.3 Något om tidsfristen.....	31
3.7 Uppenbart oskäligt.....	31
3.7.1 Uppenbart oskäligt - följdändringsfallen.....	32
3.7.2 Förvaltningsrätten i Stockholm dom den 8 december 2011.....	33
3.7.3 Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012.....	34
4 Rättssäkerhetsprinciper i skatterätten	35
4.1 Inledning.....	35
4.2 Allmänt om rättssäkerhet.....	35

4.3 Förutsebarhet.....	36
4.4 Berättigade förväntningar	37
4.5 Likhetsprincipen	38
4.6 Legalitetsprincipen.....	39
4.7 Proportionalitetsprincipen.....	40
5 Efterbeskattning och rättssäkerhet	42
5.1 Inledning	42
5.2 Följden av det ändrade rättsläget	42
5.3 Reglerna om efterbeskattning genom följdändring.....	43
5.4 Reglerna om följdändring ur ett rättssäkerhetsperspektiv	44
5.5 Följdändring av kundernas beskattning ur ett rättssäkerhetsperspektiv	45
5.6 Tillämpas undantagsregeln för restriktivt?	46
6 Slutsats	47
Käll- och litteraturförteckning	48

Förkortningslista

art.	Artikel
dnr.	Diarienummer
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GTL	Gamla taxeringslagen (1956:632)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgift (2001:1227)
JT	Juridisk tidskrift
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
not.	Notismål
Prop.	Proposition
ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I Sverige har tryckeriers tillhandahållanden tidigare ansetts utgöra tjänster som beskattats med 25 procent enligt huvudregeln i 7:1 st. 1 ML. I domen *Graphic Procédé*³ fastställde emellertid EU-domstolen att kopieringsverksamhet utgör omsättning av varor då verksamheten är begränsad till mångfaldigande av dokument på någon form av medium och då rätten att förfoga över kopiorna överförs från säljaren till kunden som har beställt dem.⁴ Följden av EU-domstolens avgörande är att framställning av tryckta produkter ska betraktas som omsättning av varor och inte tillhandahållande av tjänster.⁵ Detta innebär att en reducerad skattesats om 6 procent ska tillämpas på vissa varor som exempelvis böcker, tidningar och ritböcker istället för normalskattesatsen om 25 procent, 7:1 st. 3 ML.

På grund av det ändrade rättsläget har många tryckerier ansökt om omprövning för den felaktigt redovisade utgående skatten om 25 procent som rätteligen skulle varit 6 procent. Enligt Skatteverket rör det sig om flera hundra tryckeriföretag som har begärt återbetalning av mervärdesskatten och sammanlagt rör det sig om närmare 2,7 miljarder kronor i återbetalningskrav.⁶ Om tryckerierna har kunnat visa att det som tillhandahållits kunderna avsett varor som omfattas av den reducerade skattesatsen har tryckerierna fått en nedsättning av den utgående skatten och således fått den felaktigt inbetalda skatten återbetald från Skatteverket.

I de fall tryckeriernas utgående skatt har sänkts medför detta att deras kunder har fått ett för högt avdrag avseende den ingående skatten. Genom följdändring har Skatteverket efterbeskattat tryckeriets kunder, nedan kallat kunderna, och därigenom sänkt deras avdrag i motsvarande mån, 21:12 p. 2 SBL.⁷ Detta innebär dels att kunderna har betalat en för hög mervärdesskatt om 25 procent till tryckerierna, dels att de endast får ett avdrag med 6 procent. Kunderna får vända sig till tryckerierna för att begära återbetalning av den felaktigt debiterade mervärdesskatten. Om kunderna har rätt till återbetalning eller inte från tryckerierna beror på civilrättsliga bestämmelser. Därmed står kunderna för risken att inte få någon återbetalning från tryckerierna och att det sänkta avdraget istället medför en kostnad för dem.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det står tre olika intressen mot varandra. För det första har tryckerierna ett intresse av att ompröva den utgående skatten och få tillbaka mellanskillnaden. För det andra har Skatteverket ett intresse av att upprätthålla reciprociteten i mervärdesskattesystemet och således sänka kundernas ingående skatt i motsvarande mån. Till sist har kunderna ett intresse av att inte stå för kostnaden som det sänkta avdraget innebär om de inte får återbetalt från tryckerierna. Det intressanta i sammanhanget är att utreda kundernas avdragsrätt och undersöka om efterbeskattning av kunderna är förenlig med principerna om rättssäkerhet.

³ C-88/09 *Graphic Procédé*.

⁴ C-88/09 *Graphic Procédé*, p. 34.

⁵ Skatteverkets ställningstagande, Framställning av tryckta produkter; mervärdesskatt, 2010-07-09, dnr. 131 355 983-10/111.

⁶ Skatteverkets pressmeddelande, Ändrad moms för tryckerierna påverkar kunderna, 2011-02-21. Samt information från Susanne Malmborg, verksamhetsutvecklare, kontaktperson för media på Skatteverket.

⁷ Nuvarande 66:27 p. 4 a) SFL.

1.2 Syfte

Det övergripande syftet med uppsatsen är att undersöka och redogöra för följderna av det ändrade rättsläget efter EU-domen *Graphic Procédé* i svensk skatterätt. Det andra syftet med uppsatsen är att undersöka om följdändring av kundernas beskattning är förenlig med principerna om rättssäkerhet.

1.3 Metod

För att uppnå syftet med uppsatsen används traditionell juridisk metod, vilket innebär att uppsatsens olika områden kommer att behandlas med stöd av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Bestämmelserna om efterbeskattning enligt skattebetalningslagen, SBL, kommer att undersökas eftersom följdändring av kundernas beskattning avser redovisningsperioder för 2004-2007. Den nya skatteförfarandelagen, SFL, som ersätter SBL tillämpas för första gången på perioder efter utgången av 2011 enligt övergångsbestämmelserna. Hänvisningar kommer att göras till bestämmelser i SFL i fotnoterna. I uppsatsens teoridel har jag valt att undersöka vissa rättssäkerhetsprinciper som jag anser är relevanta för att utreda om och hur rättssäkerheten upprätthålls vid tillämpningen av efterbeskattningsreglerna i följdändringsfallen, 21:12 p. 2 och 21:13 SBL.⁸ I analysen görs dels en utvärdering om rättsläget efter *Graphic Procédé*, dels en prövning av efterbeskattningsreglerna mot de rättssäkerhetsprinciper jag har valt att undersöka. I uppsatsens slutdel kommer mina egna åsikter till uttryck.

1.4 Avgränsningar

Eftersom syftet med uppsatsen är att utreda om efterbeskattning genom följdändring av kundernas beskattning är förenlig med rättssäkerheten kommer jag endast att undersöka efterbeskattning enligt 21:12 p. 2 SBL. Efterbeskattning på grund av andra skäl faller således utanför syftet med uppsatsen.

Då uppsatsen faller inom ämnesområdet skatterätt kommer eventuella civilrättsliga aspekter, avseende kundernas rätt att återfå beloppet motsvarande Skatteverkets återkrav från tryckerierna, inte att utredas närmare i uppsatsen.

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel inleds med en presentation av EU-rättens och den svenska rättens reglering på mervärdesskatteområdet. Därefter beskrivs mervärdesskattens karaktär och konstruktion kortfattat samt viktiga mervärdesskatterättsliga principer. Därefter utreder jag gränsdragningsproblematiken mellan varor och tjänster samt redogör för EU-domen *Graphic Procédé* påverkan på svensk skatterätt.

Syftet med uppsatsens tredje kapitel är att undersöka vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att Skatteverket ska kunna fatta beslut till den enskildes nackdel genom efterbeskattning. Fokus i utredningen ligger på reglerna om efterbeskattning i följdändringsfallen. Vidare kommer jag att undersöka undantagsbestämmelsen i 21:13 st. 2 SBL, det vill säga i vilka fall en efterbeskattning ska underlåtas på grund av att det är *uppenbart oskäligt* att efterbeskatta den enskilde.⁹

⁸ Nuvarande 66:27 p. 4 a) och 66:28 SFL.

⁹ Nuvarande 66:28 st. 1 p. 2 SFL.

I uppsatsens fjärde kapitel behandlas begreppet rättssäkerhet samt de rättssäkerhetsprinciper som ska prövas mot efterbeskattning av kunderna. Följande principer utreds i kapitlet: förutsebarhet, berättigade förväntningar, likhetsprincipen, legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

I femte kapitlet analyseras det ändrade rättsläget efter *Graphic Procédé*. Vidare görs en analys av efterbeskattningsreglerna samt en prövning av reglerna mot de rättssäkerhetsprinciper som behandlades i uppsatsens teoridel för att se om rättssäkerheten upprätthålls vid tillämpningen av reglerna. Syftet är att undersöka om reglerna om efterbeskattning är tillräckliga ur ett rättssäkerhetsperspektiv samt att undersöka om reglerna tillämpas på ett rättssäkert sätt.

I det sista och avslutande kapitlet kommer jag att redogöra för mina slutsatser avseende analysen i kapitel fem samt ge några avslutande reflektioner.

2 Framställning av tryckta produkter

2.1 Inledning

Sveriges medlemskap i EU har influerat den svenska skatterätten. Mervärdesskatten är det rättsområde som omfattas av EU:s normgivningsmakt och som till stor del harmoniserats genom EU-direktiv. Mervärdesskatten är annorlunda uttryckt inte en nationell angelägenhet, till skillnad från inkomstskatterätten som i princip är det, utan EU-rätten ligger till grund för den nationella rätten.¹⁰ Detta innebär att EU-rätten har stort inflytande vid tolkningen av mervärdesskattelagen.

Syftet med kapitel två är att ge läsaren en introduktion till den EU-rättsliga och den svenska regleringen på mervärdesskatterättens område för att denne ska kunna förstå problematiken som uppsatsen kommer att behandla. Vidare syftar detta kapitel till att redogöra för den gränsdragningsproblematik som uppstår mellan varor och tjänster samt att behandla hur tolkningen av framställning av tryckta produkter har påverkats av EU- domen *Graphic Procédé*.

2.2 EU-rätt på mervärdesskatteområdet

2.2.1 Kort historik om harmoniseringen av mervärdesskatten

Europeiska Gemenskapen (EG)¹¹ beslutade genom en rad beslut på 1960- och 1970-talen att medlemsstaterna skulle ersätta sina system för omsättningsskatter med ett gemensamt system för mervärdesskatt.¹² Tidigare fanns det flera olika system eftersom skatten inte var harmoniserad utan medlemsstaterna själva utformade sina mervärdes-skattesystem.

Det huvudsakliga syftet med ett gemensamt system för mervärdesskatt var att upprätta en gemensam marknad inom vilket det skulle råda en sund konkurrens och vars egenskaper skulle likna dem som råder på den inhemska.¹³ För att uppnå syftet anfördes att medlemsstaterna skulle tillämpa en enhetlig lagstiftning avseende mervärdesskatten för att dels förhindra risken för snedvriden konkurrens, dels förhindra risken för hinder av den fria rörligheten för varor och tjänster.¹⁴ En viktig uppgift för EU är således att harmonisera skattebasen samt begränsa undantagen från skattskyldighet för att uppnå en konkurrensneutral mervärdesskatt. Ytterligare en anledning till harmonisering av mervärdesskatten var att EU:s budget finansieras av bidrag från medlemsländerna som baseras på mervärdesskattebaserna i respektive medlemsland.¹⁵

¹⁰ Inkomstskatterätten har dock harmoniserats genom följande direktiv: moder/dotter-bolagsdirektivet 90/435/EEG, sparandedirektivet 2003/48/EG, ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG och fusionsdirektivet 2009/133/EG.

¹¹ I och med Lissabonfördragets ikraftträdande har Europeiska Gemenskapen (EG) ersatts av Europeiska Unionen (EU), se prop. 2007/08:168 s. 1. Detta medför även att termerna EG-domstolen och EG-rätt har ersatts med EU-domstolen och EU-rätt.

¹² Art. 1 Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (första mervärdesskattedirektivet) och Melz Peter, Mervärdesskatt - en introduktion, upplaga 15, Iustus Förlag, Uppsala 2009, s. 25 f.

¹³ Första ledet i ingressen till första mervärdesskattedirektivet 67/227/EEG.

¹⁴ Andra ledet i ingressen till första mervärdesskattedirektivet 67/227/EEG.

¹⁵ Melz, 2009, s. 26 f.

Första steget mot en harmonisering av mervärdesskatten var införandet av första och andra mervärdessskattedirektivet.¹⁶ Direktiven var emellertid inte heltäckande och lämnade många områden fria för medlemsstaterna att själva reglera. Exempel på oreglerade områden var val av skattesats samt vilka transaktioner som skulle undantas från skatteplikt.¹⁷ Mervärdesskattesystemet blev på grund av detta inte homogent då det i praktiken fortfarande fanns flera olika system.¹⁸

För att uppnå syftet med ett gemensamt system för mervärdesskatt antogs år 1977 sjätte mervärdessskattedirektivet.¹⁹ Direktivet var mer heltäckande än sin föregångare och angav hur mervärdesskatten i medlemsstaterna skulle vara utformad i nästan alla viktiga aspekter.²⁰ Efter sjätte direktivet antogs ett flertal ytterligare direktiv och den 1 januari 2007 ersattes dessa med ett nytt mervärdessskattedirektiv.²¹ Det nya direktivet medförde inga stora materiella skillnader i jämförelse med de gamla direktiven utan de omarbetades på grund av tydlighetsskäl och effektivitetsskäl.²²

2.2.2 EU-rättens reglering på mervärdesskatteområdet

EU-rätten delas ofta in i primär- och sekundärrätt. Primärrätten består av de tre grundfördragen samt senare gjorda ändringar och tillägg i dessa.²³ Sekundärrätten består av rättsakter som förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer samt yttranden vilka antas med stöd av fördragen. Grunden för harmoniseringen av mervärdesskatten inom EU är art. 113 EUF. Där stadgas att rådet enhälligt ska:

”... anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.”

Artikeln lämnar valet av rättsakt för harmoniseringen av de indirekta skatterna öppet, men som tidigare nämnts i avsnitt 2.2.1 har rådet valt att reglera harmoniseringen av mervärdesskatten genom att anta ett flertal direktiv på området. Enligt art. 288 EUF är direktiven bindande för varje medlemsstat till vilken den är riktad med avseende på det resultat som ska uppnås. Hur direktiven ska genomföras, implementeras, överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma. Sverige har implementerat direktiven i ett antal lagar som beslutats av riksdagen.²⁴

Mervärdessskattedirektivet är inte uttömmande och det faller på EU-domstolen att tolka och fylla ut de luckor som finns i direktivet. Domstolen har fått funktionen som EU:s högsta domstol i mervärdesskatterättsliga tvister mellan nationella skatte-

¹⁶ Första mervärdessskattedirektivet 67/227/EEG och Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (andra mervärdessskattedirektivet).

¹⁷ Art. 9 och art. 10 st. 3 andra mervärdessskattedirektivet 67/228/EEG.

¹⁸ Sonnerby Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik, Stockholm 2010, s. 55.

¹⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (sjätte mervärdessskattedirektivet).

²⁰ Melz, 2009, s. 26.

²¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdessskattedirektivet).

²² Första och tredje ledet i ingressen till mervärdessskattedirektivet 2006/112/EG.

²³ De tre grundfördragen är EG-fördraget, Euratomfördraget och EU-fördraget. Se även Sonnerby s. 57.

²⁴ Pålsson Robert, Konstitutionell skatterätt, upplaga 2, Iustus Förlag, Uppsala 2011, s. 52.

myndigheter och enskilda personer.²⁵ Rättsfall från EU-domstolen spelar därför mycket stor roll vid tillämpning och tolkning av EU-rätt på mervärdesskatteområdet.²⁶ EU-domstolen är således den instans som till sist avgör hur EU-rätten ska tolkas.

Enligt art. 267 EUF har medlemsstaternas domstolar möjlighet att genom förhandsavgörande få svar på hur bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. EU-domstolen avgör inte frågan utan ger endast besked om hur direktivet ska tolkas. Syftet med förfarandet är att tillförsäkra en enhetlig tolkning av EU-rätten.²⁷ Förhandsavgörande möjliggör således att de nationella domstolarna når ett korrekt domslut. Det är dock endast medlemsstaternas domstolar som har möjlighet att begära förhandsavgörande, därmed har myndigheter som Skatteverket ingen sådan möjlighet trots att de tolkar mervärdesskattedirektivet i sitt dagliga arbete.²⁸ *Graphic Procédé* är ett exempel på förhandsavgörande där EU-domstolen har tolkat om framställning av tryckta produkter utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster enligt direktivet. Avgörandet kommer att belysas närmare i avsnitt 2.5.

2.2.3 EU-rättens företrädare framför nationell rätt

I vissa fall kan det uppstå konflikt mellan regler i nationell rätt och regler i EU-rätt. För att lösa denna regelkonkurrens måste någon av författningarna ge vika. Frågan fick sin lösning i rättsfallet *Costa mot ENEL*²⁹ där EU-domstolen införde principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt. Principen framgår av följande citat ur domen:

”Genom EEG-fördraget upprättade medlemsstaterna en gemenskap med obegränsad varaktighet, utrustad med egna institutioner, rättssubjektivitet, rättskapacitet, behörighet att uppträda internationellt som ställföreträdare och, i synnerhet, med verksamma befogenheter som härrör från en kompetensbegränsning eller en överföring av staternas uppgifter till gemenskapen. Därigenom har staterna, fastän inom begränsat område, inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat ett regelverk som är tillämpligt på deras medborgare och på dem själva.”³⁰

Domstolen fastslog i och med avgörandet att medlemsstaterna har inskränkt sina suveräna rättigheter och att det därmed inte är möjligt att ge nationella regler företräde framför EU-rätten.³¹ EU-domstolen fastslog i *Internationale Handelsgesellschaft*³² att EU-rätten även har företräde framför nationella författningar och grundlagar.³³ Principen vidareutvecklades i *Simmenthal II*³⁴ genom att domstolen slog fast att EU-rätten även måste medföra en inskränkning av den nationella lagstiftningsmakten, i den mening att några nya nationella lagar som är oförenliga med unionsrätten inte får antas.³⁵

²⁵ Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Hilling Maria, Öberg Jesper, EU-skatterätt, upplaga 3, Iustus Förlag, Uppsala 2011, s. 203.

