

Justitiekanslern – JK

Inget skadestånd trots överträdelse av unionsrättslig regel

Även om Skatteverket har överträtt en gemenskapsrättslig regel genom att implementera ett EU-direktiv felaktigt i svensk mervärdesskattelagstiftning ansåg Justitiekanslern att det inte förelåg rätt till skadestånd eftersom det sökande bolaget varken har uttömt andra möjligheter att hålla sig skadeslöst eller styrkt begärda belopp. Bolaget har därmed inte visat att det orsakats någon skada.

Justitiekanslerns beslut den 27 mars 2015, dnr 584-14-40

SKV:s dnr: 131 49095-14/1161

Skadeståndsanspråk mot staten med anledning av beslut angående mervärdesskatt

Justitiekanslern avslår bolagets anspråk.

Ärendet

Skatteverkets beslut angående mervärdesskatt

Skatteverket nekade i ett beslut den 19 juni 2012 bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt (mervärdesskatt) beskattningsår 2010 med 515 009 kr avseende vissa tillhandahållanden av tidningen NN och med 200 000 kr avseende utgivningsbevis med motiveringen att omsättningen var undantagen skatteplikt enligt 3 kap. 13 och 19 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Med anledning av Skatteverkets beslut begärde bolaget i december 2012 rättelse av sin redovisning angående inte avdragsgill mervärdesskatt med sammanlagt 752 000 kr beskattningsår 2011, varav 552 000 kr avsåg tidningen NN och 200 000 kr utgivningsbevis. I januari 2013 begärde bolaget motsvarande rättelse beskattningsår 2012 med sammanlagt 499 000 kr, varav 390 000 kr avsåg tidningen NN och 109 000 kr utgivningsbevis. I beslut den 24 januari 2013 ändrade Skatteverket bolagets beskattning 2011 och 2012 enligt begäran.

Anspråket

Bolaget har, genom sitt ombud, begärt skadestånd av staten med 2 249 000 kr. Av beloppet avser 696 000 kr, 552 000 kr och 390 000 kr mervärdesskatt som felaktigt kommit att belasta bolaget för år 2010, 2011 respektive 2012. Vidare avser 165 000 kr, 270 000 kr och 47 000 kr kostnader för att begränsa skadan nämnda år.

Slutligen avser 57 000 kr, 44 000 kr och 27 000 kr och 1 000 kr ränta om två procent för år 2010, 2011, 2012 respektive år 2013.

Till stöd för anspråket har bolaget anfört bl.a. följande.

Bakgrund

Bolaget är dotterbolag till branschföreningen O. Bolaget har bildats för att bedriva serviceverksamhet för O och dess medlemmar enligt dess stadgar. En av O:s uppgifter är att ge ut en branschtidning, tidningen NN, för sina medlemmar.

Bolaget har hanterat produktionen och försäljningen av tidningen och annonsutrymme på uppdrag av O. Bolaget har inte haft egna anställda utan förvärvat redaktionella tjänster (produktion) samt tjänster avseende teknisk framställning, annonsackvisition och distribution.

Tidningen bedöms utgöra sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML. Detta har medfört att bolaget har haft en begränsad avdragsrätt för mervärdesskatt som belöper förvärvade tjänster avseende produktion och distribution, samt på upplåtelse av den ekonomiska rätten att få ge ut tidningen. Detta eftersom omsättningen av det periodiska medlemsbladet till innehavaren av utgivningsbeviset och medlemmar omfattas av undantaget från mervärdesskattplikt i 3 kap. 13 § ML och omsättningen av annonsutrymme omfattas av undantaget från mervärdesskattplikt i 19 § andra stycket 1 ML. En sådan begränsning skulle inte finnas om omsättningen istället vore skattepliktig för mervärdesskatt. Undantagen har således gett upphov till s.k. kumulativa effekter genom att säljaren (bolaget) inte får avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, medan mervärdesskatt på försäljningen av annonsutrymme i regel skulle vara avdragsgill hos annonsörerna och omsättningen av tidningen till medlemmar utan avdragsrätt är föremål för den reducerade mervärdesskattesatsen 6 procent.

