

Vi använder cookies för att förbättra ditt besök på vår webbplats.

[Hem \(/\)](#)

[Beslut & yttranden \(/beslut-och-yttranden/\)](#) / **3649-16-40**

Diariernr: 3649-16-40 / Beslutsdatum: 30 sep 2016

Tryckerimoms - EU-rättsligt skadeståndsanspråk

Justitiekanslerns beslut

Justitiekanslern avslår bolagens anspråk.

Sammanfattning

Justitiekanslern gör bedömningen att bolagen inte har visat att staten gjort sig skyldig till överträdelser av EU-rätten. Bolagen har inte heller visat att de lidit någon slutlig skada.

Ärendet

Bakgrund

Allmänt om mervärdesskattesystemet

Mervärdesskatt är en generell konsumtionsskatt som utgår i varje försäljningsled på i princip alla varor och tjänster. Det är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän åt staten. Skatten övervältras i varje omsättningsled framåt och stannar slutligen på den förvärvare som inte har avdragsrätt för ingående skatt (vanligen en konsument). Skattesystemet bygger på reciprocitet eller neutralitet, dvs. att utgående mervärdesskatt hos säljaren och ingående mervärdesskatt hos köparen ska uppgå till samma belopp.

Inom EU finns ett gemensamt system för mervärdesskatt, som kommer till uttryck i Rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Direktivet reglerar hur mervärdesskatt ska tas ut på varor och tjänster inom unionen och bygger på reciprocitetsprincipen (se t.ex. *Gabalfrisa m.fl.*,

C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, p. 44 med där gjorda hänvisningar).

Det följer av direktivet och primärrätten att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt ska kunna uppbäras i enlighet med direktivet. När det gäller mervärdesskatten fungerar nämligen medlemsstaterna till viss mån som uppbördsmän åt unionen eftersom den mervärdesskatt som tas ut av medlemsstaterna bidrar till att finansiera EU:s budget (se bl.a. *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:280, p. 25–26).

Mervärdesskattedirektivet har genomförts i svensk rätt genom mervärdesskattelagen (1994:2000).

Mervärdesskatt på tryckeritjänster

-

Enligt 7 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket ska skattesatsen vara 6 procent när det gäller omsättning av vissa *varor*, såsom böcker, broschyrer och tidningar. Enligt förarbetena till mervärdesskattelagen omfattades inga tryckeritjänster av den lägre skattesatsen eftersom detta ansågs utgöra omsättning av en tjänst (se prop. 2001/02:45 s. 47).

Detta innebar att ett tryckeri som utförde tryckeritjänster åt en tryckerikund skulle fakturera kunden priset samt 25 procent mervärdesskatt. I enlighet med reciprocitetsprincipen betalade tryckeriet in mervärdesskatten till Skatteverket (utgående mervärdesskatt) och tryckerikunden gjorde avdrag för samma belopp i sin mervärdesskatteredovisning (ingående mervärdesskatt).

Genom dom den 11 februari 2010 i mål *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76 förklarade emellertid EU-domstolen att en annan tolkning skulle gälla vad avsåg gränsdragningen mellan vara och tjänst i mervärdesskattedirektivets mening. Enligt domstolen skulle kopierings- och tryckeriverksamhet i vissa fall beskattas som leverans av varor. Detta innebar att omsättningen skulle beskattas med 6 procent istället för med 25 procent.

Domen fick till följd att en mängd tryckerier, vars kopierings- och tryckeriverksamhet hade beskattats med 25 procent, vände sig till Skatteverket med krav på återbetalning av utgående mervärdesskatt. Skatteverket gjorde bedömningen att mervärdesskatt hade tagits ut i strid med unionsrätten, såsom den hade tolkats av EU-domstolen i *Graphic Procédé*, och betalade tillbaka skatt till tryckerierna. Tanken bakom Skatteverkets utbetalning var att tryckerierna skulle föra vidare skatten till tryckerikunderna.