²⁶ Sonnerby, s. 59.

²⁷ Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, Europarättens grunder, upplaga 4, Norstedts Juridik, Stockholm 2010, s. 170 f.

²⁸ Ståhl m.fl., s. 31.

²⁹ C-6/64 *Costa mot ENEL*.

³⁰ Se domskälen i mål C-6/64 *Costa mot ENEL*.

³¹ Bernitz & Kjellgren, s. 78.

³² Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

³³ Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, p. 3.

³⁴ Mål 106/77 *Simmenthal*.

³⁵ Mål 106/77 *Simmenthal*, p. 17.

Såväl nationella domstolar som nationella myndigheter ska tillämpa principen om EU-rättens företräde. Att principen även ska tillämpas av nationella myndigheter har fastslagits i målet *CIF*³⁶ där domstolen uttalade att det även åligger medlemsstaternas myndigheter att inte tillämpa nationella bestämmelser som strider mot EU-rätten.³⁷ På skatteområdet innebär detta att Skatteverket måste beakta principen om EU-rättens företräde och således inte tillämpa nationella regler som står i strid med unionsrätten.

EU-domstolen har utvecklat flera principer om EU-rättens företräde framför nationell rätt bland annat principen om direkt effekt av direktivbestämmelser och principen om EU-konform tolkning.³⁸ Principerna kommer att behandlas i de två följande avsnitten.

2.2.3.1 Direkt effekt av direktiv

Av EU-domstolen praxis följer att en direktivbestämmelse kan få direkt effekt i de fall medlemsstaterna av någon anledning inte har implementerat direktivet korrekt.³⁹ Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till en individuell rättighet eller skyldighet för en enskild, som denne kan göra gällande inför nationella domstolar eller myndigheter.⁴⁰ EU-domstolen fastslog principen i *Van Duyn*⁴¹ och anförde att det skulle vara oförenligt med direktivets bindande verkan enligt art. 288 EUF att inte tillerkänna det direkt effekt. Ett starkare argument för direkt effekt, som senare har anförts i praxis, är att en medlemsstat gentemot en enskild inte ska kunna dra nytta av sin egen försummelse att inte ha implementerat direktivet i rätt tid.⁴²

Förutsättningarna för att en direktivbestämmelse ska tillerkännas direkt effekt är att den är klar, precis och ovillkorlig. Med klar och precis avses att regelns tillämpning inte får vara beroende av en lämplighetsbedömning och med ovillkorlig avses att regeln ska kunna tillämpas utan att några kompletterande regler måste utfärdas.⁴³ Då direktivet riktar sig till medlemsstaterna kan direktiv endast ha vertikal direkt effekt, det vill säga endast åberopas av enskilda gentemot staten.⁴⁴ I ett antal rättsfall har EU-domstolen fastslagit att bestämmelser i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt i de fall förutsättningarna enligt ovan är uppfyllda.⁴⁵

2.2.3.2 EU-konform tolkning

Tolkningsprincipen om EU-konform tolkning utvecklades först i målet *von Colson*.⁴⁶ Principen innebär att nationell rätt, som är en följd av direktiv, ska tolkas i ljuset av syftet med dessa direktiv.⁴⁷ Detta medför att om den nationella rätten kan tolkas på olika sätt ska den tolkning som bäst stämmer överens med EU-rätten väljas, förutsatt att det finns utrymme att tolka den nationella regeln EU-konformt enligt nationella

³⁶ C-198/01 *CIF*.

³⁷ C-198/01 *CIF* p. 49.

³⁸ Sonnerby, s. 61.

³⁹ Bernitz & Kjellgren, s. 86 f.

⁴⁰ A.a. s. 84.

⁴¹ Mål 41/74 *Van Duyn*.

⁴² Bernitz & Kjellgren, s. 87. Se även mål 148/78 *Ratti*.

⁴³ A.a. s. 85.

⁴⁴ A.a. s. 87 f. Se även C-91/92 *Faccini Dori*.

⁴⁵ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 68. Se bland annat C-8/81 *Becker*, C-10/92 *Balocchi* och C-62/93 *BP Soupergaz*.

⁴⁶ Mål 14/83 *von Colson*.

⁴⁷ Ståhl m.fl., s. 36.

tolkningsprinciper.⁴⁸ EU-domstolen har fastslagit att såväl nationella domstolar som nationella myndigheter är skyldiga att tillämpa principen om EU-konform tolkning. Denna skyldighet föreligger oavsett om bestämmelserna i unionsrätten har direkt effekt eller inte.⁴⁹ Detta medför att mervärdesskattelagen ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet eftersom syftet med lagen är att den ska överensstämma med EU-rätten.

2.3 Svensk rätt på mervärdesskatteområdet

2.3.1 Kort historik om svensk mervärdesskatt

Fram till 1940 bestod den indirekta skatten av tullar och punktskatter i Sverige. Den första allmänna omsättningsskatten infördes tillfälligt i Sverige mellan 1941 och 1946 för att öka statens intäkter under andra världskriget. 1960 infördes en mer varaktig allmän konsumtionsskatt, den allmänna varuskatten (omsen). Vid införandet av denna lag var skattesatsen 4 procent av försäljningspriset. Mervärdesskattelagen (1968:430) som trädde i kraft den 1 januari 1969 ersatte den allmänna varuskatten. Skattesatsen höjdes då successivt till 10 procent av försäljningspriset. Efter 1969 gjordes endast ett antal tekniska reformer av lagen i syfte att avskaffa kumulativa effekter.⁵⁰

I samband med den stora skattereformen 1991 gjordes en reformering av mervärdesskatten. Denna medförde en utvidgning av området för skatteplikt framförallt inom tjänstesektorn.⁵¹ Efter genomgripande förändringar infördes en ny mervärdesskattelag, ML, 1 juli 1994. Syftet med lagen var dels att göra den mer överskådlig och lättillgänglig, dels att anpassa den till EU-rätten.⁵² Vid Sveriges inträde i EU 1995 införlivades EU-rätten, medräknat rättspraxis och rättsprinciper, i svensk rätt genom en särskild anslutningslag (1994:1500).⁵³ För att anpassa mervärdesskattelagen till EU:s mervärdesskattedirektiv genomfördes vissa ändringar i lagen, vilka främst berörde handeln inom EU.⁵⁴ Medlemskapet i EU har medfört att EU-rätten är en del av den nationella rättsordning och som tidigare nämnts har EU-rätten en stor inverkan på tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattelagen.

2.3.2 Mervärdesskattens karaktär och konstruktion

Mycket forskning har gjorts på mervärdesskatteområdet och litteraturen på området är omfattande. Några författare som kan nämnas, till en intresserad läsare som vill undersöka området närmare, är *Melz*,⁵⁵ *Westerberg*,⁵⁶ *Öberg*,⁵⁷ *Alhager*,⁵⁸ *Henkow*,⁵⁹ *Rendahl*⁶⁰ och *Sonnerby*.⁶¹

⁴⁸ Ståhl m.fl., s. 37 och Sonnerby, s. 64.

⁴⁹ Ståhl m.fl., s. 37 och Bernitz & Kjellgren, s. 94.

⁵⁰ Melz, 2009, s. 24 ff. och Kleerup Jan, Kristoffersson Eleonor, Melz Peter, Öberg Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, upplaga 2, Norstedts Juridik, Stockholm 2010, s. 22.

⁵¹Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 57.

⁵² Prop. 1993/94: 99, s. 1.

⁵³ Pahlsson, 2011, s. 50.

⁵⁴Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 57.

⁵⁵ Melz Peter, Mervärdesskatten - rättsliga grunder och problem, Juristförlaget, Stockholm 1990.

⁵⁶ Westerberg Björn, Nordisk mervärdesskatterätt, Juristförlaget, Stockholm 1994.

⁵⁷ Öberg Jesper, Mervärdesskatt vid obestånd, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2011.

⁵⁸ Alhager Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus förlag, Uppsala 2001.

⁵⁹ Henkow Oskar, Financial Activities in European VAT, Lunds universitet, Lund 2007.

⁶⁰ Rendahl Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of digital supplies, Jönköping International Business School, Jönköping 2008.

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt som i princip utgår vid omsättning av de flesta varor och tjänster.⁶² Till skillnad från inkomstskatten som är en direkt skatt som är tänkt att betalas av och bäras av samma person är mervärdesskatten en indirekt skatt som betalas in av de mervärdesskattepliktiga näringsidkarna men är tänkt att bäras av de icke skattskyldiga konsumenterna.⁶³ Att skatten bärs av den slutliga konsumenten förutsätter emellertid att inga kumulativa effekter uppstår eller att priset på varan sänks på grund av priselasticitet eftersom skatten i dessa fall faktiskt belastar näringsidkaren.

Skatter kan utformas för att uppnå olika syften såsom fiskala, fördelningspolitiska och näringspolitiska syften. Mervärdesskattens huvudsakliga syfte anses vara det fiskala syftet, det vill säga att finansiera den offentliga sektorn. I avgränsningar av skatteplikt och vid val av skattesats finns det emellertid flera fördelningspolitiska hänsynstaganden. Som exempel kan nämnas att det för livsmedel gäller en lägre skattesats.⁶⁴ Mervärdesskatten är en av statens främsta inkomstkällor. År 2009 uppgick den till 301,5 miljarder kronor jämfört med den offentliga sektorns totala skatteintäkter om 1 440,1 miljarder kronor.⁶⁵

Mervärdesskattesystemet är uppbyggt så att näringsidkarna vältrar skatten framåt i produktionsledet tills den slutligen når konsumenterna. För att uppnå detta syfte får skatten räknas av fullt ut av de mervärdesskatteskyldiga köparna.⁶⁶ Näringsidkarna betalar in den utgående skatten som belöper på omsättningen av skattepliktiga varor och tjänster till staten och samtidigt får de avdrag för den ingående skatten som är hänförlig till inköp för den skattepliktiga verksamheten. Tanken med detta system är att skatten i så liten utsträckning som möjligt ska belasta näringsidkarna.⁶⁷

Avdragsrätten är således en av de viktigaste bestämmelserna för att framåtvältringen av skatten ska fungera. Om avdragsrätt saknas i produktionskedjan, för att en icke-skattskyldig näringsidkare är inskjuten i ledet mellan två skattskyldiga näringsidkare, uppstår kumulativa effekter som försvårar framåtvältringen av skatten. Detta medför att skatten blir en kostnad i dennes produktionsled som kommer påverka försäljningspriset.⁶⁸ För att undvika att sådana effekter uppstår har mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet i så stor utsträckning som möjligt utformats så att avdragsrätten är så fullständig som möjligt. Genom att skattskyldigheten för personer är så vid som möjligt samt att så många varor och tjänster som möjligt är skattepliktiga undviks kumulativa effekter.⁶⁹

2.3.3 Neutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen

Två viktiga principer inom mervärdesskatterätten är neutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen. Innebörden av principerna beskrivs i följande två avsnitt.

⁶¹ Sonnerby Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

⁶² Kleerup m.fl., s. 17.

⁶³ Melz, 2009, s. 11.

⁶⁴ Melz, 2009, s. 12 och Melz, 1990, s. 64.

⁶⁵ Prop. 2010/11:100 s.140.

⁶⁶ Melz, 2009, s. 14.

⁶⁷ A.a. s. 16.

⁶⁸ Melz, 1990, s. 31.

⁶⁹ Melz, 2009, s. 17 f.

2.3.3.1 Neutralitetsprincipen

Neutralitet är en av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på. Syftet är att mervärdesskatten i så liten utsträckning som möjligt ska belasta de skattskyldiga näringsidkarna och att skatten i så stor utsträckning som möjligt ska övervältras på konsumenterna. Det är således viktigt att mervärdesskatten fungerar neutralt mellan olika näringsidkare. Neutralitet föranleder en enhetlig skattesats, fullständig avdragsrätt samt en så fullständig skattskyldighet och skatteplikt som möjligt.⁷⁰

Principen innebär även att beskattningen i så liten utsträckning som möjligt ska påverka skattskyldigas val mellan olika alternativ som exempelvis val mellan hyra och köp. Det alternativ som för den skattskyldige framstår som bäst innan skatten beaktas ska enligt neutralitetsprincipen även vara det bästa alternativet efter att skatten har beaktats. Mervärdesskatten ska med andra ord så långt som möjligt fungera neutralt. Principen har således stor betydelse vid utformningen av mervärdesskatten.⁷¹

I mervärdesskattedirektivet har neutralitetsprincipen främst sin grund i ingressen till direktivet.⁷² Där stadgas att principen innebär att mervärdesskatt ska tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt, det vill säga att tillämpningsområdet omfattar samtliga led av produktion- och distributionskedjan samt tillhandahållande av tjänster för att ett neutralt mervärdesskattesystem ska uppnås.⁷³ Vidare nämns mervärdesskattesystemet bör vara konkurrensneutralt genom att likvärdiga varor och tjänster beskattas lika mycket i varje land oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, trots att skattesatserna och undantagen inte är fullständigt harmoniserade.⁷⁴ För att skatten ska förbli neutral bör medlemsstaterna även medge normalt avdrag av den mervärdesskatt som tagits ut i föregående led.⁷⁵ Vidare anges att begreppet *beskattningsbar person* bör utformas så att beteckningen även omfattar personer som vid enstaka tillfällen utför vissa transaktioner.⁷⁶

Även av EU-domstolens praxis framgår att mervärdesskattesystemet ska fungera neutralt. I *Hong Kong Trade*⁷⁷ slog domstolen fast att likvärdiga varor ska beskattas lika mycket oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. I *Halifax*⁷⁸ fastslog domstolen att den mervärdesskatt som näringsidkaren betalar i samband med sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne själv för att säkerställa att systemet för skattebördan är neutral.

2.3.3.2 Reciprocitetsprincipen

Reciprocitetsprincipen beskriver förhållandet mellan utgående och ingående skatt. I praxis har angivits att huvudprincipen för mervärdesbeskattningen är att utgående skatt för säljare respektive ingående skatt för köpare ska motsvara varandra, vilket är ett uttryck för reciprocitetsprincipen.⁷⁹ Principen innebär med andra ord att säljarens utgående skatt ska överensstämja med köparens ingående skatt.

⁷⁰ Melz, 2009, s. 13.

⁷¹ Kleerup m.fl., s. 24.

⁷² Se även Sonnerby, s. 73 ff.

⁷³ Ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG p. 5.

⁷⁴ Ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG p. 7.

⁷⁵ Ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG p. 30.

⁷⁶ Ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG p. 13.

⁷⁷ Mål 89/81 *Hong Kong Trade*, p. 6. Se även Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 63 f.

⁷⁸ C-255/02 *Halifax* p. 78. Se även Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 64.

⁷⁹ Melz, 1990 s. 142 f. och RÅ 1988 ref. 102.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen är utformade för att åstadkomma reciprocitet vid beskattningen. Mervärdesskatten ska vältras framåt mellan skattskyldiga subjekt och säljarens utgående skatt neutraliseras genom köparens avdragsrätt för ingående skatt. Ingen mervärdesskatt ska netto upp bäras av staten fram till dess att den slutliga konsumenten förvärvar varan eller tjänsten.⁸⁰ Reciprocitet ska således föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparen ingående skatt på en transaktion för att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige.⁸¹

I mervärdesskattelagen kommer reciprocitetsprincipen till uttryck i 8:2 ML. Där stadgas att ingående skatt utgörs av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varor och tjänster om omsättningen medför skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Bestämmelsen motsvaras av art. 168 i mervärdesskattedirektivet som reglerar avdragsrätten för ingående skatt. Principen kommer även till uttryck i art. 167 i mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att avdragsrätten för ingående skatt inträder samtidigt som motsvarande utgående skatt blir utkrävbar. Av EU-domstolens praxis framgår även att avdragsrätten inträder vid samma tidpunkt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet inträder.⁸²

Sammanfattningsvis innebär reciprocitetsprincipen att säljarens utgående skatt ska överensstämma med köparens ingående skatt och att avdragsrätten för den ingående skatten inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar.⁸³

2.3.4 Något om avdragsrätten för ingående skatt

Avdragsrätten är som nämnts central för mervärdesskattesystemets funktion. Rätten till avdrag för ingående skatt regleras i 8 kap. ML. Ingående skatt definieras i 1:8 ML genom en hänvisning till 8:2 ML. Med sådan skatt avses mervärdesskatt som är hänförlig till ersättning för förvärv av varor och tjänster förutsatt att omsättningen medför skattskyldighet för den från vilken varorna och tjänsterna förvärvats, 8:2 st. 1 ML. Den ingående skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren har debiterat.⁸⁴ Beloppsmässigt avdrag för ingående skatt får aldrig överstiga det belopp som säljaren har att redovisa som utgående skatt för samma transaktion. Normalt leder en omsättning till skattskyldighet förutsatt att den sker inom landet, är skattepliktigt och görs i en yrkesmässig verksamhet, 1:1-2 ML. I 8:2 st. 2-4 ML anges ytterligare typer av förvärv som medför avdrag för ingående skatt. Avdragsrätt föreligger också i de fall förutsättningarna i 8:4 ML är uppfyllda. För att avdragsrätten ska aktualiseras krävs det således att det är fråga om ingående skatt enligt 8:2 ML. Belopp som felaktigt har angivits som mervärdesskatt på en faktura utgör inte en sådan skatt enligt definitionen i mervärdesskattelagen och medför ingen avdragsrätt, 1:1 st. 3 och 8:2 ML.⁸⁵

Vem som har rätt att göra avdrag framgår av huvudregeln i 8:3 ML. Där stadgas att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt på förvärv och import i verksamheten. En förutsättning för avdragsrätt är att omsättningen sker i en verksamhet som medför skattskyldighet, 1:7 st. 2 ML.

⁸⁰ Melz, 1990 s. 142.

⁸¹ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 64.

⁸² Se bland annat C-396/98 *Grundstückgemeinschaft* p. 38 och C-400/98 *Breitsohl* p. 36.

⁸³ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 64.

⁸⁴ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 455.

⁸⁵ Se Svanberg Marianne, 1:1 st. 3 ML, lagkommentar not 5 (12 mars 2012, Karnov Internet).