I oktober 2012 flyttades tidningsverksamheten till O i ett försök att begränsa de kostnader som uppkommer i bolagets fall till följd av undantagen.

Bolaget har företagit en utredning avseende reglernas tillämplighet och funnit att de aktuella undantagen saknar stöd i gällande EU-direktiv på området. Sverige har enligt anslutningsfördraget haft rätt att implementera ett kvalificerat undantag. Sverige har inte medgetts rätt att undanta leverans av periodiska medlemsblad och omsättning av tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad med mindre än att säljaren samtidigt har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som tagits ut i tidigare led, s.k. kvalificerat undantag. Detta innebär att Sverige således saknar stöd i anslutningsfördraget och då gällande direktiv 77/388/EEG (det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet, numera ersatt av rådets direktiv 2006/112/EG, mervärdesskattedirektivet) för undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt enligt 3 kap. 13 § och 3 kap. 19 § andra stycket 1 ML.

Bolaget har efter denna utredning begärt förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få sin uppfattning i rättsfrågan prövad i syfte att ytterligare begränsa de kostnader som uppkommer i bolagets fall till följd av de felaktiga undantagen.

Skatterättsnämnden har den 22 november 2013 meddelat förhandsbesked i frågan. Skatterättsnämndens besked är att undantagen saknar stöd i gällande EU-direktiv på mervärdesskatteområdet. Omsättningen av tidningen och annonsutrymme är därför föremål för skatteplikt för

mervärdesskatt i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet äger i detta avseende företräde framför ML om den skattskyldige väljer det i enlighet med principen om direkt effekt.

Bolaget har med stöd av det bindande beskedet för framtiden blivit skattskyldigt för mervärdesskatt och på så sätt kunnat begränsa vidare skada som den felaktiga implementeringen av mervärdesskattedirektivet inneburit för bolagets del.

Grund för anspråket

Staten har överträtt en gemenskapsrättslig regel som är avsedd att skapa rättigheter för enskilda genom att gällande EU-direktiv felaktigt implementerats i svensk mervärdesskattelagstiftning på sådant sätt att bolagets avdragsrätt kommit att begränsas på ett felaktigt sätt och i strid med mervärdesskattedirektivet.

Skadan har uppkommit som en direkt följd av att bolaget inte fått rätt till avdrag för den mervärdesskatt som debiterats bolaget avseende samtliga kostnader, förutom distribution, annonsackvisitation och teknisk framställning, som varit undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som kommit att bli en kostnad för bolaget har till största delen avsett redaktionella kostnader, men även kostnader för att driva rättsfrågan och försöka begränsa skadan som den felaktiga implementeringen av mervärdesskattedirektivet gett upphov till.

Bolaget har visat rimlig aktsamhet för att begränsa skadans omfattning. Bolaget har utnyttjat den lagliga möjlighet som står till buds för att få en framåtsyftande prövning av frågan för att begränsa skadans omfattning. Skadan hade blivit ännu större om det inte vore för Skatterättsnämndens bindande förhandsbesked i frågan.

En prövning av förvaltningsdomstolarna skulle enligt bolagets uppfattning inte kunna leda till att bolaget kompenseras för den skada det åsamkats genom statens bristfälliga implementering av direktivet. Bolaget stöder sin uppfattning på att förvaltningsdomstolarna kunnat ge bolaget rätt att bli skattskyldigt för mervärdesskatt för sin omsättning av medlemstidningar och annonsutrymme och därför även tillerkänts avdragsrätt för den överklagade redovisningsperioden, men att detta samtidigt skulle innebära att bolaget måste betala den utgående mervärdesskatt till staten som en skattskyldighet innebär. Denna utgående mervärdesskatt måste då föras på bolagets kunder för att inte bli en kostnad för bolaget. Detta är den grundläggande mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De skattskyldiga belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet föra på mervärdesskatt och betala in denna för Skatteverkets räkning. För att de skattskyldiga inte ska belastas oskäligt av mervärdesskatt föreskriver mervärdesskattedirektivet ett avdragssystem. Det är inte en framkomlig väg för bolaget att i efterhand utverka en sådan betalning från sina kunder för att på så vis inte oskäligt belastas av mervärdesskatten.