Vidare krävs det att varan eller tjänsten är förvärvad eller importerad i verksamheten, vilket innebär att den ska användas eller förbrukas i verksamheten.⁸⁶ Avdragsrätt avser endast ingående skatt som är hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Med andra ord ska det föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet.⁸⁷

Avdragsrätt för mervärdesskatt inträder alltid vid ett tillfälle med hela avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till inkomstbeskattningens värdeminskningsskatt finns således inte. Den ingående skatten kan dock i vissa fall justeras i efterhand genom så kallad jämkning. Eftersom avdragsrätten omfattar nästan alla anskaffningar, med ett fåtal undantag som stadgas i 8:8-11 ML, kan den nästan anses vara generell.⁸⁸

2.4 Definition av varor respektive tjänster

Det är viktigt att bestämma om ett tillhandahållande avser en vara eller tjänst eftersom relevanta beskattningsskillnader finns. Exempelvis kan olika skattesatser tillämpas beträffande varan eller tjänsten alternativt kan varan eller tjänsten vara undantagen från skatt. Gränsdragningsproblem uppkommer oftast då prestationen både består av varor och tjänster.⁸⁹ Nedan definieras inledningsvis varor respektive tjänster. Därefter behandlas vissa rättsfall från EU-domstolen för att visa hur domstolen har löst gränsdragningsproblematiken i dessa fall. Slutligen ges en kort sammanfattning avseende den praxis som har behandlats för belysa problematiken.

Leverans av varor definieras i art. 14.1 mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Enligt direktivet anses således materiella tillgångar utgöra varor. För att veta om ett tillhandahållande utgör en vara är det således viktigt att avgöra om överföringen avser materiell egendom. Immateriella tillgångar så som e-böcker, tidningar och musik som levereras via Internet utgör således inte varor utan tjänster trots att de i sin fysiska form, det vill säga som böcker, tidningar och CD-skivor, utgör varor.⁹⁰ Artikel 14.1 ställer dessutom ett krav på äganderättsövergång. Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet omfattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare.⁹¹ Av art. 15.1 direktivet framgår i förtydligande syfte att även el, gas, värme kyla och likande ska likställas med varor. Enligt art. 15.2 i direktivet får medlemsstaterna även betrakta följande som varor: a) vissa rättigheter i fast egendom, b) sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och c) aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

Tillhandahållande av tjänster definieras i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att med tillhandahållande av tjänst avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. I direktivet är tjänster således negativt definierade.

⁸⁶ Se Svanberg Marianne, 8:3 st. 1 ML, lagkommentar not 331 (12 mars 2012, Karnov Internet).

⁸⁷ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 457.

⁸⁸ Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 456 f.

⁸⁹ Sonnerby, s. 160.

⁹⁰ Rendahl, s. 123.

⁹¹ C-320/88 *SAFE*, p. 7. Se även Westerberg Björn, Mervärdesskattedirektivet - en kommentar, Thomson Reuters, Stockholm 2009, s. 116.

De svenska definitionerna av varor och tjänster i mervärdesskattelagen påminner mycket om de i direktivet. I svensk rätt definieras varor i 1:6 ML. Där stadgas att med varor förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Begreppet tjänster definieras i samma bestämmelse och avser allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Begreppet tjänst är således även enligt svensk rätt negativt definierat och är i regel allt som inte utgör varor.

2.4.1 Gränsdragning mellan varor respektive tjänster

För att klassificera ett tillhandahållande behöver tjänster särskiljas från varor. EU-domstolen har i ett flertal rättsfall fått avgöra om ett tillhandahållande avser varor eller tjänster enligt mervärdesskattedirektivet. I *First National Bank of Chicago*⁹² hade domstolen att avgöra om en växeltransaktion var att se som en vara eller en tjänst. Vid transaktionen levererades inga fysiska pengar, istället levererades en rätt att hos en bank ta i anspråk öppnad kredit i valutan.⁹³ Domstolen fastslog att valutor som byts mot andra valutor vid en växeltransaktion inte kan betecknas som egendom, eftersom det rör sig om pengar som utgör lagliga betalningsmedel. Transaktionen ansågs således utgöra tillhandahållande av tjänst enligt direktivets mening.⁹⁴

I *Faaborg-Gelting*⁹⁵ fastställde EU-domstolen att en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga ska ligga till grund för att bedöma karaktären på transaktionen.⁹⁶ I de fall det är svårt att separera de olika komponenterna från varandra kan huvudsaklighetsprincipen användas för att bedöma karaktären på transaktionen.⁹⁷ I målet hade domstolen att avgöra om servering av mat var att betrakta som omsättning av varor eller tjänster. Domstolen ansåg att leveransen av maten endast utgjorde en del medan tjänsterna, det vill säga tillagning, servering, upplysningar om maten etc., utgjorde den övervägande delen. Därav ansågs transaktionen utgöra ett tillhandahållande av tjänst.⁹⁸

EU-domstolen har i målet *CPP*⁹⁹ redogjort för vilka kriterier som ska användas då det är frågan om att avgöra huruvida en transaktion som innehåller flera komponenter ska behandlas som ett enda eller flera separata tillhandahållanden. Företaget i målet tillhandahöll pakettjänster till kreditkortsinnehavare. Tjänster som ingick i detta paket var bland annat skydd mot ekonomisk skada och olägenheter som uppkommer vid stöld eller förlust av kort, försäkringshandlingar, bilnycklar eller pass.¹⁰⁰ Domstolen anförde att det först måste göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga, då transaktionen består av flera komponenter och hänvisade till principen som fastslagits i *Faaborg-Gelting*.¹⁰¹ Vidare framhöll domstolen dels att varje tillhandahållande av en tjänst normalt ska ses som fristående och självständig, dels att en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst inte på ett konstgjort sätt får delas upp. För att avgöra huruvida det är frågan om

⁹² C-172/96 *First National Bank of Chicago*.

⁹³ C-172/96 *First National Bank of Chicago*, p. 13.

⁹⁴ C-172/96 *First National Bank of Chicago*, p. 25.

⁹⁵ C-231/94 *Faaborg-Gelting*.

⁹⁶ C-231/94 *Faaborg-Gelting*, p. 12.

⁹⁷ Ståhl m.fl., s. 213 f.

⁹⁸ C-231/94 *Faaborg-Gelting*, p. 14.

⁹⁹ C-349/96 *CPP*.

¹⁰⁰ C-349/96 *CPP*, p. 7.

¹⁰¹ C-349/96 *CPP*, p. 28.

ett enda eller flera tillhandahållanden anförde domstolen att man ska fråga sig hur den genomsnittliga konsumenten skulle bedöma tjänsterna.¹⁰² Domstolen fastslog att det är frågan om en enda tjänst om en eller flera delar anses utgöra den huvudsakliga tjänsten och de andra delarna anses utgöra en eller flera underordnade tjänster. I sådana fall ska de underordnade tjänsterna skattemässigt behandlas som de huvudsakliga tjänsterna. Enligt domstolen ska en tjänst anses vara underordnad om kunderna inte efterfrågar den i sig utan att den endast är ett medel för kunden att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten.¹⁰³

I *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*¹⁰⁴ var frågan om ett tillhandahållande och en installation av en fiberoptisk sjökabel skulle ses som en vara eller en tjänst. Domstolen hänvisade till tidigare praxis gällande frågan vilka kriterier som ska tillämpas för att avgöra om transaktionen är att betrakta som ett eller flera skilda tillhandahållanden.¹⁰⁵ Enligt domstolen skulle prestationen ses som en enda transaktion eftersom tillhandahållandet och installationen av den fiberoptiska kabeln har ett nära samband som endast på fiktiv väg kan delas upp.¹⁰⁶ Därefter hade EU-domstolen att avgöra om tillhandahållandet skulle ses som leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst. Enligt domstolen skulle tillhandahållandet anses utgöra leverans av vara. Eftersom kabeln efter genomförda driftstester skulle överlämnas på beställaren som kunde förfoga över den så som ägare, kostnaden för själva kabeln utgjorde den klart övervägande delen av totalkostnaden av prestationen och tjänsterna som leverantören tillhandahöll var begränsade till installationen av kabeln utan att denna ändrades eller anpassades till kundens specifika behov.¹⁰⁷

2.4.2 Sammanfattning avseende gränsdragningen

EU-domstolen har i praxis fastslagit att det behöver göras en samlad bedömning av de omständigheter som är karakteristiska för prestationen för att kunna besvara frågan huruvida tillhandahållandet ska betraktas som en vara eller en tjänst.¹⁰⁸ Samtliga omständigheter i det enskilda fallet ska således ligga till grund för klassificeringen.

En transaktion består oftast av flera olika komponenter. Inledningsvis gäller det att fastställa om transaktionen består av ett enda eller flera separata tillhandahållanden. Enligt EU-domstolen ska varje tillhandahållande normalt ses som självständigt och fristående enligt mervärdesskattedirektivet. Om transaktionen består av flera komponenter som har ett så nära samband med varandra att de tillsammans utgör en enda odelbar ekonomisk enhet är det frågan om ett enda tillhandahållande.¹⁰⁹ För att avgöra huruvida transaktionen ska betraktas som ett enda eller flera tillhandahållanden ska man enligt domstolen ställa sig frågan hur den genomsnittliga konsumenten skulle betrakta transaktionen.¹¹⁰ Det är frågan om en enda prestation om en eller flera delar anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet och de andra delarna en eller flera underordnade, huvudsaklighetsprincipen. En eller flera delar i en

¹⁰² C-349/96 *CPP*, p. 29.

¹⁰³ C-349/96 *CPP*, p. 30.

¹⁰⁴ C-111/05 *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*.

¹⁰⁵ C-111/05 *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 22-23.

¹⁰⁶ C-111/05 *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 25-26.

¹⁰⁷ C-111/05 *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 33, 36 och 39.

¹⁰⁸ Se även C-231/94 *Faaborg-Gelting*, p. 12.

¹⁰⁹ Se även C-349/96 *CPP*, p. 29 och *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 23.

¹¹⁰ Se även C-349/96 *CPP*, p. 29.

transaktion anses underordnade i det fall kunden inte efterfrågar dessa i sig utan de endast utgör ett medel för kunden att åtnjuta det egentliga tillhandahållandet.¹¹¹

I det fall transaktionen ska behandlas som ett enda tillhandahållande, innefattande både varor och tjänster, blir nästa steg att klassificera transaktionen.¹¹² Här ska bland annat beaktas om tillhandahållandet medför en ägaröverlåtelse, prisrelationen mellan varan och tjänsten samt om tillhandahållandet av tjänsten medför att varan ändrar karaktär eller anpassas till kundens specifika behov.¹¹³

2.5 Rättsläget efter EU-domen *Graphic Procédé*

2.5.1 C-88/09 *Graphic Procédé*

EU-domstolen har i domen *Graphic Procédé* redogjort för om kopieringsverksamhet, framställning av tryckta produkter, utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Domen kommer att behandlas utförligt nedan.

Företaget, *Graphic Procédé*, bedrev kopieringsverksamhet där de framställde kopior av dokument, handlingar och ritningar på beställning av kunder som bland annat bestod av arkitektbyråer, konsultfirmor, förläggare och museer. Deras kunder förblev ägare till originaldokumenten som kopierades.¹¹⁴ Bakgrunden till tvisten var att företaget ansåg att arbetena som utfördes utgjorde tillhandahållande av tjänster. Företaget deklarerade och betalade mervärdesskatt därefter. Den franska skattemyndigheten fann dock att arbetena utgjorde leverans av varor och beslutade därför att efterbeskatta företaget.¹¹⁵ För att få klarhet om kopieringsverksamhet skulle anses utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster enligt sjätte mervärdesskattedirektivet ställde Conseil d'Etat (Frankrike) följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Vilka kriterier ska tillämpas för att avgöra huruvida kopieringsverksamhet utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster?”¹¹⁶

Domstolen påminner inledningsvis om att ett gemensamt mervärdesskattesystem har inrättats och att det därav följer att en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktig transaktion ska tillämpas i medlemsstaterna.¹¹⁷ Domstolen behandlar därefter vad som menas med uttrycket leverans av varor. I art. 5.1 sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen.¹¹⁸ Domstolen konstaterar att begreppet har precisrats i praxis, i bland annat målet *Halifax* p. 51, så att det ska anses omfatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan där mottagaren har rätt att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den.¹¹⁹ Tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor, art 6.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.¹²⁰

¹¹¹ Se även *C-349/96 CPP*, p. 30.

¹¹² Se även *C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 21-23.

¹¹³ Se även *C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, p. 33, 36 och 39.

¹¹⁴ *C-88/09 Graphic Procédé*, p. 8.

¹¹⁵ *C-88/09 Graphic Procédé*, p. 9 och 10.

¹¹⁶ *C-88/08 Graphic Procédé*, p. 12.

¹¹⁷ *C-88/09 Graphic Procédé*, p. 14.

¹¹⁸ Nuvarande art. 14.2 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

¹¹⁹ *C-88/09 Graphic Procédé* p. 16.

¹²⁰ Nuvarande art. 24.1 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Vad gäller frågan om en kopieringsbyrå tillhandahåller sin kund flera huvudsakliga tjänster som är fristående eller om de tillhandahåller en enda tjänst fastslår domstolen att kopieringsverksamhet ska anses vara ett enda odelbart tillhandahållande som vore konstlat att dela upp.¹²¹ Detta innebär att någon uppdelning inte görs mellan exempelvis kopiering av dokument och sammanställning samt sortering av dokument.

Vad gäller frågan om detta enda tillhandahållande ska anses utgöra leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst konstaterar domstolen att transaktionens huvudsakliga delar anses utgöra en vara. Domstolen anser detta eftersom kraven i art. 5.1 sjätte direktivet är uppfyllda då kopieringsverksamheten avser framställning av kopior på papper, materiell tillgång, och då överföring av rätten att så som ägare förfoga över egendomen motsvaras av överlämnandet av kopiorna från företaget till kunden.¹²² Om tillhandahållandet även innefattar tilläggstjänster så som rådgivning, anpassning och omarbetning eller ändring av originalet och dessa tjänster anses vara huvudsakliga i förhållande till leveransen av varorna ska verksamheten emellertid anses utgöra tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i art. 6.1 sjätte direktivet.¹²³

2.5.2 Svensk rätt efter *Graphic Procédé*

Som nämnts i avsnitt 1.1 var den rådande allmänna uppfattningen enligt svensk rätt, före *Graphic Procédé*, att framställning av tryckta produkter utgjorde trycktjänster som beskattades med en normalskattesats om 25 procent, 7:1 st. 1 ML. Detta framgår bland annat av propositionen om sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter. Då mervärdesskatten sänktes från 25 procent till 6 procent på böcker, för att förbättra villkoren för litteraturen och stimulera läsandet, beaktades frågan om skattesatsen även skulle sänkas på framställning av sådana produkter.¹²⁴ Dock framgår det att framställningstjänster inte skulle beröras av den reducerade skattesatsen eftersom den endast skulle omfatta omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av varan. Således skulle trycktjänster även fortsättningsvis beskattas med normalskattesatsen.¹²⁵ Vidare framgår det även av Skatteverkets handledningar för mervärdesskatt att framställning av tryckta produkter har ansetts utgöra tillhandahållande av tjänster.¹²⁶

Följden av *Graphic Procédé* är att framställning av tryckta produkter är att betrakta som omsättning av varor och inte tillhandahållande av tjänster enligt mervärdesskattedirektivet. Då svenska domstolar och myndigheter har tolkat begreppet omsättning av varor annorlunda ska vi anpassa vår tillämpning av mervärdesskattelagen så att den stämmer överens med EU-rätten. Då lagen ska tolkas i ljuset av direktivet innebär detta att framställning av tryckta produkter även enligt svensk rätt ska betraktas som omsättning av varor.¹²⁷ Detta medför att en reducerad skattesats om 6 procent ska tillämpas på vissa varor förutsatt att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam, 7:1 st. 3 ML. Den lägre skattesatsen gäller bland annat för:

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter

¹²¹ C-88/09 *Graphic Procédé* p. 25.

¹²² C-88/09 *Graphic Procédé* p. 27 och p. 29.

¹²³ C-88/09 *Graphic Procédé* p. 31 och p. 32.

¹²⁴ Prop. 2001/02:45 s. 26.

¹²⁵ A.prop. s. 46.

¹²⁶ Se bland annat Handledning för mervärdesskatt 2010, s. 434 och Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 346.

¹²⁷ Se avsnitt 2.2.3.2.

- bilderböcker och ritböcker
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlas, väggkartor och topografiska kartor.

Konsekvensen av det ändrade rättsläget är att tryckerierna felaktigt har debiterat sina kunder en för hög mervärdesskatt samt betalat in en för hög utgående skatt till staten om 25 procent som rätteligen skulle ha varit 6 procent. Deras kunder har följaktligen dragit av för hög ingående skatt, förutsatt att de är skattskyldiga för mervärdesskatt.

2.5.3 Avsaknad av kravet på kreditfaktura

Den som har debiterat ett belopp felaktigt som mervärdesskatt är skyldig att betala in beloppet till staten, 1:1 st. 3 och 1:2 e ML.¹²⁸ För att en näringsidkare ska kunna få den felaktigt inbetalda skatten återbetald krävs det normalt att en kreditfaktura ställs ut till köparen 1:1 st. 3 och 13:28 ML. Kreditfaktura innebär att säljaren ska rätta det för höga beloppet som har fakturerats kunden och skicka en kreditfaktura på det överskjutande beloppet. Detta medför att säljaren frigör sig från redovisning av den utgående skatten och att köparen fräntas avdragsrätten för den ingående skatten.¹²⁹

Före 2008 saknade mervärdesskattelagen regler om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald skatt och något krav på att utfärda kreditfaktura för att få tillbaka denna skatt fanns inte.¹³⁰ Anledningen till detta var att Sverige inte hade implementerat den obligatoriska bestämmelsen i 21.1d sjätte mervärdesskattedirektivet.¹³¹ Detta uppmärksammades i statens offentliga utredning avseende mervärdesskatt i ett EU-rättsligt perspektiv.¹³² I en proposition föreslog regeringen dels att felaktigt debiterad och inbetald skatt skulle medföra betalningsskyldighet, dels att den skattskyldige skulle ha möjlighet att kunna rätta den felaktigt redovisade skatten genom att utfärda en kreditfaktura enligt den nya bestämmelsen som skulle införas i 13:28 ML.

Detta innebär att om en enskild har inbetalat felaktigt debiterad skatt före 1 januari 2008 är Skatteverket skyldigt att återbetala beloppet utan att kunna ställa några krav på säljaren att utfärda en kreditfaktura till köparen. Om den felaktiga inbetalningen har gjorts efter detta datum är säljaren emellertid skyldig att utfärda kreditfaktura för att få skatten återbetald, 1:1 st. 3 och 13:28 ML.¹³³

Detta medför att tryckerierna för redovisningsperioder före 2008 har rätt att genom en begäran om omprövning sänka den utgående skatten, motsvarande det belopp som felaktigt har betalats in, oavsett om kreditfaktura utfärdas till kunderna. Detta blir således aktuellt för åren 2004-2007 eftersom EU- domen kom 2010 och tryckerierna endast kan ompröva sin redovisning av den utgående skatten sex år bakåt i tiden, 21:4 SBL. I sin tur medför detta att Skatteverket kommer att efterbeskatta kunderna för redovisningsperioder under 2004-2007 för att upprätthålla reciprocitetsprincipen.

¹²⁸ Värt att notera är att avdragsrätt inte gäller för felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura då ett sådant belopp inte utgör någon mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen, RÅ 2004 ref. 65.

¹²⁹Handledning för mervärdesskatt 2011, s. 605.

¹³⁰ Kravet på kreditfaktura trädde i kraft 1 januari 2008, se 13:28 ML.

¹³¹ Nuvarande art. 203 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

¹³² SOU 2002:74 s. 465, 561 ff. och s. 618 ff.

¹³³ RÅ 2005 ref 81, RÅ 2006 not. 149 och Skatteverkets skrivelse, Återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, kommentar till regeringsrättens dom 2005-12-27 mål nr. 4010-03, 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111.

2.5.4 Beräkning av återkravet från Skatteverket

I samband med efterbeskattningen av kunden uppkommer frågan med vilket belopp den ingående skatten ska minskas, det vill säga hur stort återkravet från Skatteverket är. För att avgöra hur stort återkravet blir för kunden görs inledningsvis en beräkning av återbetalningen av den utgående skatten till tryckeriet.

Ersättningen utgör det värde som beskattningsunderlaget ska beräknas med ledning av, 7:3 ML. Beskattningsunderlaget redovisas exklusive skatt. Ersättningen minskat med mervärdesskatten utgör således beskattningsunderlaget. Tryckeriet har betalat in en utgående skatt om 25 procent som enligt nu gällande rättstillämpning ska vara 6 procent. För att bestämma beskattningsunderlaget reduceras den totala ersättningen med 5,66 procent. Mervärdesskatten beräknas sedan på beskattningsunderlaget med den korrekta skattesatsen om 6 procent. Därefter görs en jämförelse med det felaktigt inbetalda beloppet.¹³⁴

Exempel tryckeriet:

Ersättningen: 125 000 kr.

Nettobelopp exklusive mervärdesskatten: 100 000 kr.

Felaktigt debiterad och inbetald skatt (25 procent): 25 000 kr.

Beskattningsunderlaget (125 000 kr - (125 000 x 0,0566)): 117 925 kr.

Korrekt skatt att betala (6 procent av 117 925 kr): 7 075 kr.

Belopp att återbetala till tryckeriet (25 000 - 7075): 17 925 kr.

Det belopp som Skatteverket ska återbetala till tryckeriet motsvarar det belopp som kunden i sin tur ska återbetala till Skatteverket. Enligt förutsättningarna i ovanstående exempel innebär detta att kundens avdrag för ingående skatt minskas med 17 925 kr.

2.5.5 Inkomstskattemässiga konsekvenser

Förhållandet mellan mervärdesskatteredovisningen och inkomstbeskattningen anses vara uttömmande reglerat i inkomstskattelagen, IL.¹³⁵ I praxis har fastslagits att återbetalning av mervärdesskatt utgör en skattepliktig intäkt som ska tas upp till beskattning enligt 15:1 IL. Inkomsten ska tas upp som en intäkt det beskattningsår den hänför sig till enligt god redovisningssed, 14:2 IL.¹³⁶

Detta innebär att återbetalningen till tryckerierna utgör en skattepliktig intäkt som ska tas upp till beskattning det beskattningsår som intäkten hänför sig till enligt god redovisningssed, 15:1 och 14:2 IL. I de fall tryckerierna därefter betalar tillbaka pengarna till kunderna utgör detta en avdragsgill kostnad för företagen, 16:1 IL.¹³⁷

För kundernas del innebär detta i sin tur att återkravet från Skatteverket, det vill säga sänkningen av den ingående skatten, utgör en avdragsgill kostnad för dem, 16:1 IL. Om kunderna erhåller ersättning från tryckerierna utgör detta en skattepliktig intäkt, 15:1 IL. Det intressanta att utreda är de fall då kunden inte får någon ersättning från tryckeriet. Om kunden exempelvis är ett aktiebolag blir de ekonomiska effekterna att

¹³⁴ Skatteverkets skrivelse, 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111, s. 2 f.

¹³⁵ HFD 2011 not. 89.

¹³⁶ Se bland annat: HFD 2011 not. 89, RÅ 2010 ref. 95 och RÅ 2006 ref. 25.

¹³⁷ Se även Skatteverket ställningstagande, Inkomstbeskattning av tryckerier som begär återbetalning av utgående mervärdesskatt, 2011-07-07 dnr. 131 504321-11/111.

kunden inkomstskattemässigt får ett avdrag med 26,3 procent, vilket motsvarar bolagsskatten, av återkravet från Skatteverket. Detta innebär således att 73,7 procent av återkravet utgör en kostnad för kunden. Jämför man med att den ingående skatten inte utgjorde någon kostnad för kunden innan det ändrade rättsläget kan detta anses vara en betydande kostnad.

2.5.6 Kundens intresse

Som tidigare nämnts i avsnitt 2.5.4 och 2.5.5 medför det sänkta avdraget för kunden en kostnad i dennes verksamhet. Kunden har således ett intresse av att behålla sin avdragsrätt med 25 procent för ingående skatt, det vill säga att inte efterbeskattas av Skatteverket. Alternativt har kunden ett intresse av att inte stå för den slutliga kostnaden som det minskade avdraget medför om Skatteverket inte backar från sina krav, det vill säga att få den för högt debiterade skatten återbetald från tryckeriet. Det är således kunden som står för den ekonomiska risken, på grund av det ändrade rättsläget, genom att ha betalat ersättning inklusive mervärdesskatt till tryckeriet som den varken får avdrag för som ingående skatt eller återbetald från tryckeriet.

Om risken infrias kan kostnaden medföra betydande konsekvenser för kunden och i värsta fall leda till att denne går i konkurs. I detta fall blir mervärdesskatten således inte ett nollsummespel som det är tänkt att vara utan kunden belastas av skatten i sin verksamhet.

3 Skatteförfarandet

3.1 Inledning

Syftet med kapitlet är att ge en kort introduktion till skatteförfarandet vid mervärdesbeskattning. Fokus kommer att ligga på bestämmelserna om efterbeskattning, särskilt på bestämmelsen om efterbeskattning i följdändringsfallen. Förutsättningar för att underlåta efterbeskattning, det vill säga då efterbeskattning är uppenbart oskäligt, kommer även att behandlas ingående. I vissa avsnitt kommer paralleller att dras till den aktuella situationen, det vill säga Skatteverkets följdändring av kundernas beskattning. Detta görs i så fall i slutet av avsnitten.

3.2 Mervärdesskatteförfarandet

Handläggning av ärenden avseende mervärdesskatt är ett förvaltningsförfarande som är underordnat de förvaltningsrättsliga principer som regleras i förvaltningslagen, FL. I lagen regleras bland annat myndigheternas serviceskyldighet, samverkan mellan myndigheterna samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Förvaltningslagen är emellertid subsidiär, vilket innebär att i de fall annan lag eller förordning innehåller bestämmelser som avviker från lagen har dessa bestämmelser företräde, 3 § FL. Bestämmelser i speciallagar som exempelvis skattebetalningslagen eller mervärdesskattelagen som avviker från förvaltningslagens bestämmelser har således företräde.

Skatteverkets beslut om skatt och omprövning av skatt är ett ensidigt förvaltningsförfarande. Handläggningen av dessa ärenden utgör myndighetsutövning mot enskild och syftar till att meddela ett riktigt beslut om skatt. Beslut som Skatteverket meddelat kan sedan bli föremål för omprövning på initiativ av den skattskyldige själv eller ex officio av verket.¹³⁸ Skatteverket är under handläggningen den beslutande instansen, men om den skattskyldige överklagar Skatteverkets beslut får verket rollen som dennes motpart i domstolen, 7a § förvaltningsprocesslagen, FPL.

3.3 Beslut om skatt

Bestämmelser om förfarandet vid mervärdesbeskattningen finns i skattebetalningslagen. Lagen ska tillämpas vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av skatt enligt mervärdesskattelagen, 1:1 p. 5 SBL.¹³⁹ Lagens tillämpningsområde om mervärdesskatt framgår av 1:1-2a SBL.¹⁴⁰

Näringsidkare som är skattskyldiga enligt mervärdesskattelagen ska redovisa mervärdesskatten i en deklARATION. Huvudregeln är att redovisning av skatten ska ske i en skattedeklARATION, 10:9 SBL.¹⁴¹ Under vissa förutsättningar kan redovisning även ske i inkomstdeklARATION, särskild skattedeklARATION, förenklad skattedeklARATION och e-handelsdeklARATION enligt 10:31, 10:32, 10:13a och 10a kap. SBL.¹⁴² Om skatten redovisas i inkomstdeklARATION är dock skattebetalningslagens bestämmelser inte

¹³⁸ Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004, s. 16 f.

¹³⁹ Nuvarande 2:1 st. 2 SFL.

¹⁴⁰ Nuvarande 2:1 SFL.

¹⁴¹ Nuvarande 26:2 SFL.

¹⁴² Nuvarande 26:11, 26:7, 35-37 och 26:4 SFL.

tillämpliga på förfarandet utan bestämmelserna i taxeringslagen, TL, och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, tillämpas istället, 10:31 st. 2 SBL.¹⁴³

Beskattningsbeslut fattats normalt sett automatiskt om en skattedeclaration lämnas in i rätt tid och på rätt sätt, 11:16 SBL.¹⁴⁴ Det är deklARATIONEN som ligger till grund för Skatteverkets beslut om skatt och genom beslutet bestäms om den skattskyldige ska betala skatt eller få tillbaka skatt, 11:2 och 11:1 SBL.¹⁴⁵ Vidare fattas beslut om skatt för varje redovisningsperiod för sig, 11:2 SBL.

3.4 Omprövning

Skatteverket är första instans vid omprövning och överklagan av beslut om skatt, 21:1 och 22:6 SBL.¹⁴⁶ Omprövning kan antingen ske på begäran av den skattskyldige eller på initiativ av Skatteverket. Verket är skyldigt att ompröva ett beslut om skatt om det kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt i de fall den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl, 21:1 SBL.¹⁴⁷ Skatteverket får inte ompröva frågan om den redan har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, domens negativa rättskraft, eller om den är under prövning i domstolen, litispensens.¹⁴⁸ Ett beslut som avgjorts i förvaltningsrätten eller i kammarrätten som vunnit laga kraft får dock omprövas om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från högsta förvaltningsdomstolen, 21:3 st. 3 SBL.¹⁴⁹ Syftet med regeln är att en skattskyldig som inte har överklagat en fråga inte ska hamna i en bättre position, eftersom denne har möjlighet att få en rättelse inom sexårsperioden, än en skattskyldig som har överklagat och fått sin sak prövad av domstol.¹⁵⁰

Omprövning på begäran av den skattskyldige regleras i 21:4-7a SBL.¹⁵¹ Begäran om omprövning ska vara skriftlig och ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, 21:4 st. 1 SBL.¹⁵² För vissa beslut gäller emellertid en kortare tidsfrist, 21:5 SBL.¹⁵³ Vidare krävs det att begäran om omprövning är undertecknad av den skattskyldige, 21:6 SBL.¹⁵⁴ Kommer en begäran in senare fattar Skatteverket ett avvisningsbeslut.

Omprövning som sker på Skatteverkets initiativ kan antingen vara till fördel eller till nackdel för den skattskyldige. Beslut som leder till skattesänkningar anses normalt vara till fördel och beslut som leder till högre skatt betraktas vara till nackdel för den skattskyldige.¹⁵⁵ På Skatteverkets initiativ får omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under

¹⁴³ Nuvarande 26:11 SFL. Observera att skatteförfarandelagen från och med 1 januari 2012 även ersätter taxeringslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

¹⁴⁴ Nuvarande 53:2 st. 1 SFL.

¹⁴⁵ Nuvarande 53:1 SFL.

¹⁴⁶ Nuvarande 66:2 och 67:19-22 SFL.

¹⁴⁷ Nuvarande 66:2 och 4 SFL.

¹⁴⁸ Almgren & Leidhammar, s. 50.

¹⁴⁹ Nuvarande 66:3 SFL.

¹⁵⁰ Almgren & Leidhammar, s. 50.

¹⁵¹ Nuvarande 66:6-9, 11, 13 och 14 SFL.

¹⁵² Nuvarande 66:7 st. 1 SFL.

¹⁵³ Nuvarande 66:7, 13 och 14 SFL.

¹⁵⁴ Nuvarande 66:6 st. 1 SFL.

¹⁵⁵ Prop. 1989/90:74 s. 308 f.

vilket beskattningsåret har gått ut, 21:8 st. 1 SBL.¹⁵⁶ Ett sådant beslut får även meddelas efter denna tidsfrist om det av Skatteverkets tillgängliga material framgår att beslutet om skatt är felaktigt, 21:8 st. 2 SBL.¹⁵⁷ I de fall Skatteverket fattar ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige begränsas omprövningsrätten som huvudregel till andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, 21:9 st. 1 SBL.¹⁵⁸

Skatteverket kan under vissa förutsättningar fatta omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige efter ovanstående tidsfrist. Omprövning som sker efter ordinarie tidsfristen om två år benämns efterbeskattning och behandlas i följande avsnitt.

3.5 Efterbeskattning

Skatteverket kan, om det visar sig att det slutliga beslutet om skatt är felaktigt, genom efterbeskattning höja den skattskyldiges skatt efter att den ordinarie omprövningsfristen har gått ut. En efterbeskattning är en omprövning av ett tidigare beslut och utgör inte ett tillägg till ett sådant beslut.¹⁵⁹ Efterbeskattning får av rättssäkerhetsskäl endast ske i undantagsfall eftersom beslutet kan medföra negativa skattekonsekvenser för den skattskyldige då det fattas lång tid efter den ordinarie beskattningen.¹⁶⁰ För att ett beslut om efterbeskattning ska kunna fattas krävs det att förutsättningarna i 21:11-20 SBL är uppfyllda, 21:10 SBL.¹⁶¹ Bestämmelserna i 21:11 och 21:12 SBL reglerar i vilka fall efterbeskattning får ske.¹⁶²

21:11 SBL, Efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

- 1. i en skattedeclaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet,*
- 2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag,*
- 3. inte lämnat en skattedeclaration eller begärd uppgift, eller*
- 4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § tredje stycket.*

Bestämmelsen reglerar de fall skattskyldig har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna skattedeclaration eller annan begärd uppgift som har resulterat i att Skatteverkets beslut blivit felaktigt eller inte fattats. Med andra ord ska det föreligga ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och att ett felaktigt beskattningsbeslut eller att ett beskattningsbeslut inte har fattats.¹⁶³

21:12 SBL, Efterbeskattning får också ske

- 1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,*

¹⁵⁶ Nuvarande 66:19 SFL.

¹⁵⁷ Nuvarande 66:19 SFL.

¹⁵⁸ Nuvarande 66:21 SFL.

¹⁵⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 311 ff.

¹⁶⁰ Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Simon-Almendal Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätten, del 2, upplaga 13, Studentlitteratur, Lund 2011, s. 769.

¹⁶¹ Nuvarande 66:27 SFL.

¹⁶² Nuvarande 66:27 SFL.

¹⁶³ Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, s. 338.

2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller när en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig,

3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, eller

4. när en ändring föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) i stället för lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. är tillämplig för den aktuella inkomsten.

Efterbeskattning enligt ovanstående bestämmelse får ske vid felräkning, felskrivning och uppenbara förbiseenden samt vid följdändringar till följd av andra beslut. Efterbeskattning enligt denna bestämmelse kräver, till skillnad från föregående bestämmelse, inte att en oriktig uppgift har lämnats. I följdändringsfallen får skattskyldig inte påföras något skattetillägg eftersom det inte är frågan om någon oriktig uppgift.¹⁶⁴

För att Skatteverket ska kunna fatta ett efterbeskattningsbeslut krävs det inledningsvis att någon av förutsättningarna i 21:11 eller 21:12 SBL är uppfyllda. Vidare krävs det att beslutet med hänsyn till omständigheterna inte framstår som uppenbart oskäligt och att Skatteverket tidigare inte har fattat ett beslut som avser samma fråga, 21:13 st. 2 SBL.¹⁶⁵ Därtill krävs det att beslutet inte enbart avser skattetillägg eller förseningsavgift, 21:13 st. 3 SBL.¹⁶⁶ Efterbeskattning enligt 21:11 eller 21:12 p. 1 SBL får endast företas om det avser belopp av någon betydelse, 21:13 st. 1 SBL.¹⁶⁷ I följdändringsfallen finns det ingen beloppsgräns, vilket innebär att följdändring även får företas i de fall efterbeskattningen inte avser belopp av någon betydelse. Om inget annat följer av 21:15-20 SBL ska Skatteverket meddela beslut om efterbeskattning senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilken beskattningsåret har gått ut, 21:14 SBL.¹⁶⁸

I den nu aktuella situationen är det fråga om omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel, återkrav av den ingående skatten. Eftersom omprövningen avser redovisningsperioder mellan 2004-2007 som sträcker sig längre bakåt i tiden än ordinarie omprövningstiden är det frågan om efterbeskattning. Skatteverket har efterbeskattat kunderna genom följdändring av den ingående skatten med hänvisning till att verket tidigare har fattat ett beslut om tryckeriernas utgående skatt. Det är alltså frågan om en efterbeskattning genom följdändring enligt 21:12 p. 2 SBL.¹⁶⁹ För att Skatteverket ska kunna fatta beslut till kundernas nackdel krävs det således att samtliga förutsättningar för efterbeskattning är uppfyllda.