Skatterättsnämndens beslut

Bolaget har hänvisat till det lagakraftvunna beslut Skatterättsnämnden fattade den 22 november 2013 (dnr 43-12/1). I beslutet har Skatterättsnämnden anfört bl.a. följande.

Rättsligt

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 13 § ML omsättning och införsel av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda.

En publikation som avses i 13 § anses enligt 3 kap. 16 § som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 19 § första stycket omsättning av tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i bl.a. periodiska medlemsblad och personaltidningar som anges i 13 § (punkten 1), eller tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i punkt 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna avser framställning av publikationen eller avser distribution av upplagen eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen (punkten 2).

Enligt 10 kap. 11 § första stycket har den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt bl.a. 3 kap. 19 § första stycket 2.

Sverige har med stöd av artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet rätt att fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet (s.k. kvalificerat undantag) för bl.a. leveranser av tidningar och framställning av tidskrifter för ideella organisationer eller tjänster som har samband med sådan framställning. Bestämmelsen har sin grund i Sveriges anslutningsfördrag till Europeiska unionen.

I ML fanns tidigare ett kvalificerat undantag för allmänna nyhetstidningar vilket slopades den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:45).

Enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet ska leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget har i ärendet uppgett att tidningen NN är ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML. Det planerade förfarandet innebär att O även i fortsättningen är utgivare av tidningen. Skatterättsnämnden utgår i det följande från dessa förutsättningar. Skatterättsnämnden utgår vidare från att bolagets leverans av tidningen NN till såväl O som O:s medlemmar omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § Q& RÅ 1989 not 278).

Vid den översyn av ML som gjordes i samband med EU-inträdet konstaterade Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, SOU 1994:88, att det dåvarande sjätte direktivet (77/388/EEG) inte innehöll någon bestämmelse som direkt undantar omsättning eller annan

transaktion avseende bl.a. periodiska medlemsblad eller personaltidningar (s. 166). Samma slutsats drog Mervärdesskatteutredningen i sitt slutbetänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Mervärdesskatteutredningen föreslog därför att bestämmelserna i bl.a. 3 kap. 13 § och 19 § första stycket 1 skulle slopas. Samtidigt föreslogs att en undantagsbestämmelse motsvande artikel 13 A. 1 11 sjätte direktivet skulle införas i ML(s. 393).

Artikel 13 A.1 li sjätte direktivet motsvaras numer av artikel 132.11 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den artikeln ska medlemsstaterna undanta tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill som görs till medlemmarna i deras gemensamma intresse av organisationer som utan vinstsyfte verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte, mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organets stadgar, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Mervärdesskatteutredningens förslag har inte lett till någon lagändring.

Enligt EU-rätten är de nationella domstolarna vid tillämpning av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses med direktivet uppnås (se t.ex. EU-domstolens dom i målet angående Marleasing SA p. 8). En prövning ska därför göras av om de omfrågade transaktionerna kan anses omfattade av något av de undantag från skatteplikt som finns i mervärdesskattedirektivet.

Skatterättsnämnden konstaterar att transaktionerna som avses i 3 kap. 13 § och 19 § första stycket 1 ML inte är kvalificerat undantagna från skatteplikt (10 kap. 11 § första stycket e contrario). En tillämpning av artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet, som avser en rätt för Sverige att fortsätta att tillämpa vissa i artikeln angivna kvalificerade undantag, aktualiseras därmed inte.

Bestämmelserna i 3 kap. 13 § och 19 § första stycket 1 ML saknar direkta motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatteutredningen konstaterade att tillhandahållanden av det slags publikation som här är ifråga skulle kunna omfattas av undantaget i artikel 132.11 i mervärdesskattedirektivet. Undantagets räckvidd begränsas emellertid av att det inte omfattar transaktioner mot särskild betalning och att det endast avser vissa organisationer utan vinstintresse (jfr SOU 2002:74 s. 393). Bestämmelsen i artikel 132.11 är inte fillämplig i det fall som nu är aktuellt. Några andra undantag i direktivet kan inte heller anses tillämpliga. Transaktionerna ifråga omfattas därmed av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i artikel 2.1 a och c i direktivet.

Fråga är då om mervärdesskattedirektivet i detta fall ska äga företräde framför ML. För att så ska vara fallet fordras att de aktuella bestämmelserna i direktivet har direkt effekt.

Enligt artikel 288 i EUF-fördraget är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som ska uppnås. Direktiv ska enligt EU-domstolens praxis ges företräde framför däremot stridande nationella regler i det fall en avvikelse innebär att en rättighet beskärs genom nationell lagstiftning (jfr t.ex. målen 26/62 van Gend & Loos och 6/64 Costa). Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och om den är klar, precis och ovillkorlig har den denna s.k. direkta effekt.

Enligt EU-domstolen uppfyller artikel 2.1a och e i mervärdesskattedirektivet de kriterier som uppställs för när en bestämmelse ska anses ha direkt effekt (jfr mål C-150/99 Lindöpark p. 32-33).

Bolaget kan mot den bakgrunden åberopa artikel 2.1 a och c till stöd för att dess leverans mot ersättning av tidningen NN till utgivaren O eller till O:s medlemmar liksom dess tillhandahållande mot ersättning av annonsutrymme i tidningen ska bli föremål för mervärdesskatt.

Skatteverkets yttrande

Justitiekanslern har i ärendet hämtat in ett yttrande från Skatteverket.

Skatteverket har ansett att skadeståndsskyldighet inte föreligger och anfört bl.a. följande.

En klar överträdelse av gemenskapsrätten kan grunda skadeståndsskyldighet för en medlemsstat. Fråga är dock om en klar Överträdelse av gemenskapsrätten har skett i den aktuella situationen och om någon skadeståndsskyldighet för staten därmed föreligger, jfr JK:s beslut den 6 april 2009, dnr 2409-08-40.

Gemenskapsrättens krav på att överträdelsen ska vara tillräckligt klar skiljer sig i praktiken inte mycket från kravet på att skadan ska ha vållats genom fel eller försummelse för att grunda skadeståndsansvar enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen. Enligt praxis är det för nämnda ståndsansvar inte tillräckligt att en myndighet eller domstol har gjort en felaktig bedömning av en rätts- eller bevisfråga eller kan kritiseras för sitt ställningstagande i en fråga där det har funnits utrymme för olika bedömningar. Det är endast rena förbiseenden av en bestämmelse eller uppenbart oriktiga bedömningar som utgör skadeståndsgrundande fel eller försummelse, (se t.ex. NJA 1994 s. 654 och NJA 2007 s. 862). Vad som framkommit i ärendet ger enligt Skatteverkets mening inte stöd för uppfattningen att rätt till skadestånd föreligger enligt skadeståndslagen.

Under alla förhållanden anser Skatteverket att bolaget ändå inte har rätt till skadestånd av nedan angivna skäl.

Skada, orsakssamband och uttömt andra möjligheter?

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän för staten, men inte själva belastas av någon skattebörda. Skatten övervältras i varje omsättningsled framåt, och stannar slutligen på den förvärvare som inte har avdragsrätt för ingående skatt. Även vid transaktioner mellan skattskyldiga ska säljaren debitera mervärdesskatt och också betala in skatten till staten, men förutsätts å andra sidan erhålla samma skattebelopp från köparen, som i sin tur drar av beloppet i sin egen mervärdesskatteredovisning. Sammantaget ska dessa åtgärder garantera en fullständig neutralitet i skattebördan för ekonomisk verksamhet, på villkor att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt (jfr t.ex. EU-domstolens dom i mål C-1 10/98 Gabalfrija m.fl., p. 44), se dom från Högsta förvaltningsdomstolen den 26 februari 2014, mål nr 3291-13.