¹⁶⁴ SOU 1988:22 s. 205. Se även Handledning för skattebetalning 2010, s. 638.

¹⁶⁵ Nuvarande 66:28 st. 1 p. 1-2 SFL.

¹⁶⁶ Se prop. 2010/11:165 s. 1117 f.

¹⁶⁷ Nuvarande 66:28 st. 2 SFL. I förarbetena har uttalats att belopp av någon betydelse i SBL bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering. Vid eftertaxering bör ändringen avse minst 5 000 kr för att beloppet ska anses vara av någon betydelse, se prop. 1989/90:74 s. 407.

¹⁶⁸ Nuvarande 66:27 SFL.

¹⁶⁹ Nuvarande 66:27 p. 4 a SFL.

3.6 Efterbeskattning genom följdändring

I följande avsnitt behandlas förutsättningarna för efterbeskattning genom följdändring avseende annan skattskyldig, 21:12 p. 2 SBL. Inledningsvis redogörs för kravet om att följdändringsbeslutet ska vara en direkt konsekvens av huvudbeslutet. Därefter behandlas kravet om att det ska vara fråga om en betalning eller återbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen. Slutligen nämns något om tidsfristen vid följdändring.

Efterbeskattningsbestämmelserna i skattebetalningslagen bygger på taxeringslagens bestämmelser om eftertaxering.¹⁷⁰ Förarbeten och praxis avseende taxeringslagens regler om eftertaxering utgör ledning vid tillämpning av efterbeskattningsreglerna i skattebetalningslagen.¹⁷¹ Nedan görs således hänvisningar till relevanta förarbeten och praxis avseende eftertaxeringsbestämmelserna som kan ge ledning vid tillämpning av reglerna i skattebetalningslagen.

3.6.1 Direkt konsekvens av huvudbeslutet

För att en följdändring ska kunna företas krävs det att rekvisitet *ändringen föranleds* är uppfyllt. Ändringen ska enligt regeln föranledas av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut. Enligt förarbetena till taxeringslagen, vilka utgör ledning även vid tillämpning av efterbeskattningsreglerna, innebär detta att följdändringsbeslutet måste vara en direkt konsekvens av huvudbeslutet.¹⁷² Att följdändringsbeslutet ska vara en direkt mekanisk följd av huvudbeslutet medför att det inte finns något utrymme för bedömningar i följdändringsärenden.

Kravet på direkt konsekvens mellan följdändringsbeslutet och huvudbeslutet framgår även av praxis.¹⁷³ I RÅ 1994 not. 393 var frågan i målet om förutsättning för efterbeskattning genom följdändring förelåg. Bakgrunden i målet var att Anita, hustrun, hade erhållit en betalning om 150 000 kr enligt en pensionsöverenskommelse mellan hennes make Claes och dennes arbetsgivare Johnson Metall AB. Förvaltningsrätten höjde Anitas taxering eftersom de ansåg att hela beloppet utgjorde pension. Kammarrätten befriade dock Anita från en höjning av taxeringen med hänvisning att beloppet inte kunde anses utgöra pension eftersom hon aldrig hade varit anställd i bolaget. Genom hänvisning till 105 § gamla taxeringslagen, GTL, följdändrade och höjde rätten istället makens taxering på grund av att han tidigare hade haft en anställning i bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen kom dock fram till att följdändring inte var möjligt eftersom åtgärden inte var av rättelsekaraktär utan förutsatte en särskild prövning.

I ett annat rättsfall från kammarrätten i Stockholm, mål nr 7825-03, kom domstolen fram till att det inte förelåg någon direkt konsekvens mellan huvudbeslutet och följdändringsbeslutet. Huvudbeslutet avsåg en länsrättsdom där domstolen konstaterat att bolaget inte var skattskyldig för mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna november-december 1991. Följdändringsbeslutet bestod av en sänkning av den

¹⁷⁰ Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007, s. 337.

¹⁷¹ Prop. 1989/90:74 s. 314, Fink Hans, Frennberg Emil, Hansson Ulrika, Jacobsson Martin, Mervärdesskatt del 2, Nordstedts Juridik, Stockholm 2011, s. 21:18 och Handledning för skattebetalning 2010, s. 642.

¹⁷² Prop. 1989/90:74 s. 305 och s. 405.

¹⁷³ RÅ 79 1:42, RÅ 1994 not 393 och Kammarrätten i Sundsvall dom den 15 januari 2004 mål nr 2861-2862-02.

ingående skatten avseende redovisningsperioderna maj-oktober 1991. Att det fastslagits att avdragsrätt saknades i senare perioder utgjorde således inte en direkt mekanisk följd avseende om avdragsrätt förelåg för tidigare perioder, eftersom detta krävde särskilda bedömningar.¹⁷⁴

Detta innebär att det av Skatteverkets beslut respektive förvaltningsdomstolars beslut klart ska framgå att betalningsskyldigheten undanröjs för en viss redovisningsperiod för att betalningsskyldigheten rätteligen avser en annan redovisningsperiod (periodfallen) eller betalningsskyldigheten för en skattskyldig undanröjs för att den rätteligen avser en annan skattskyldig (personfallen) för att följdändring ska kunna företas.¹⁷⁵

I den nu aktuella situationen har Skatteverket genom följdändring minskat kundernas avdrag för ingående skatt. Som grund för efterbeskattningen har Skatteverket hänvisat till omprövningsbeslutet, huvudbeslutet, avseende tryckeriernas sänkning av den utgående skatten. Som skäl för beslutet har Skatteverket anfört att avdragsrätt för kunderna endast föreligger med det belopp som motsvarar tryckeriernas utgående skatt, jfr 8:2 ML.¹⁷⁶

Alvemalm har i en artikel i Svensk Skattetidning riktat viss kritik mot Skatteverket avseende att det inte föreligger någon direkt konsekvens mellan följdändringsbeslutet och huvudbeslutet. Han anser att kravet på direkt konsekvens inte är uppfyllt då Skatteverket måste göra ett antal nya bedömningar innan följdändringsbeslutet kan fattas. Han menar att Skatteverket exempelvis måste avgöra huruvida kunden har dragit av den aktuella skatten, hur mycket kunden har dragit av samt i vilken period kunden har dragit av den ingående skatten.¹⁷⁷

Förvaltningsrätten i Stockholm har i mål nr. 21066-21070-11 emellertid konstaterat att Skatteverket genom de fakturor som inhämtats i samband med omprövningen av tryckeriets utgående skatt haft tillräckliga uppgifter för att fatta följdändringsbeslut avseende kundens ingående skatt. Kunden i målet förnekade inte heller att avdrag gjorts. Rätten fastställde att Skatteverket fattade följdändringsbeslutet utan ytterligare utredningar och att beslutet således var en direkt konsekvens av beslutet att sänka tryckeriernas utgående skatt.¹⁷⁸ Domstolen har även i ett andra mål kommit fram till att det föreligger direkt konsekvens mellan huvudbeslutet avseende tryckeriet och följdändringsbeslutet avseende kunden.¹⁷⁹ Dock har Kammarrätten i Stockholm i en nyligen avgjord dom slagit fast att det inte föreligger någon direkt konsekvens mellan huvudbeslutet och följdändringsbeslutet, eftersom Skatteverket inte utan närmare kännedom om företagets verksamhet kunnat bedöma om företaget har haft rätt att göra avdrag för hela beloppet avseende den ingående skatten eller inte.¹⁸⁰

¹⁷⁴ Kammarrätten i Stockholm dom den 24 augusti 2005 mål nr 7825-03.

¹⁷⁵Handledning för skattebetalning 2010, s. 638.

¹⁷⁶ Se förvaltningsrättens i Stockholm dom den 8 december 2011 mål nr 21066-21070-11.

¹⁷⁷ Alvemalm Göran, Angående efterbeskattning och följdändringsbeslut efterbeskattningsvis med anledning av återbetald utgående skatt för bl.a. tryckerier, SvSkT, 2. 2011, s. 432.

¹⁷⁸ Se domskälen i förvaltningsrätten i Stockholms dom den 8 december 2011 mål nr 21066-21070-11.

¹⁷⁹ Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr 9617-11.

¹⁸⁰ Kammarrätten i Stockholm dom den 16 maj 2012 mål nr 520-524-12.

3.6.2 Betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL

För att efterbeskattning ska kunna företas krävs att det är fråga om *betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag*, 21:12 p. 2 SBL. Detta innebär att en följdändring endast kan företas när det gäller betalning eller återbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen. Någon följdändring kan exempelvis inte ske när en inkomstdeklaration behöver ändras till följd av ändringar i en skattedeklaration, eftersom det första beslutet fattas enligt bestämmelser i skattebetalningslagen och det andra beslutet fattas enligt bestämmelser i taxeringslagen.¹⁸¹

Om tryckerierna redovisar sin mervärdesskatt i skattedeklaration avser huvudbeslutet återbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen. För att Skatteverket ska kunna företa ett beslut om efterbeskattning avseende kunderna krävs det således att även dessa redovisar skatten i skattedeklaration eftersom både följdändringsbeslutet och huvudbeslutet ska avse skatt enligt skattebetalningslagen.

3.6.3 Något om tidsfristen

Som ovan nämnts i avsnitt 3.4 får beslut om efterbeskattning normalt ske senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilken beskattningsåret har gått ut, 21:14 SBL.¹⁸² Vid efterbeskattning genom följdändring får emellertid beslutet meddelas efter tidsfristen om sex år. Följdändringsbeslutet får meddelas senast sex månader efter det att huvudbeslutet har fattats, 21:15 st. 1 SBL.¹⁸³

Då Skatteverket fattar följdändringar avseende kunderna för perioder mellan 2004 och 2007 har den normala tidsfristen för efterbeskattning i vissa fall löpt ut. Skatteverket har dock möjlighet att fatta beslut om följdändring enligt 21:15 st. 1 SBL. Detta medför att Skatteverket måste fatta följdändringsbeslutet senast sex månader efter att huvudbeslutet för tryckerierna har fattats. Efter detta förfaller Skatteverkets rätt att efterbeskatta kunderna genom följdändring.

3.7 Uppenbart oskäligt

*21:13 st. 2 SBL, Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.*¹⁸⁴

Om efterbeskattningen skulle framstå som oskäligt eller Skatteverket tidigare fattat ett beslut får efterbeskattning inte ske. I avsnittet kommer fokus att ligga på rekvisitet *uppenbart oskäligt*. Bestämmelsen infördes som en generell förutsättning för efterbeskattning för att skapa en rimligare balans mellan det allmännas och den enskildes intresse.¹⁸⁵ Av förarbetena framgår att det inte kan anses vara anmärkningsvärt eller oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut avseende den skattskyldige.¹⁸⁶ Regeln är tänkt att tjäna som en ”ventil” för mycket speciella fall, då en riktig efterbeskattning

¹⁸¹ En nyhet i SFL är att följdändringar får företas även när det handlar om en *annan skatt eller avgift* än som avses i huvudbeslutet. Detta möjliggör således att ändringar mellan olika skatter och avgifter kan göras, vilket inte var möjligt tidigare enligt SBL. Se prop. 2010/11:165 s. 1113.

¹⁸² Nuvarande 66:27 SFL.

¹⁸³ Nuvarande 66:30 SFL.

¹⁸⁴ Nuvarande 66:28 st. 1 p. 2 SFL.

¹⁸⁵ Prop. 1993/94:151 s. 70.

¹⁸⁶ Prop. 1991/92:43 s. 91.

kan verka stötande för den allmänna rättskänslan.¹⁸⁷ Vidare ska regeln tillämpas restriktivt, vilket kommer till uttryck genom att oskäligheten ska vara uppenbar. Att regeln endast ska tillämpas i mycket speciella fall framgår av uttalande i förarbetena:

”Det är en självklarhet att det för att det i ett enskilt fall skall kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste föreligga exceptionella omständigheter”.¹⁸⁸

Av förarbetena ges ingen klar definition av rekvisitet men några exempel ges som kan tjäna till ledning för bedömningen om efterbeskattningen är uppenbart oskälig. Ett exempel som anges är att tidsaspekten spelar en väsentlig roll. Om den skattskyldige på goda grunder trots sig har lämnat tillräckliga uppgifter och trots att Skatteverket beslut varit riktigt och företagit andra dispositioner med anledning av beslutet, kan efterbeskattningsbeslutet i slutet av sexårsfristen i vissa fall vara oskäligt. Ett annat exempel som anges är att efterbeskattning kan vara uppenbart oskäligt då en intäkt tidigare inte har ansetts vara skattepliktig men efter högsta förvaltningsdomstolens avgörande bedöms vara skattepliktig. En tillämpning av bestämmelsen är utesluten om skattskyldig lämnar oriktig uppgift. Om den oriktiga uppgiften rör en komplicerad eller ovanlig frågeställning kan efterbeskattning emellertid vara oskälig.¹⁸⁹

I RÅ 2004 ref. 51 var frågan i målet om beslut om eftertaxering var uppenbart oskäligt. Bakgrunden i målet var att G.R. var bosatt i Sverige men arbetade som sjöman hos en fransk arbetsgivare. Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike skulle inkomsten endast beskattas i Frankrike. Avtalet omförhandlades och från 1993 gällde att inkomsten även skulle beskattas i Sverige med avräkning av den i Frankrike erlagda skatten. I sin deklaration för 1994 yrkade G.R. att bli taxerad som tidigare år, det vill säga inte alls. I deklarationerna för 1995 och 1996 redovisade G.R. ingen inkomst och lämnade inte heller några upplysningar om inkomsten från Frankrike varför Skatteverket eftertaxerade G.R. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att G.R. hade lämnat oriktig uppgift då han inte redovisat inkomsten. Omständigheterna att han haft ingående kontakt med Skatteverket och att han inte kände till att Sverige hade omförhandlat avtalet med Frankrike medför inte att eftertaxeringen skulle anses vara uppenbart oskälig.

3.7.1 Uppenbart oskäligt - följdändringsfallen

För att ett följdändringsbeslut avseende annan skattskyldig ska anses vara uppenbart oskäligt anges det i förarbetena att tidsaspekten är av betydelse samt om det föreligger någon intressegemenskap mellan bolagen.¹⁹⁰ Beträffande efterbeskattning kan det anses vara uppenbart oskäligt att göra en följdändring i de fall efterbeskattning aktualiseras efter sexårsfristen. Med andra ord kan det vara oskäligt att efterbeskatta skattskyldig med stöd av tidsmässigt utvidgade undantagsbestämmelsen i 21:15 st. 1 SBL.¹⁹¹ Vad gäller att det inte får föreligga någon intressegemenskap mellan skattskyldiga framgår av uttalanden i förarbetena att det inte kan anses vara oskäligt att följdändra mellan exempelvis närstående bolag, makar och barn. Tvärtom bör beslut om följdändring normalt fattas i sådana situationer.¹⁹² Uttalandet torde vara exempel

¹⁸⁷ A.prop. s. 91.

¹⁸⁸ 1991/92:43. s. 91 f.

¹⁸⁹ A.prop. s. 91 f.

¹⁹⁰ Prop. 1989/90:74 s. 314.

¹⁹¹ Nuvarande 66:30 st. 1 SFL. Se även Handledning för skattebetalning 2010, s. 642.

¹⁹² Prop. 1989/90:74 s. 314.

på när följdändring inte kan anses vara uppenbart oskäligt. Avsikten borde därmed inte vara att tolka det motsatsvis, det vill säga att det är uppenbart oskäligt att göra en följdändring i varje fall då intressegemenskap mellan skattskyldiga inte föreligger.

I RÅ 85 1:20 var bakgrunden att en man kunde utnyttja sina allmänna avdrag efter att rätten i ett domstolsbeslut hade höjt hans taxerade inkomst. De allmänna avdragen hade dock tidigare tillgodoförts hans hustru. Frågan i målet var om det var uppenbart oskäligt att efterbeskatta hustrun och höja hennes taxerade inkomst med det belopp hon fått avdrag med. Högsta förvaltningsdomstolen fann det skäligt att inte efterbeskatta hustrun, främst med anledning av att äktenskapet hade upplöst då fråga om rättelse aktualiserades. Någon intressegemenskap mellan parterna förelåg således inte.

Även av Skatteverkets handledning för skattebetalning framgår att efterbeskattning genom följdändring kan underlåtas i de fall efterbeskattning avser annan skattskyldig, någon intressegemenskap mellan skattskyldiga inte föreligger och beslutet fattas med stöd av 21:15 st. 1 SBL. Samtliga tre förutsättningar måste emellertid vara uppfyllda för att efterbeskattning genom följdändring ska kunna underlåtas.¹⁹³

Översatt till den aktuella situationen innebär ovanstående att det kan vara uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning då följdändringen avser en annan skattskyldig (kunden), någon intressegemenskap inte föreligger mellan bolagen och beslutet fattas efter den normala sexårsfristen. Vid efterbeskattning för åren 2004-2005 fattas beslutet med stöd av den utvidgade tidsfristen i 21:15 st. 1 SBL, vilket är efter den normala tidsfristen.¹⁹⁴ Någon intressegemenskap mellan tryckeriet och kunden torde ofta inte föreligga eftersom detta skulle medföra ett nollsummespel. Om tryckeriet exempelvis är moderföretag och kunden är ett dotterföretag skulle en omprövning från tryckeriernas sida innebära att de får tillbaka den felaktigt inbetalda skatten medan deras dotterbolag, kunden, skulle få ett återkrav från Skatteverket motsvarande återbetalningen till tryckeriet.

3.7.2 Förvaltningsrätten i Stockholm dom den 8 december 2011

Frågan om det är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden har prövats och avgjorts i en dom från förvaltningsrätten i Stockholm den 8 december 2011.¹⁹⁵ I domskälen fastställer domstolen inledningsvis att förutsättningarna för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om efterbeskattning genom följdändring enligt 21:12 p. 2 SBL är uppfyllda, eftersom följdändringsbeslutet är en direkt konsekvens av beslutet att sänka den ingående skatten för tryckerierna. Därefter utreder rätten om det är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden enligt 21:13 st. 2 SBL.