Oavsett om bolaget hade valt att tillämpa direktivet eller ML borde beslutet den 19 juni 2012 enligt Skatteverkets uppfattning ha lett till en höjning av mervärdesskatt att betala. Eftersom bolaget bedrev blandad verksamhet och inte hade redovisat den utgående mervärdesskatten, men

ändå dragit av hela den ingående mervärdesskatten, redovisade det under alla förhållanden fel. Om bolaget hade tillämpat direktivet hade Skatteverket höjt den utgående mervärdesskatten med cirka 727 000 kr beskattningsår 2010. Enligt beslutet minskade Skatteverket istället ingående mervärdesskatt med 515 009 kr avseende tidningen NN och nekade bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 200 000 kr avseende utgivningsbevis. Skatteverket har på bolagets begäran den 24 januari 2013 även ändrat beskattningen 2011 och 2012.

Skatteverket anser att bolaget inte har visat att det orsakats någon skada eller att det föreligger sådant orsakssamband mellan en eventuell överträdelse av gemenskapsrätten och eventuell skada att rätt till ersättning kan anses föreligga. En skada kan inte beräknas enbart utifrån ingående mervärdesskatt. Skadan består i allmänhet av skillnaden mellan den ingående mervärdesskatt som kunde ha dragits av och storleken av den utgående mervärdesskatt som måste tas upp till beskattning.

Eftersom fråga är om mervärdesskatt beskattningsåren 2010,2011 och 2012 har bolaget fortfarande möjlighet att hos Skatteverket begära omprövning av aktuella beskattningsbeslut eller att överklaga dem till förvaltningsdomstol för att, med åberopande av Skatterättsnämndens förhandsbesked, eventuellt få ändring och därefter vidta nödvändiga åtgärder mot sina kunder för att bli skadeslös. Även bolagets kunder, dvs. köparna av aktuella tjänster, har möjlighet att hållas skadeslösa genom att begära omprövning av eller överklaga sina beskattningsbeslut och på så sätt kunna få göra avdrag för sin ingående mervärdesskatt.

Eftersom bolaget inte har prövat möjligheten att begära omprövning av eller överklaga aktuella beskattningsbeslut kan bolaget, enligt Skatteverkets mening, inte anses ha lidit någon slutlig skada och det har inte varit nödvändigt för bolaget att i första hand begära skadestånd.

Kostnaderna styrkta?

Ersättning för skada som orsakats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten ska i princip vara proportionell i förhållande till den lidna skadan, dvs. den enskilde ska försättas i samma ekonomiska situation som om skadan aldrig hade inträffat. Skatteverket anser att bolaget inte har visat vad de begärda beloppen avser eller styrkt att bolaget orsakats ersättningsgilla kostnader motsvarande begärda belopp. Skatteverket erinrar därvid om att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet och att skadeståndsbelopp i förevarande fall därför torde avse skillnaden mellan ingående och utgående mervärdesskatt samt att bolaget till stor del faktiskt har beviljats avdrag för ingående mervärdesskatt. Beräkning av eventuell skada torde inte kunna ske innan resultatet av begäran om omprövning eller överklagande av beskattningsbesluten har visat sig.

Bolagets yttrande

Bolaget har yttrat sig över Skatteverkets yttrande och anfört bl.a. följande.

Angående frågan om överträdelsen är tillräckligt allvarlig (klar)

Skatteverket anför att det i praktiken inte skiljer sig så mycket mellan EU-rättens krav på att statens överträdelse ska vara tillräckligt klar och skadeståndslagens krav på att skadan ska ha

vållats genom fel eller försummelse för ett skadeståndsansvar. Skatteverket menar vidare att det i förevarande fall inte handlar om skadeståndsgrundande fel eller försummelse enligt skadeståndslagen.

Avseende detta påstående vill bolaget anföra följande. Det framgår tydligt av anslutningsfördraget att Sverige haft rätt att implementera ett kvalificerat undantag för leveranser av bl.a. tidningar, framställning av tidskrifter för ideella organisationer eller tjänster som har samband med sådan framställning. Detta innebär att Sverige inte har medgett rätt att undanta nämnda leveranser och tjänster med mindre än att än att säljaren samtidigt har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som tagits ut i tidigare led, s.k. kvalificerat undantag. Sverige har alltså inte haft rätt att endast införa ett undantag från skatteplikt på detta område.

Anslutningsfördraget har inte medgett utrymme för olika bedömningar i detta avseende. Det kan därför inte handla om något annat än ett förbiseende eller en oriktig bedömning.

Angående bolagets möjligheter att hålla sig skadelöst

Skatteverket har anfört att bolaget fortfarande har möjlighet att för beskattningsåren 2010,2011, och 2012 med stöd av Skatterättsnämndens förhandsbesked begära omprövning eller överklaga aktuella beskattningsbeslut för att eventuellt få ändring och därefter vidta nödvändiga åtgärder mot bolagets kunder för att hålla sig skadelöst. Skatteverket anför vidare att även bolagets kunder i sin tur kan begära omprövning eller överklaga aktuella beskattningsbeslut för att eventuellt få ändring för att hålla sig skadelösa.

Avseende detta påstående vill bolaget anföra följande. För att bolaget ska kunna hålla sig skadelöst på det sätt som Skatteverket föreslår måste bolaget begära av sina kunder att dessa betalar mer än vad som avtalats mellan bolaget och kunderna för prestationer som redan utförts i enlighet med vad som avtalats mellan parterna.

Det saknas stöd i mervärdesskattelagen för en sådan begäran, eftersom omsättningarna varit befriade från skatteplikt för mervärdesskatt och för övrigt fortfarande är undantagna enligt lagen. Bolaget har rätt att gentemot staten kräva att direktivregler som är klara och precisa i sin innebörd och kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas gäller framför nationell lagstiftning när reglerna inte implementerats (direkt effekt). Däremot kan staten inte göra gällande direktivregler som inte implementerats i nationell lagstiftning. Den grundläggande principen om legalitet kräver att skatt inte kan utkrävas utan stöd av lag. Av denna anledning kan inte bolaget åberopa direkt effekt av direktivreglerna gentemot sina kunder.

Kunderna har vidare fullgjort betalning i enlighet med vad som avtalats mellan bolaget och kunderna. Det har inte heller avtalats mellan bolaget och kunderna att bolaget har rätt att i efterhand kräva ytterligare ersättning vid ändrade förhållanden. Bolaget saknar således avtalsrättslig grund för att kunna kräva kompletterande ersättning av kunderna för att kunna redovisa en utgående mervärdesskatt.

Med hänsyn till detta saknar det således betydelse att beskattningsåren 2010, 2011 och 2012 fortfarande är öppna för omprövning och överklagande för bolagets del.

Skatteverkets påstående att bolaget ännu inte lidit någon slutlig skada stämmer således inte. Bolaget har lidit slutlig skada genom att det saknas möjligheter för bolaget att hålla sig skadelöst.

Skatteverket anför att det följer av flera kammarrättsdomar (vissa överklagade men inte beviljats prövningstillstånd) att den ingående mervärdesskatten inte kan existera på egen hand och att den ingående mervärdesskatten därför ska avräknas från den utgående mervärdesskatten.