Förvaltningsrätten konstaterar att det inte föreligger någon intressegemenskap mellan parterna. I de fall det hade förelegat intressegemenskap mellan parterna anser rätten att det inte skulle vara oskäligt att fatta beslut om följdändring eftersom det hade inneburit ett nollsummespel mellan parterna. Rätten anser vidare att följden av att mervärdesskattelagen före 2008 saknade regler om återbetalning av felaktigt inbetald skatt, utställande av kreditfakturor, ska drabba staten i första hand.

¹⁹³ Handledning för skattebetalning 2010, s. 642.

¹⁹⁴ Nuvarande 66:30 SFL.

¹⁹⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm dom den 8 december 2011, mål nr 21066-21070-11.

Vidare konstaterar domstolen att det har förflutit lång tid mellan det att avdraget gjordes 2005 och beslut om eftertaxering fattades 2011 samt att bolaget har redovisat enligt gällande regler vid beskattningstidpunkten. Slutligen fastställer domstolen att det vid tidpunkten för avdraget inte fanns någon indikation på att mervärdesskatten skulle ändras från 25 procent till 6 procent på framställning av tryckta produkter och att bolaget har rätt till en förutsebar beskattning. Domstolen anser att följdändringen är uppenbart oskälig och att undantagsregeln i 21:13 st.2 SBL är tillämplig.

Slutligen kan anföras att domstolen fäster stor vikt vid bolagets rätt till en förutsebar beskattning, att det inte föreligger någon intressegemenskap samt att beslutet fattades sex år efter att avdraget gjordes. Skatteverket har emellertid överklagat domen eftersom verket har ett intresse av att upprätthålla reciprocitetsprincipen som är grundläggande för mervärdesskattesystemet. Frågan har nyligen avgjorts av Kammarrätten i Stockholm som avslog Skatteverkets överklagan med hänvisning till att det inte förelåg någon direkt konsekvens mellan huvudbeslutet och följdändringsbeslutet. Förutsättningarna för att genom följdändring efterbeskatta kunden var således inte uppfyllda. Domstolen prövade därmed aldrig frågan om undantagsbestämmelsen var tillämplig.¹⁹⁶

3.7.3 Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012

I ett senare avgörande har förvaltningsrätten i Malmö i mål nr. 9617-11, till skillnad från förvaltningsrätten i Stockholm, kommit fram till att det inte är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden.¹⁹⁷ I domen fastslår rätten att det inte generellt sett kan vara uppenbart oskäligt att fatta ett följdändringsbeslut avseende kunden eftersom denne civilrättsligt kan återkräva den felaktigt debiterade mervärdesskatten från tryckeriet. Vidare kommer rätten fram till att avsaknaden av kravet på säljaren att utfärda en kreditfaktura inte är av avgörande betydelse eftersom en köpare inte heller idag kan framtvinga en kreditfaktura från säljaren med stöd av mervärdesskattelagen.

Bedömningen om en efterbeskattning är uppenbart oskäligt eller inte måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I domen ger rätten ett exempel på när en det kan vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta. Rätten anser att det är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden om denne inte har haft någon framgång med att återfå den felaktigt betalda mervärdesskatten från tryckeriet för att tryckeriet till exempel har gått i konkurs. Eftersom ett följdändringsbeslut i detta fall skulle medföra en kostnad för kunden trots att denne, dels hade följt gällande rätt vid tidpunkten för avdraget, dels omöjligt kunde förutse att bedömningen av framställning av tryckta produkter skulle komma att ändras.

Förvaltningsrätten i Malmö fäster stor vikt vid att kunden civilrättsligt kan reglera den kostnad som denne drabbas av vid en sänkning av dennes ingående skatt och att kunden inte har visat att denne inte kan återfå beloppet från tryckeriet. Det kan även nämnas att förvaltningsrätten i Malmö i ett flertal ytterligare domar har konstaterat att det inte är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunderna eftersom parterna civilrättsligt kan reglera kostnaden.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Kammarrätten i Stockholm dom den 16 maj 2012 mål nr 520-524-12. Se även avsnitt 3.6.1.

¹⁹⁷ Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr 9617-11.

¹⁹⁸ Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr 12226-11, mål nr 681-12, mål nr 11696-11 och mål nr 11963-11.

4 Rättssäkerhetsprinciper i skatterätten

4.1 Inledning

Efterbeskattning aktualiserar två motstridiga intressen, dels Skatteverkets intresse av att upprätthålla reciprocitetsprincipen, dels den enskildes krav på rättssäkerhet. Syftet med kapitel fyra är att redogöra för de rättssäkerhetsprinciper som jag anser är viktiga för skatterätten i allmänhet och efterbeskattningsfrågan i synnerhet. Redogörelsen kommer att hållas översiktlig och beröra de olika rättssäkerhetsprincipernas särdrag. Inledningsvis redogör jag allmänt om begreppet rättssäkerhet. Därefter behandlas de principer som jag anser är av betydelse för en senare diskussion om efterbeskattningsfrågan, vilka är förutsebarhetsprincipen, berättigade förväntningar, likhetsprincipen, legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

4.2 Allmänt om rättssäkerhet

Rättssamhället kännetecknas av att det råder rättssäkerhet i detsamma.¹⁹⁹ Rättssäkerhet som begrepp började diskuteras i början av 1800-talet i samband med uppkomsten av rättstatsbegreppet. Rättsstaten utmärks av att staten och dess organ är skyldiga att följa gällande rätt samt att garantier finns mot missbruk av statsmakten. Således är utgångspunkten för rättssäkerhetsbegreppet att skydda den enskilde mot godtycke och oberättigade krav från den offentliga maktens sida.²⁰⁰

Ordet rättssäkerhet kan antingen användas för att beteckna ett rättsstatsvärde eller för att beteckna ett tillstånd av samhällsfrid under lagens skydd. I det första fallet ligger fokus på den enskilde individens rättsskydd gentemot den offentliga makten (staten). Det andra fallet handlar om rättsordningens förmåga att upprätthålla tryggheten i samhällslivet.²⁰¹ Jag kommer att använda begreppet rättssäkerhet i den bemärkelse som avses i det första fallet då jag redogör för de olika rättssäkerhetsprinciperna.

Trots att rättssäkerhetsbegreppet är grundläggande och omdiskuterat i doktrin finns det inte någon legaldefinition.²⁰² Detta beror på att rättssäkerhetsbegreppet inte är statisk utan dynamisk då det inbegriper flera rättssäkerhetsprinciper som exempelvis förutsebarhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen.²⁰³ Begreppet förknippas nästan alltid med något positivt och eftersträvande.

Vidare kan rättssäkerheten delas in i formell och materiell rättssäkerhet. Med formell rättssäkerhet avses den skattskyldiges krav på processrättsliga regler samt rätten att överklaga domar och beslut. Den materiella rättssäkerheten omfattar kravet på att de bestämmelser som styr beskattningen ska vara rimliga och rättvisa samt att myndigheter ska fatta korrekta och förutsebara beslut.²⁰⁴

¹⁹⁹ Ekelöf Per Olof, Rättssamhället och rättssäkerhet, SvJT, 1942, s. 7.

²⁰⁰ Prop. 1993/94:151 s. 69.

²⁰¹ Frändberg Åke, Om rättssäkerhet, Juridisk Tidskrift, 2000/01, Stockholm 2001, s. 269 f.

²⁰² Höglund Mats, Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv, Jure Förlag AB, Stockholm 2008, s. 31.

²⁰³ Prop. 1993/94:151 s. 69.

²⁰⁴ Höglund, s. 32.

Rättssäkerhetsfrågor är viktiga vid myndighetsutövning mot enskilda, speciellt då det är frågan om ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.²⁰⁵ Enligt Höglund är dessa frågor speciellt viktiga inom exempelvis straffrätten och skatterätten eftersom åtgärder från statens sida kan orsaka stora ingrepp och ibland oreparerbara skador för den enskilde.²⁰⁶ Rättssäkerhetsfrågor blir även viktiga i skatterätten eftersom förfarandet utmärks, i likhet med annan offentlig rätt, av ett ojämnt partsförhållande. Den enskilde står mot det allmänna som har stora resurser.²⁰⁷

För att rättssäkerheten ska vara tillgodosedd krävs det enligt Frändberg att tre villkor är uppfyllda. Det första villkoret är att det ska finnas adekvata och klara regler. Vidare krävs det att dessa regler är publicerade och tillgängliga för den enskilde. Det tredje och sista villkoret är att rättstillämpande organ tillämpar reglerna korrekt och lojalt så att det går att lita på reglernas innehåll.²⁰⁸

4.3 Förutsebarhet

En grundläggande rättssäkerhetsaspekt är förutsebarhet. Av förutsebarheten följer att offentliga beslut ska stödja sig på i förväg kända rättsnormer, vilket innebär att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. I skatterätten kommer detta till uttryck genom att den enskilde ska kunna förutse de rättsliga effekterna av sitt handlande.²⁰⁹ Förutsebarheten är även en förutsättning för att en skatt ska upplevas som legitim för den enskilde. I de fall en skatt brister i förutsebarheten kan effekten bli att den enskilde avstår från ett specifikt handlande då skattekonsekvenserna är osäkra.²¹⁰

Brister i förutsebarheten kan exempelvis föreligga då det inom ett viktigt rättsområde inte finns några regler alls (rättsbrist) eller då de regler som finns är vaga, dunkla, mångtydiga, komplicerade eller försedda med latituder eller att de står i strid med varandra (regelkollision eller regelkonkurrens). Vidare föreligger brister i förutsebarhet då rättsregeln över huvud taget inte är publicerad, det vill säga då rättsregeln inte är tillgänglig för den enskilde individen. Med andra ord är förutsebarheten ur ett rättssäkerhetsperspektiv tillgodosedd då det finns klara och tydliga regler som är tillgängliga för den enskilde individen.²¹¹

Förutsebarheten kräver, enligt Lodin, en klar lagstiftning utan stora områden som kan orsakar tolkningssvårigheter. Vidare krävs det en förutsebar rättstillämpning av myndigheter och domstolar som inte är godtycklig. Med andra ord leder oklar lagstiftning till tolkningsproblem och godtyckliga beslut.²¹² Dessutom medför en otydlig lagstiftning inom skatteförvaltningen en risk för rättskällepolycentri, det vill säga att skatteregler inte tolkas homogent utan tillämpas olika i olika instanser och regioner.²¹³

²⁰⁵ SOU 1993:62 s. 76.

²⁰⁶ Höglund, s. 31.

²⁰⁷ Lindencrona Gustaf, Förarbetens betydelse vid tolkning av skattelag. Ur Festskrift till Hans Thornstedt, P A Norstedt & Söners Förlag, Stockholm 1983, s. 495.

²⁰⁸ Frändberg, s. 274 f.

²⁰⁹ Prop. 1993/94:151 s. 69 f.

²¹⁰ Lodin Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, SN 2007 nr. 9.

²¹¹ Frändberg, s. 275 ff.

²¹² Lodin, SN 2007 nr. 9.

²¹³ Pålsson Robert, Polycentri i skatterättens källor, SN 1995 nr. 10.

Enligt *Alhager* kan förutsebarheten delas in i en objektiv och en subjektiv sida. Den subjektiva sidan svarar på *vem* det är som ska kunna förutse och tar hänsyn till dennes kunskapsnivå. Den objektiva sidan svarar på frågan *vad* som ska förutses, det vill säga föremålet för förutsebarheten.²¹⁴ Vad gäller vem som ska kunna förutse kan komplicerade områden inom skatterätten inte förenklas så att varje skattskyldig förstår konsekvenserna av ett visst handlande genom att enbart läsa lagtexten. Utan en rimligare lösning är konstruera lagtexten med målsättningen att jurister som har specialiserat sig på området ska kunna tolka lagen med god precision.²¹⁵

Vid myndighetsövning mot enskilda är det särskilt viktigt att förutsebarheten är hög. Detta eftersom att otydlig lagstiftning leder till att myndigheterna får långtgående befogenheter vilket inte alltid är lämpligt då det exempelvis gäller befogenheter som avser ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden. Genom en klar lagstiftning begränsas myndigheternas befogenheter, vilket ökar rättssäkerheten.²¹⁶ Det är dock ur ett rättssäkerhetsperspektiv inte tillräckligt att lagen är välformulerad utan lagen måste dessutom användas på ett rättssäkert sätt. För att kunna kontrollera detta krävs det att Skatteverket och domstolarna i sina beslut öppet redovisar relevant fakta och de värderingar som kommer till uttryck vid handläggningen.²¹⁷

4.4 Berättigade förväntningar

Inom skatteförvaltningen handlar berättigad förväntning om ett krav, som framstår som rimligt och välgrundat, från den enskilde på en viss behandling vid myndighetsutövning. I begreppet ryms även ett krav på passivitet, det vill säga att myndigheten inte ska vidta en viss handling. Enligt *Påhlsson* kan den normativa grunden för berättigade förväntningar vara av olika slag som exempelvis likabehandlingsprincipen eller föreställningen om en etablerad position.²¹⁸

Principen om skyddet för berättigade förväntningar är även en del av EU-rätten. Den ska iakttas av både unionsinstitutionerna och medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt EU-rätten. Enligt praxis från EU-domstolen är principen främst tillämplig då skattelagstiftning ges retroaktiv verkan.²¹⁹

Berättigade förväntningar kan antingen vara sådana förväntningar som har sin grund i HFD:s praxis eller i administrativ praxis. Med administrativ praxis förstås den tolkning och tillämpning som kommer till uttryck i Skatteverkets allmänna råd, handledningar och meddelanden m.m.²²⁰ Syftet med denna är att alla skattskyldiga ska behandlas likformigt, det vill säga stå lika inför lagen.²²¹ En viktig sak att

²¹⁴ Alhager Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus förlag, Uppsala 1999, s. 85.

²¹⁵ SOU 1993:62 s. 77. Se även Bergström Sture, *Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber förlag, Stockholm 1978, s. 73.

²¹⁶ SOU 1993:62 s. 78 och s. 84.

²¹⁷ Påhlsson Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998 nr 8, s. 775.

²¹⁸ Påhlsson Robert, *Berättigade förväntningar i svensk skatterätt*, SvSkT 2010 nr. 3, s. 309.

²¹⁹ Foster Nigel, *EU-law*, Oxford University Press, Oxford 2009, s.120, Bernitz & Kjellgren, s. 139 och Påhlsson, SvSkT 2010 nr. 3, s. 309 f.

²²⁰ Påhlsson Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus förlag, Uppsala 2007, s. 205. Jfr. Alhager som menar att administrativ praxis uppkommer då det finns en stor mängd beslut som medför att en generell rättsregel går att tyda. Se vidare Alhager, *Administrativ praxis och tolkning av skattelag*, SN 1998 nr. 9.

²²¹ Påhlsson, 2007, s. 219.

poängtera är att en berättigad förväntning aldrig kan uppstå om den administrativa praxisen inte är förenlig med lagtexten, vilket följer av legalitetsprincipen.²²²

En intressant fråga ur ett rättssäkerhetsperspektiv är om en ändring av Skatteverkets administrativa praxis i en skärpande riktning är förenlig med rättssäkerheten. Verket kan exempelvis ändra sin administrativa praxis då det föranletts av HFD:s domar, ex officio eller då myndigheten ändrar sitt ställningstagande från passivt till aktivt. Vad gäller ändringar som föranleds av HFD:s domar är en ändring nödvändig så att den administrativa praxisen är förenlig med HFD:s praxis. Vad gäller den praxis som Skatteverket har skapat bör den endast ändras om den faller utanför lagtextens ordalydelse. Vidare bör försiktighet iakttas innan en ny praxis etableras på ett område där man tidigare har varit passiv eftersom passiviteten i sig utgör en administrativ praxis.²²³

Slutligen kan konstateras att principen om berättigade förväntningar kan användas som ett juridiskt argument vid rättstillämpningen då den har en rättsligt förankrad position. Men vid tillämpningen av en sådan argumentationslinje bör man vara väldigt försiktig med att sätta tilltro till denna.²²⁴

4.5 Likhetsprincipen

En ytterligare grundläggande rättssäkerhetsaspekt är likhetsprincipen. I Sverige är likhetsprincipen kodifierad i grundlagen, 1:9 RF. Bestämmelsen stadgar att domstolar samt förvaltningsmyndigheter, i sin verksamhet, ska beakta allas likhet inför lagen. Principen omfattar ett krav på en opartisk rättstillämpning, det vill säga att lika fall ska behandlas lika.²²⁵

Betydelsen av principen varierar i olika länder, i vissa länder gäller principen på tillämpningsnivån och i andra länder ställer principen krav på lagstiftaren.²²⁶ I Sverige träffar principen rättstillämpningen och den anses utgöra en handlingsregel för myndigheterna.²²⁷ Principen träffar däremot inte lagstiftaren eftersom särbehandling, i Sverige, har ansetts utgöra ett politiskt instrument som kan användas som styrmedel.²²⁸ Detta innebär således att det inte finns något krav på likhet i lagen.²²⁹ Dock har lagstiftarens makt att behandla medborgarna olika inskränkts av Sveriges medlemskap i EU samt genom att Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna gäller som lag i landet.²³⁰

Att lika fall ska behandlas lika gäller, enligt *Lodin*, inte enbart av rättssäkerhetsskäl utan likabehandling är även viktigt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. I de fall skatten kan undgå genom annat likartat handlande, det vill säga om inte den styrande effekten är dess syfte, får skatten snedvridande effekter som ofta skadar ekonomin på

²²² Pahlsson, SvSkT 2010 nr. 3, s. 317.

²²³ Pahlsson, 2007, s. 209-215 och 222.

²²⁴ Pahlsson, SvSkT 2010 nr. 3, s. 314 och 318.

²²⁵ SOU 1993:62 s. 78.

²²⁶ Tikka Kari, Om principer vid tolkning av skattelag, SN 2004 nr. 11.

²²⁷ Prop. 1973:90 s. 235.

²²⁸ Pahlsson, 2007, s. 49 f.

²²⁹ Höglund, s. 48.