Bolaget önskar i detta sammanhang uppmärksamma för Justitiekanslern att nämnda kammarrättsdomar avser domstolsprövningar av beskattningsbeslut som överklagats av de skattskyldiga och inte en prövning av en talan om skadestånd. De yrkanden som prövas i dessa skattemål är de skattskyldigas begäran om avdrag för ingående mervärdesskatt, utan att en utgående mervärdesskatt samtidigt redovisats av de skattskyldiga. Domarna avser inte den sakfråga som är föremål för Justitiekanslerns prövning i förevarande fall, nämligen om skadestånd ska utgå för den skada som bolaget lidit som en följd av att staten varit bristfällig i sin implementering av direktivregler. Staten har överträtt en gemenskapsrättslig regel som är avsedd att skapa rättigheter för enskilda genom att gällande EU-direktiv har implementerats felaktigt i svensk mervärdesskattelagstiftning på sådant sätt att bolagets avdragsrätt kommit att begränsas på ett felaktigt sätt och i strid med mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket har genom beskattningsbeslut begränsat bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med anledning av att bolaget bedrivit en verksamhet som även varit undantagen från mervärdesskattplikt men inte samtidigt medfört avdragsrätt. Detta beror på den felaktiga implementering av direktivet som skett i Sverige. Det är just det här som utgör den skada som uppkommit för bolaget.

Skatteverket anför att bolaget endast har rätt att få skadestånd för det belopp av den ingående mervärdesskatten som återstår efter avräkning för utgående mervärdesskatt som skulle utgått på omsättningen om direktivet vore korrekt implementerat i svensk lagstiftning. Det som Skatteverket förordar skulle innebära ett felaktigt beskattningsresultat och strider mot en av de grundläggande principer mervärdesskattesystemet vilar på, neutralitetsprincipen. Precis som Skatteverket anför syftar mervärdesskattesystemet till att belasta den slutlige konsumenten. De skattskyldiga ska inte belastas av mervärdesskatt genom att de har avdragsrätt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet föra på skatt och inbetala denna för Skatteverkets räkning.

Det felaktiga beskattningsresultatet förklaras av följande. I dagsläget har mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna belastat både bolaget och de slutliga konsumenterna. Det har alltså skett en dubbel beskattning av de aktuella varorna och tjänsterna. Först genom att bolaget inte fått avdrag för av dennes leverantörer påförd och inbetald mervärdesskatt till staten. Efter det genom att den ingått som en priskomponent i bolagets kunders mervärdesskattpliktiga omsättning till slutkonsumenterna. Följden av detta är att slutlig beskattning såsom i slutkonsumentledet kommit att ske dubbelt.

Hade direktivet varit korrekt implementerat i Sverige hade mervärdesskattbeskattningen istället skett på följande vis. Bolaget hade påfört mervärdesskatt på den avtalade ersättningen från sina kunder. Denna mervärdesskatt hade kunderna i sin tur gjort avdrag för i helhet eller delvis. Sedan hade den ersättning bolagets kunder utgett till bolaget utgjort priskomponent i kundernas omsättning till slutkonsumenterna och då kommit att belasta slutkonsumenterna precis på det sätt mervärdesskattesystemet är tänkt att fungera.

Den skada bolaget lidit är den ingående mervärdesskatt bolaget till följd av överträdelsen kommit att sakna avdragsrätt för.

En begränsning av skadeståndet till att endast omfatta ingående mervärdesskatt, efter avräkning för den utgående mervärdesskatt som skulle betalats av bolaget, skulle leda till att bolaget felaktigt belastas med mervärdesskatt och en obehörig beskattning för staten av en och samma vara och tjänst genom att dessa beskattats slutligt vid två tillfällen – i distributionskedjan samt i det slutliga beskattningsskedet.

Avseende kostnadernas bestyrkande

Den ingående mervärdesskatt som bolaget beviljats avdrag för är inte föremål för prövning, utan endast den ingående mervärdesskatt som kommit att belasta bolaget till följd av överträdelsen, samt bolagets kostnader för att begränsa skadan och skälig ränta.

Justitiekanslerns bedömning

Tillämpliga bestämmelser i ML och i EU:s direktiv framgår av Skatterättsnämndens beslut.

Bolaget har, som Justitiekanslern uppfattar det, begärt skadestånd av staten på unionsrättslig grund.

Enligt de principer som framgår av EU-domstolens fasta praxis kan skadeståndsskyldighet för staten på unionsrättslig grund uppkomma under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda.

Staten har överträtt en unionsrättslig regel som är avsedd att skapa rättigheter för enskilda.

Överträdelsen är tillräckligt allvarlig (klar).

Det finns ett direkt orsakssamband mellan överträdelsen och skadan eller skadorna.

Justitiekanslern utgår i detta beslut från att det första kriteriet är uppfyllt. Såvitt avser det andra kriteriet finner Justitiekanslern att mycket talar för att det är uppfyllt, men medger dock inte för närvarande att så är fallet.

När det gäller det tredje kriteriet gör Justitiekanslern följande bedömning.

Det begärda skadeståndet är kopplat till att Skatteverket i ett beslut den 19 juni 2012 nekade bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt beträffande viss verksamhet. Bolaget har därmed i dessa delar inte kunnat dra av ingående mervärdesskatt för beskattningsår 2010, 2011 och 2012. Bolaget har emellertid inte begärt omprövning eller överklagat Skatteverkets beslut. Det kan med

hänsyn till beslutet från Skatterättsnämnden den 22 november 2013 förväntas att bolaget genom en sådan begäran eller ett sådant överklagande, skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt. Tiden för att begära omprövning eller överklaga har inte gått ut.

Enligt Justitiekanslerns uppfattning har bolaget först att försöka få till stånd den utgång bolaget önskar på ordinär väg genom att begära omprövning av Skatteverkets beslut eller överklaga det, innan det skulle kunna bli aktuellt med skadestånd på unionsrättslig grund. Att låta bli detta kan ses som en brist i det orsakssamband som krävs enligt det tredje kriteriet ovan (se EU-domstolens mål C-445/06, Danske Slagterier mot Förbundsrepubliken Tyskland, punkt 58-64 med hänvisningar, jfr även NJA 2013 s. 842, punkt 41-43). Det handlar alltså om att bolaget har att visa rimlig aktsamhet genom att i god tid utnyttja tillgängliga rättsmedel för att förhindra uppkomsten av ett slutligt, rättskraftigt avgörande i strid med unionsrätten.

Bolaget har anfört att för att det ska kunna hålla sig skadelöst på nu angivet sätt måste det begära av sina kunder att dessa betalar mer än vad som avtalats mellan bolaget och kunderna för prestationer som redan utförts samt att det saknas stöd i ML för en sådan begäran. Bolaget har inte framställt sådana anspråk mot sina kunder.

I andra sammanhang där slutkunder har betalat för mycket mervärdesskatt har det ansetts att det inte skulle vara omöjligt eller orimligt svårt för en sådan kund att erhålla ett belopp motsvarande kundens kostnad för mervärdesskatt, t.ex. genom en civilrättslig talan (se HFD 2014 ref 14 och jfr EU-domstolens mål C-94/10 Danfoss A/S m.fl. mot Skatteministeriet, punkt 19-29). Situationen här är dock annorlunda eftersom det handlar om att få slutkund att betala mer för produkter som redan förvärvats. I sammanhanget bör nämnas att i de fall bolagets kunder kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt har de möjlighet att - efter det att bolaget fått sin mervärdesskatteplikt fastställd - i sin tur begära omprövning av eller överklaga sina beskattningsbeslut och på så sätt kunna få göra avdrag för sin ingående mervärdesskatt.

Ytterligare skäl för att skadeståndsanspråket ska avslås är följande. Bolaget har inte gett in utredning som styrker begärda belopp. Vidare har bolaget inte visat, eller ens gjort gällande, att beloppen avseende ingående mervärdesskatt överstiger beloppen avseende utgående mervärdesskatt. Om så inte är fallet kan bolaget inte anses ha lidit någon skada. Om däremot den ingående mervärdesskatten skulle överstiga den utgående kan skadan avseende mervärdesskatt inte anses vara större än mellanskillnaden mellan dessa belopp.

Av det anförda följer att skadeståndsanspråket ska avslås i sin helhet.