²³⁰ Pahlsson, 2007, s. 51.

grund av att mindre effektiva handlingsvägar väljs. Även investeringsbeteendet och prisbildningen kan påverkas av bristande likabehandling.²³¹

Vid tillämpning av likabehandlingsprincipen uppstår problematiken att avgöra vilka fall som ska betraktas som lika. I de fall omständigheterna inte är identiska är det missvisande att tala om objektivt lika fall. Det handlar istället om att konstatera vilka fall som är så jämförbara att de berättigar likabehandling. Bedömningen om vilka fall som är lika kan variera från person till person då den är subjektiv.²³² Inom skatterätten gäller det således för Skatteverket och domstolarna att säkerställa att de fall som likställs av lagstiftaren även behandlas lika i rättstillämpningen. Med andra ord ställer likabehandlingsprincipen ett krav på konsekvens.²³³

4.6 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en utav flera rättssäkerhetsprinciper och anses vara en garanti för rättssäker lagtillämpning.²³⁴ Principen anses vara en av de viktigaste principerna i skatterätten eftersom en medborgare endast får påföras skatt om det finns stöd i lagen, 1:1 st. 3 RF samt 8:3,5 RF. Principen uttrycks allmänt med sentensen *nullum tributum sine lege*, vilket är latin för ingen skatt utan lag.²³⁵ Skatteuttag ska således ha stöd i lag, det så kallade föreskriftkravet.²³⁶

Principen innebär inte endast ett skydd för skattskyldig att kravet på skatteuttag måste ha stöd i lagen, utan principen omfattar även ett krav på fiscus att ta ut skatt där lagen kräver det.²³⁷ Skattemyndigheter och domstolar ska således inte visa en generositet som sträcker sig längre än vad lagen medger, på så vis skyddas även kollektivet av skattebetalare i och med att principen även bidrar till att likabehandling upprätthålls.²³⁸

Legalitetsprincipen har även ett nära samband med retroaktivitetsförbudet, förbudet mot retroaktiv beskattning, i 2:10 st. 2 RF.²³⁹ Ett särskilt problem i detta avseende är emellertid *tillbakaverkande praxis* som inte är en retroaktiv tillämpning av en föreskrift eftersom denna gällde vid tillfället för händelsen. I svåra och oförutsedda fall kan detta upplevas på samma sätt som när en föreskrift får retroaktiv kraft. Det finns emellertid en grundläggande skillnad vilken är att tolkningen, om inte prejudikatfallet är mycket oväntat, är en av de rimliga tolkningar som den enskilde hade kunnat räkna med om denne varit aktsam. Detta gäller även i de fall tolkningen är en annan än vad som framhållits i exempelvis förarbeten och doktrin.²⁴⁰

Det är givetvis omöjligt att i lagen reglera varje tänkbar situation. Vid brister i lagstiftningen får emellertid inte rättstillämpande myndigheter gå utöver sina kompetens-

²³¹ Lodin, SN 2007 nr. 9.

²³² Pahlsson, 2011, s. 94.

²³³ Pahlsson, 2007, s. 41.

²³⁴ Höglund, s. 36.

²³⁵ Ljungman Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Stockholm 1947, s. 21 f.

²³⁶ Pahlsson, 2011, s. 86.

²³⁷ Pahlsson Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997 nr. 1-2.

²³⁸ Tikka, SN 2004 nr. 11 och Pahlsson, 2011, s. 86 f.

²³⁹ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995, s. 5 f.

²⁴⁰ SOU 1993:62 s. 78.

områden och skapa betungande regler eller rätta till dessa brister genom extensiv och analog lagtolkning.²⁴¹ Legalitetsprincipen innebär inte att lagtolkningen alls inte får vara ”fri” gentemot lagtexten, men att den fria lagtolkningen inte får vara till den skattskyldiges nackdel.²⁴² Vidare får lagen och dess bestämmelser inte tillämpas utanför sitt betydelseområde, det vill säga utanför mängden rimliga tolkningar, eftersom skattenormer då skapas i praxis som inte följer av föreskrifterna.²⁴³

En aktuell fråga i sammanhanget är i vilken utsträckning analogislut är förenliga med legalitetsprincipen. Det finns inget uttryckligt förbud mot analogier. Utifrån satsen *nullum tributum sine lege* går det emellertid att hävda att analogislut inte är tillåtna om den skattskyldige åläggs ökade förpliktelser utan endast om det kan ske till den skattskyldiges fördel.²⁴⁴ Även rättssäkerhetsskäl talar emot analogislut till den skattskyldiges nackdel.²⁴⁵ Av föreskriftkravet följer, enligt *Hultqvist*, e contrario ett förbud mot analog tillämpning av skattelag.²⁴⁶ *Påhlsson* är även av uppfattningen att ett föreskriftkrav blir meningslöst utan ett analogiförbud eftersom analogiförbudet framstår som en logisk konsekvens av kravet på föreskrift.²⁴⁷

Till sist kan anföras att då ställning tas till legalitetsprincipens krav i ett konkret fall ska hänsyn även tas till de värden som utgör grunden för principen. Två syften med legalitetsprincipen är bland annat förutsebarhet och frihet från godtycke, med andra ord ska hänsyn även tas till dessa värden.²⁴⁸

4.7 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen anses vara en av de viktigaste allmänna rättsprinciperna. På förvaltningsrättens område gäller principen som en allmän rättsgrundsats.²⁴⁹ Genom det ökade inflytandet av europarätten har principen även fått en tydligare given plats i den svenska skatterätten.²⁵⁰ Proportionalitetsprincipen innebär förenklat att en åtgärd med avseende på sin art och styrka ska stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med den.²⁵¹ Med andra ord ska åtgärden vara nödvändig för att uppnå syftet med den. Principen kan sägas utgöra en avvägning mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde.²⁵²

I den svenska grundlagen finns uttryckliga proportionalitetsbestämmelser införda som exempelvis 2:21 RF avseende förutsättningar för begränsningar av fri- och rättigheter samt 2:15 st. 1 RF avseende egendomsskydd. Inom skatterätten har principen kodifierats i 2:5 SFL. Där stadgas att proportionalitetsprincipen ska beaktas vid beslut enligt SFL samt att beslut endast får fattas om ”skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för

²⁴¹ Höglund, s. 37.

²⁴² Lodin m.fl., s. 723.

²⁴³ Hultqvist, s. 332.

²⁴⁴ Lodin m.fl., s. 724.

²⁴⁵ Se bland annat RÅ 1999 ref. 49, där HFD uttalade att rättssäkerhetsskäl talar emot analogislut till nackdel för den skattskyldige.

²⁴⁶ Hultqvist, s. 74.

²⁴⁷ Påhlsson, 2011, s. 89.

²⁴⁸ Tikka, SN 2004 nr. 11.

²⁴⁹ Moëll Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund 2003 s. 15.

²⁵⁰ Moëll Christina, *Proportionalitetsprincipen*, SN 2004 nr. 11.

²⁵¹ Tikka, SN 2004 nr. 11.

²⁵² Höglund, s. 72.

något annat motstående intresse”. Skälen som anfördes för att införa principen i SFL var att den enskilde lättare skulle kunna åberopa principen i ärenden och mål.²⁵³

Proportionalitetsprincipen kommer även till uttryck i praxis från HFD.²⁵⁴ I RÅ 2000 ref. 66 I avseende skattetillägg har principen tillägnats betydande utrymme. I domen anser högsta förvaltningsdomstolen att proportionalitetsprincipen genom rekvisitet *uppenbart oskäligt* direkt kommer till uttryck i lagtexten avseende skattetillägg. Bestämmelsen innebär att skattetillägg får efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till förseelsen eller om det av någon annan anledning framstår som stötande att ta ut skattetillägg.²⁵⁵

Enligt *Moëll* omfattar proportionalitetsprincipen tre underkriterier. Det första underkriteriet är lämplighet, det vill säga att åtgärden måste vara lämplig för att underlätta eller uppnå målet. Det andra kriteriet är att åtgärden måste vara nödvändig, det vill säga att det inte finns något annat medel som är mindre ingripande. Det sista kriteriet är att åtgärden måste vara proportionerlig i strikt bemärkelse, med detta avses att åtgärden inte får vara oproportionerlig med hänsyn till den begränsning som den medför för ett motstående intresse.²⁵⁶ Vidare framhåller *Moëll* att ändamålet med den aktuella åtgärden först måste fastställas för att de tre kriterierna ska kunna uppnås. Då det är frågan om mer ingripande åtgärder bör större krav kunna ställas på att ändamålet med åtgärden preciseras, annars finns det en risk för att åtgärden blir mer omfattande än vad som är nödvändigt.²⁵⁷

²⁵³ Prop. 2010/11:165 s. 302.

²⁵⁴ Se vidare om detta i Höglund, s. 75 f. och Moëll, 2003, s. 181.

²⁵⁵ Prop. 1991/92:43 s. 88.

²⁵⁶ Moëll, 2003, s. 191 ff.

²⁵⁷ A.a. s. 193.

5 Efterbeskattning och rättssäkerhet

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att undersöka det ändrade rättsläget efter EU-domen *Graphic Procédé* samt att utreda huruvida efterbeskattning genom följdändring av kundernas beskattning är förenligt med rättssäkerheten. För att uppnå syftet med uppsatsen kommer jag först att göra en utvärdering av det ändrade rättsläget. Därefter kommer jag att pröva reglerna om efterbeskattning i följdändringsfallen mot de rättssäkerhetsprinciper som presenterades i kapitel fyra.

5.2 Följden av det ändrade rättsläget

Mervärdesskattedirektivet är inte uttömmande och gränsdragningsproblematik mellan varor och tjänster kan uppkomma. Gränsdragningen blir särskilt problematisk då tillhandahållandet innefattar både varor och tjänster. Det är emellertid viktigt att avgöra om ett tillhandahållande är att betrakta som en vara eller en tjänst eftersom flera relevanta beskattningsskillnader finns. Följden av att direktivet inte är uttömmande är att medlemsländerna i vissa fall tolkar direktivet olika. Det blir då EU-domstolens uppgift att tolka direktivet så att en enhetlig tolkning tillförsäkras för att minimera risken för en snedvriden konkurrens samt för att upprätthålla neutralitetsprincipen.²⁵⁸

Följden av EU-domen *Graphic Procédé* var att Sverige fick ändra sin tolkning av framställning av tryckta produkter eftersom Sverige till skillnad från EU-domstolen hade bedömt att dessa utgjorde tjänster och inte varor. Den ändrade rättstillämpningen har medfört stora konsekvenser för företag inom tryckeribranschen då det finns relevanta beskattningsskillnader avseende skattesatsen på tjänster (25 procent) och tryckta varor så som böcker, tidningar och liknande (6 procent).²⁵⁹

Sverige saknade före 2008 regler om felaktigt inbetald skatt eftersom lagstiftaren inte hade implementerat den obligatoriska bestämmelsen i 21.1 d sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta har således möjliggjort att tryckerier kan begära återbetalning av den felaktigt inbetalda skatten utan att behöva ställa ut kreditfaktura till sina kunder mellan åren 2004 och 2007. Utfärdande av en kreditfaktura hade för det första inneburit att kunden inte hade drabbats av någon kostnad eftersom försäljningspriset på fakturan från tryckeriet hade minskat. För det andra hade kunden varit tvungen att minska sitt avdrag för den ingående skatten i motsvarande mån. I förlängningen hade det inneburit att reciprocitetsprincipen hade upprätthållits och att staten inte hade förlorat några skatteintäkter. Dock undviks liknande situationer i framtiden eftersom det från och med 2008 finns lagstadgat krav på att den som begär återbetalning av felaktigt inbetald skatt ska ställa ut en kreditfaktura, 13:28 ML.²⁶⁰

Den nuvarande situationen är istället att Skatteverket efterbeskattar kunderna för att upprätthålla reciprocitetsprincipen för redovisningsperioder mellan 2004 och 2007. Detta innebär att återkravet från Skatteverket utgör en kostnad för kunderna om de inte erhåller ersättning från tryckerierna. Många kunder är troligtvis små förlag och likande som har köpt in sina trycktjänster från större företag. Kunderna kommer troligtvis att drabbas hårt av kostnaden. I frågan om små företag kan återkravet i

²⁵⁸ Se avsnitt 2.2.2 och 2.4.

²⁵⁹ Se avsnitt 2.5.2.

²⁶⁰ Se avsnitt 2.5.3.

värsta fall leda till konkurs. Har företaget anställda får staten, i de fall företaget inte kan betala ut lön, eventuellt gå in och betala statlig lönegaranti. Detta innebär i förlängningen en kostnad för staten eftersom deras fordran blir oprioriterad i konkursen.²⁶¹

Frågan är om det är skäligt att kunden, den enskilde, ska drabbas av en kostnad på grund av lagstiftarens försummelse att inte ha implementerat den obligatoriska bestämmelsen avseende felaktigt inbetald skatt? Eller om denna kostnad ska drabba staten i första hand?

5.3 Reglerna om efterbeskattning genom följdändring

Av rättssäkerhetsskäl får efterbeskattning endast ske i undantagsfall då besluten ofta fattas lång tid efter ordinarie omprövningstid. För att beslut om efterbeskattning ska kunna fattas i följdändringsfallen avseende annan skattskyldig krävs det för det första att ändringen föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller när en allmän förvaltningsdomstol beslutar om beskattning. Enligt förarbeten framgår det att det ska föreligga en direkt konsekvens mellan huvudbeslutet och följdändringsbeslutet. Praxis på området är omfattande och även där framgår samma sak, det vill säga att följdändringen ska vara en mekanisk följd av huvudbeslutet. Några nya bedömningar får således inte göras.²⁶² Rekviritet har en relativ klar och tydlig konstruktion vilket minskar risken för godtycklighet.

För det andra krävs att det är frågan om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL. Regeln är klar och tydlig och innebär att efterbeskattning endast får ske om både huvudbeslutet och följdändringsbeslutet avser skatt enligt SBL.²⁶³ Dock innebär detta att de personer som redovisar mervärdesskatten i inkomstdeklarationen inte kan efterbeskattas enligt bestämmelserna i SBL. Dessa personer hamnar således i en bättre position jämfört med de som har redovisat skatten i en skattedeklaration, vilket kan sätta konkurrensen ur spel. Jämförbart lika fall behandlas i detta fall inte lika av lagstiftaren. I framtiden undviks dock liknande situationer eftersom en ändring har gjorts i SFL som möjliggör följdändring mellan olika skatter och avgifter.

För det tredje krävs det att beslutet fattas inom tidsfristen på sex år alternativt kan följdändringen fattas senast sex månader efter det att huvudbeslutet har fattats enligt den utvidgade tidsbestämmelsen.²⁶⁴ Även dessa bestämmelser uppfyller kravet på tydlighet och klarhet. Bestämmelserna möjliggör dock för myndigheterna att fatta beslut som är till nackdel för den skattskyldige som sträcker sig längre än sex år bakåt i tiden. Förvisso handlar det om att en felaktig beskattning ska ändras så att den blir korrekt, men mot detta ställs den skattskyldiges krav på att kunna lita på ett beskattningsbeslut. Det är svårt för en skattskyldig att kunna förutse följdändring eftersom huvudbeslutet, dels avser en annan skattskyldig, dels för att beslutet fattas efter att den normala tidsfristen har gått till ände. Vidare kan efterbeskattning leda till betydande skattekonsekvenser för den skattskyldige eftersom det fattas lång tid efter den ordinarie beskattningen. I värsta fall kan det leda till oreparerbara skador för den skattskyldige.

²⁶¹ Se avsnitt 2.5.4, 2.5.5 och 2.5.6.

²⁶² Se avsnitt 3.6.1.

²⁶³ Se avsnitt 3.6.2.

²⁶⁴ Se avsnitt 3.6.3.

Det sista kravet lagen ställer upp är att efterbeskattningen inte får anses vara uppenbart oskäligt eller att Skatteverket tidigare har fattat beslut avseende samma fråga.²⁶⁵ Genom kravet på att efterbeskattning endast får ske om det inte är uppenbart oskäligt kan reglerna om efterbeskattning ses som rättssäkra för den skattskyldige. Det är emellertid inte alltid så enkelt att i verkligheten avgöra vilka dessa fall är. Enligt rättssäkerhetskommittén infördes bestämmelsen för att uppnå en rimligare balans mellan det allmännas intresse och den enskildes intresse. Det framgår av förarbetena att bestämmelsen är tänkt att fungera som en ventil för speciella fall då en riktig efterbeskattning kan verka stötande för den allmänna rättskänslan. Vidare anges att tidsaspekten ska beaktas samt om det föreligger intressegemenskap mellan skattskyldiga i följdändringsfallen. Praxis på området är emellertid inte omfattande. Eftersom regeln är vagt formulerad och endast viss vägledning går att hämta från förarbeten och praxis kan det vara svårt avgöra vilka fall som når upp till en uppenbar oskälighet. Är det exempelvis tillräckligt att någon intressegemenskap mellan företagen inte föreligger för att rekvisitet ska anses vara uppfyllt? Eller krävs det även att beslutet fattas efter sexårsfristen? Finns det några andra fall då efterbeskattningen kan vara uppenbar oskälig? Det bli därför svårt att tillämpa regeln i praktiken. Vidare öppnar en vag bestämmelse upp för flexibla bedömningar som kan leda till bristande likformighet.

5.4 Reglerna om följdändring ur ett rättssäkerhetsperspektiv

För att rättssäkerheten ska vara tillgodosedd krävs det att reglerna är klara och tydliga, tillgängliga och publicerade samt att reglerna tillämpas korrekt av rättstillämparen.²⁶⁶ Som framgått är de tre första rekvisiten för följdändring klara och tydliga och givetvis även publicerade och tillgängliga. De uppfyller således legalitetsprincipens krav på förutsebarhet, vilket är viktigt för att en skatt ska upplevas legitim. Vad gäller rekvisitet uppenbart oskäligt är detta rekvisit emellertid vagt reglerat, vilket medför brister i förutsebarheten. En bestämmelse som är vagt reglerad bör i de fall det finns utrymme för det tolkas till den enskildes fördel.²⁶⁷

Genom att regeln är vagt utformad blir det svårt för myndigheterna att tillämpa regeln i praktiken. Myndigheterna får dessutom långtgående befogenheter eftersom det blir deras uppgift att tolka och tillämpa regeln. Den rättsskapande verksamheten förskjuts från lagstiftaren till den myndighetsutövande verksamheten. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv kan detta kritiseras eftersom det inte är lämpligt att myndighetsutövande verksamheter får så långtgående befogenheter avseende ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden.²⁶⁸

Den vaga konstruktionen leder vidare till en ökad risk för att rekvisitet uppenbart oskäligt tolkas och tillämpas olika inom skatteförvaltningen. Viss kritik kan därför riktas mot bestämmelsen utifrån likhetsprincipen eftersom detta i förlängningen leder till bristande likformighet. Jämfört med det ovan nämnda kravet på att regler ska tillämpas korrekt av rättstillämparen kan detta leda till brister i rättssäkerheten eftersom bestämmelsen riskerar att inte tillämpas konsekvent av myndigheterna.²⁶⁹

²⁶⁵ Se avsnitt 3.5 och 3.7.

²⁶⁶ Se avsnitt 4.2.

²⁶⁷ Se avsnitt 4.6.

²⁶⁸ Se avsnitt 4.3.

²⁶⁹ Se avsnitt 4.5.

Det är dock inte rimligt att tro att lagtexten ska reglera alla de fall som lagstiftaren har haft i åtanke med rekvisitet eftersom samhället förändras och kräver ett dynamiskt rättssystem. Dock hade det varit bra om HFD prövar frågan om efterbeskattning i följdändringsfallen så att rekvisitet uppenbart oskäligt kan preciseras.

Slutligen går att konstatera att reglerna om följdändring överlag uppfyller kraven på rättssäkerhet. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det dock inte tillräckligt att lagen är klar och tydlig utan den måste dessutom användas på ett rättssäkert sätt.²⁷⁰ Med andra ord är frågan om undantagsregeln i rättstillämpningen används i de situationer den är avsedd att skydda.

5.5 Följdändring av kundernas beskattning ur ett rättssäkerhetsperspektiv

För att en skatt ska kännas legitim krävs det att den är förutsebar. Den allmänt rådande uppfattningen före 2010 var att framställning av tryckta produkter omfattades av en skattesats om 25 procent. Eftersom kunderna beskattades med denna skattesats gjorde de således avdrag för ingående skatt med 25 procent. Kunderna kunde omöjligt förutse att framställning av tryckta produkter skulle komma att anses utgöra varor enligt EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet, som enligt svensk skatterätt skulle komma att beskattas med 6 procent. Efterbeskattning i förevarande situation strider mot förutsebarheten i en skatteregel.²⁷¹

Vidare har det av förarbeten och framförallt av Skatteverkets administrativa praxis framgått att trycktjänster beskattas med 25 procent. Kunderna har således haft berättigade förväntningar om att få ett avdrag om 25 procent. Eftersom ändringen av Skatteverkets administrativa praxis har föranletts av en EU-dom kan ändringen dock anses vara nödvändig då den administrativa praxisen måste vara förenlig med EU-rätten. Detta medför dock att de kunder som efterbeskattas av Skatteverket inte får en likformig beskattning som alla de kunder som tidigare, det vill säga för de perioder som någon efterbeskattning inte kan företas, har fått ett avdrag med 25 procent.²⁷²

Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är det viktigt att jämförbart lika fall behandlas lika eftersom skatten får en snedvriden effekt i de fall beskattning kan undgås genom ett likartat handlande. Efterbeskattning av kunderna kan kritiseras utifrån likhetsprincipen eftersom det endast är kunder som redovisar skatten i skattedeklarationen som kan efterbeskattas.²⁷³

Att tillhandahållandet nu anses utgöra varor som beskattas med 6 procent utgör ingen retroaktiv beskattning enligt 2:10 st. 2 RF, istället är det frågan om *tillbakaverkande praxis*. Detta strider inte mot legalitetsprincipen eftersom föreskriften om att böcker, tidningar etc. beskattas med 6 procent gällde vid tillfället för avdraget, 7:1 st. 3 ML. Det kan dock i svåra och oförutsedda fall upplevas på samma sätt som en när en föreskrift får retroaktiv kraft. Legalitetsprincipen kan dock kritiseras utifrån bristande förutsebarhet av den ändrade rättstillämpningen samt bristande likformighet.²⁷⁴

²⁷⁰ Se avsnitt 4.2.

²⁷¹ Se avsnitt 2.5.2 och 4.3.

²⁷² Se avsnitt 2.5.2 och 4.4.

²⁷³ Se avsnitt 3.6.2 och 4.5.

²⁷⁴ Se avsnitt 2.5.2 och 4.6.

Utifrån proportionalitetsprincipen kan man ställa sig frågan om efterbeskattning av kunderna står i rimlig proportion till vad som går att vinna med den. En avvägning får således göras mellan fördelarna för det allmänna, det vill säga upprätthållande av reciprocitetsprincipen, och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde. I de fall kunden riskerar att inte få betalt från tryckeriet för att företaget exempelvis har gått i konkurs eller för att företaget inte går med på att återbetala beloppet anser jag att efterbeskattningen inte står i rimlig proportion till vad som går att vinna med den. Vidare anser jag att det inte är proportionerligt att vidta en efterbeskattning i de fall kunden riskerar att gå i konkurs. I detta fall står vinsten för det allmänna inte i rimlig proportion till förlusten för den enskilde.²⁷⁵

5.6 Tillämpas undantagsregeln för restriktivt?

Det framgår av förarbetena att undantagsregeln ska tolkas restriktivt eftersom den är avsedd att användas i de fall oskäligheten är uppenbar. Frågan är dock om bestämmelsen tolkas *för* restriktivt av Skatteverket i den aktuella situationen om efterbeskattning av kunderna.

Som nämnts ställs två intressen mot varandra, Skatteverkets intresse av att upprätthålla reciprocitetsprincipen mot kundens krav på rättssäkerhet. Båda dessa intressen är viktiga och bör respekteras. Argument som talar emot en restriktiv tillämpning av undantagsregeln i den aktuella situationen är att kunden kan drabbas av oreparerbara skador i de fall denne inte får någon ersättning från tryckeriet. Argumenten som talar för en restriktiv tolkning i förevarande situation är att regeln är tänkt att användas som en ventil för mycket speciella fall.

Rättssäkerheten talar dock för att även rättstillämparen ska tillämpa lagen rättssäkert. Då bestämmelsen öppnar upp för en flexibel och godtycklig tolkning samtidigt som den är avsedd att tillämpas restriktivt kan det i praktiken blir svårt för Skatteverket att avgöra vilka situationer som bestämmelsen är avsedd att skydda. Risken är då att bestämmelsen inte tillämpas över huvud taget, det vill säga att det blir en *för* restriktiv tillämpning av bestämmelsen.

I den nu aktuella situationen kan det uppfattas som märkligt att Skatteverket efterbeskattar kunderna eftersom förutsättningarna för att underlåta efterbeskattning som verket självt ställer upp i sin handledning för skattebetalning ofta är uppfyllda. Det vill säga att beslutet avser annan skattskyldig, någon intressegemenskap inte föreligger mellan bolagen och beslutet fattas efter den ordinarie efterbeskattnings-tiden.²⁷⁶ Att Skatteverket efterbeskattar kunderna trots detta tyder på att verket inte anser att situationen omfattas av undantagsregeln. Det kan bero på att Skatteverket generellt sett inte anser att reciprocitetsprincipen medför att efterbeskattningen är uppenbart oskälig samt att kunderna inte drabbas av en kostnad eftersom dessa civilrättsligt kan kräva tryckeriet.²⁷⁷

²⁷⁵ Se avsnitt 2.5.4, 2.5.5, 2.5.6 och 4.7.

²⁷⁶ Se avsnitt 3.7.1 och 3.7.2.

²⁷⁷ Se avsnitt 3.7.3. Se även förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr 9617-11.

6 Slutsats

Problemet som behandlas i uppsatsen har uppstått på grund av att bestämmelser om kreditfaktura saknades i mervärdesskattelagen före 2008. Detta har medfört att Skatteverket, för att upprätthålla reciprocitetsprincipen, har efterbeskattat kunderna för att få tillbaka den utgående skatten som kunderna tidigare har dragit av som ingående skatt. Jag ställde mig frågan om det är skäligt att låta kunderna drabbas av en kostnad för att lagstiftaren av misstag inte har infört ovanstående bestämmelse eller om denna kostnad skulle drabba staten i första hand.

För att kunden ska slippa drabbas av en kostnad krävs det antingen att Skatteverket backar från sitt krav eller att tryckeriet ersätter kunden med ett belopp motsvarande återkravet. Om Skatteverket inte backar från sitt krav och kunden erhåller betalning från tryckeriet anser jag att det inte är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden eftersom återkravet inte medför en kostnad för denne. Det positiva med denna situation är även att reciprocitetsprincipen upprätthålls.

Om kunden däremot inte erhåller någon ersättning från tryckeriet med anledning av att företaget har gått i konkurs anser jag att det är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden eftersom dennes möjlighet att få någon ersättning från tryckeriet är minimal. Även om kunden på grund av civilrättsliga bestämmelser inte kan få någon ersättning från tryckeriet anser jag vara ett sådant fall som omfattas av undantagsregeln. Därtill anser jag att undantagsregeln ska tillämpas om kunden själv riskerar att gå i konkurs på grund av återkravet. I dessa situationer anser jag att vinsten med att upprätthålla reciprocitetsprincipen inte står i proportion med förlusten för kunderna.

Syftet med uppsatsen var även att utreda om efterbeskattningen av kunderna var godtagbar ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Vad gäller bestämmelserna om efterbeskattning i följdändringsfallen anser jag att dessa till stor del uppfyller kravet på rättssäkerhet samt utgör en rimlig balans mellan det allmännas intresse och den enskildes intresse. Dock kan reglerna kritiseras utifrån principen om förutsebarhet eftersom reglerna möjliggör efterbeskattning mer än sex år bakåt i tiden på bekostnad av den enskildes rätt till en förutsebar beskattning. Ur kundernas perspektiv är det även viktigt att undantagsregeln tillämpas i de fall den är avsedd att skydda för att rättssäkerheten ska bli tillgodosedd.

Jag ställde mig även frågan om undantagsregeln i den aktuella situationen tillämpas *för* restriktivt. Kravet för uppenbart oskäligt borde inte sänkas med tanke på att syftet med bestämmelserna om efterbeskattning är att beskattningen ska bli korrekt. Jag anser dock att regeln borde tillämpas om beslutet avser annan skattskyldig, fattas efter sexårsfristen, någon intressegemenskap inte föreligger mellan bolagen och kundens möjligheter att erhålla ersättning från tryckeriet är uttömda. Dessa förutsättningar ska även vara uppfyllda för att de situationer som nämns i tredje stycket ska anses vara uppenbart oskäliga. I de fall efterbeskattning sker trots att dessa förutsättningar är uppfyllda anser jag att följdändring av kundernas beskattning inte är godtagbar ur ett rättssäkerhetsperspektiv och därmed uppfyller undantagsregeln ingen funktion. Följaktligen anser jag att kostnaden i dessa fall ska drabba staten i första hand.

Käll- och litteraturförteckning

EU-rättsliga direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter.

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

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

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Svenskt offentligt tryck

Propositioner

1973:90	med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.
1989/90:74	Ny taxeringslag m.m.
1991/92:43	Regeringens proposition om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
1993/94:99	Regeringens proposition om ny mervärdesskattelag
1993/94:151	Rättssäkerhet vid beskattningen
2001/02:45	Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.
2007/08:168	Lissabonfördraget
2010/11:100	2011 års ekonomiska vårproposition
2010/11:165	Skatteförfarandet

Statens offentliga utredningar

1988:22	Ny taxering och reformerad skatteprocess
1993:62	Rättssäkerhet vid beskattningen
2002:74	Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv

Myndighetspublikationer

Skatteverket, handledning för mervärdesskatt, 2004.

Skatteverket, handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007.

Skatteverket, handledning för skattebetalning, 2010.

Skatteverket, handledning för mervärdesskatt, 2011.

Skatteverkets ställningstagande, Framställning av tryckta produkter; mervärdesskatt, 2010-07-09, dnr. 131 355 983-10/111.

Skatteverket ställningstagande, Inkomstbeskattning av tryckerier som begär återbetalning av utgående mervärdesskatt, 2011-07-07 dnr. 131 504321-11/111.

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

Skatteverkets skrivelse, Återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, kommentar till regeringsrättens dom 2005-12-27 mål nr. 4010-03, 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111.

Rättsfall

EU-domstolen

6/64	Flaminio Costa mot E.N.E.L.
11/70	Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide
41/74	Van Duyn mot Home Office
106/77	Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal
148/78	Publico Ministero mot Ratti
8/81	Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt
89/81	Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council
14/83	Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen
C-320/88	Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV
C-10/92	Maurizio Balocchi mot Ministero delle Finanze
C-91/92	Paola Faccini Dori mot Recreb Srl
C-62/93	BP Soupergaz Anonimous Etairia Geniki Emporiki Viomichaniki Kai Antiprossoperion mot den grekiska staten
C-231/94	Faaborg-Gelting-Linien A/S Finanzamt Flensburg
C-172/96	First National Bank of Chicago
C-349/96	Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs & Excise
C-396/98	Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR mot Finanzamt Paderborn
C-400/98	Finanzamt Goslar mot Birgitte Breitsohl
C-198/01	Conorzio Industrie Fiammiferi mot Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato
C-255/02	Halifax plc and Others mot Commissioners of Customs & Excise
C-111/05	Aktiebolaget NN mot Skatteverket

Regeringsrätten, Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 79 1:42
RÅ 85 1:20
RÅ 1988 ref. 102
RÅ 1994 not 393
RÅ 1999 ref. 49
RÅ 2000 ref. 66
RÅ 2004 ref. 51
RÅ 2004 ref. 65
RÅ 2005 ref 81
RÅ 2006 not. 149
RÅ 2006 ref. 25
RÅ 2010 ref. 95
HFD 2011 not. 89

Kammarrätt

Kammarrättens i Sundsvalls dom den 15 januari 2004 (mål nr. 2861-2862-02)

Kammarrätten i Stockholm dom den 24 augusti 2005 (mål nr 7825-03)

Kammarrätten i Stockholm dom den 16 maj 2012 (mål nr 520-524-12)

Förvaltningsrätt

Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 8 december 2011 (mål nr. 21066-21070-11)

Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 (mål nr 681-12)

Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 (mål nr. 9617-11)

Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 (mål nr 12226-11)

Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr (11696-11)

Förvaltningsrätten i Malmö dom den 8 maj 2012 mål nr (11963-11)

Litteratur

Alhager Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus förlag, Uppsala 2001.

Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Iustus förlag, Uppsala 1999.

Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004.

Bergström Sture, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber förlag, Stockholm 1978.

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, Europarättens grunder, upplaga 4, Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

Fink Hans, Frennberg Emil, Hansson Ulrika, Jacobsson Martin, Mervärdesskatt del 2, Nordstedts Juridik, Stockholm 2011.

Foster Nigel, EU-law, Oxford University Press, Oxford 2009.

Henkow Oskar, Financial Activities in European VAT, Lunds Universitet, Lund 2007.

Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995.

Höglund Mats, Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv, Jure Förlag AB, Stockholm 2008.

Kleerup Jan, Kristoffersson Eleonor, Melz Peter, Öberg Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, upplaga 2, Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

Ljungman Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Stockholm 1947.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Simon-Almendal Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätten, del 2, upplaga 13, Studentlitteratur, Lund 2011.

Melz Peter, Mervärdesskatten - rättsliga grunder och problem, Juristförlaget, Stockholm 1990.

Melz Peter, Mervärdesskatt - en introduktion, upplaga 15, Iustus Förlag, Uppsala 2009.

Moëll Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund, Lund 2003.

Påhlsson Robert, Likhet inför skattelag, Iustus förlag, Uppsala 2007.

Påhlsson Robert, Konstitutionell skatterätt, upplaga 2, Iustus Förlag, Uppsala 2011.

Rendahl Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of digital supplies, Jönköping International Business School, Jönköping 2008.

Sonnerby Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Hilling Maria, Öberg Jesper, EU-skatterätt, upplaga 3, Iustus Förlag, Uppsala 2011.

Westerberg Björn, Nordisk mervärdesskatterätt, Juristförlaget, Stockholm 1994.

Westerberg Björn, Mervärdesskattedirektivet - en kommentar, Thomson Reuters, Stockholm 2009.

Öberg Jesper, Mervärdesskatt vid obestånd, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2011.

Artiklar

Alhager Magnus, Administrativ praxis och tolkning av skattelag, Skattenytt 1998 nr. 9.

Alvemalm Göran, Angående efterbeskattning och följdändringsbeslut efterbeskattningsvis med anledning av återbetald utgående skatt för bl.a. tryckerier, Svensk Skattetidning, 2011 nr 2, s. 430-434.

Ekelöf Per Olof, Rättssamhället och rättssäkerhet, Svensk Juristtidning, 1942, s. 7-19.

Frändberg Åke, Om rättssäkerhet, Juridisk Tidskrift, 2000/01, Stockholm 2001, s. 269-280.

Lindencrona Gustaf, Förarbetens betydelse vid tolkning av skattelag. Ur Festskrift till Hans Thornstedt, P A Norstedt & Söners Förlag, Stockholm 1983, s. 491-503.

Lodin Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, Skattenytt 2007 nr. 9.

Moëll Christina, Proportionalitetsprincipen, Skattenytt 2004 nr. 11.

Påhlsson Robert, Polycentri i skatterättens källor, Skattenytt 1995 nr. 10.

Påhlsson Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, Skattenytt 1997 nr. 1-2.

Påhlsson Robert, Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation, Svensk Skattetidning 1998 nr. 8, s. 769 ff.

Påhlsson Robert, Berättigade förväntningar i svensk skatterätt, Svensk Skattetidning 2010 nr. 3, s. 308-318.

Tikka Kari, Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt 2004 nr. 11.

Internet

Se Svanberg Marianne, 1:1 st. 3 ML, lagkommentar not 5 (12 mars 2012, Karnov Internet).

Se Svanberg Marianne, 8:3 st. 1 ML, lagkommentar not 331 (12 mars 2012, Karnov Internet).

Kursregistrering: 18 januari 2012.
Examinationstillfälle: 30 maj (datum för opponering).