Skatteverket drog även slutsatsen att det efter utredning i varje enskilt fall kunde finnas rättsliga förutsättningar att genom efterbeskattning (följdändring) enligt 21 kap. 12 § 2 i då gällande skattebetalningslagen (1997:483) minska den ingående skatten hos de tryckerikunder som hade gjort avdrag för den för höga mervärdesskatt som hade fakturerats av tryckerierna. Efterbeskattning genom följdändring skulle dock inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt (21 kap. 13 § skattebetalningslagen).

Skatteverket beslutade i ett stort antal fall att tryckerikunder skulle betala tillbaka ingående mervärdesskatt som de tidigare hade gjort avdrag för. Tryckerikunderna ifrågasatte dock Skatteverkets rätt att utnyttja följdändringsinstitutet i den uppkomna situationen, bl.a. mot bakgrund av att vissa tryckerier hade vägrat att till tryckerikunderna betala tillbaka den skatt som de hade fått tillbaka från Skatteverket.

Frågan om riktigheten av ett följdändringsbeslut prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i en dom den 26 februari 2014 (HFD 2014 ref. 14). Högsta förvaltningsdomstolen fann sammanfattningsvis att det fanns lagstöd för Skatteverkets följdändringsbeslut mot tryckerikunderna eftersom Skatteverkets återbetalning till tryckerierna fick anses vila på antagandet att tryckerierna skulle återbetala den skatt som de hade återfått av Skatteverket till tryckerikunderna. Följdändringarna skulle då leda till att reciprociteten i mervärdesskattesystemet upprätthölls. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade dock, med tillämpning av EU-rätten, att en följdändring kunde behöva underlätas om tryckerikunden visade att det var omöjligt eller orimligt svårt att få tillbaka den skatt som omfattades av följdändringen av tryckeriet (*Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, p. 39 och 41).

Högsta förvaltningsdomstolen gav i HFD 2014 not. 62 viss ledning för bedömningen när det ska anses omöjligt eller orimligt svårt för en tryckerikund att få tillbaka mervärdesskatt som den hade betalat till tryckeriet. Domstolen bedömde att de omständigheterna att tryckerikunden hade vänt sig till tryckeriet med ett skriftligt krav på betalning och även skickat en påminnelse men någon betalning inte hade skett, inte var tillräckliga för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda skatten. Det kunde därmed inte anses uppenbart att en efterbeskattning av bolaget skulle vara oskälig.

Det framstod under en period som oklart om det fanns någon civilrättslig grund för tryckerikundernas fordringar mot tryckerierna. Denna fråga kom under Högsta domstolens prövning i ett beslut den 22 december 2015 (NJA 2015 s. 1072). Högsta domstolen förklarade i beslutet att ett tryckeri inte kan vägra att betala tryckerikunden det belopp som tryckeriet har fått tillbaka av Skatteverket i för mycket betald skatt under åberopande av att tryckeriet har inrättat sig efter betalningen (condictio indebiti). Det stod därefter klart att det fanns en civilrättslig grund för tryckerikundernas talan mot tryckerierna.

Skatteverket meddelade efter Högsta domstolens beslut ett ställningstagande den 15 januari 2016 (dnr 131 15867-16/111). Av detta framgår bl.a. att en tryckerikund, som inte kan få tillbaka skatt från ett tryckeri på grund av tryckeriets konstaterade betalningsoförmåga, kan vända sig till Skatteverket och begära omprövning av Skatteverkets följdändringsbeslut med stöd av 21 kap. 8 § skattebetalningslagen.

-

Bolagens anspråk

Bakgrund

Dohi Publishing AB, Förlagsaktiebolaget Albinsson & Sjöberg, Scandinavian Norr Publishing AB, Situation Stockholm AB, Talentum Media AB, Marie Fermbäck med enskild firma Graform, MCM Förlag AB, Tidningsaktiebolaget Svenska Bokhandel, Ordalaget Bokförlag Aktiebolag, Emma Publishing AB, Fågelö Finans och Holding AB, TR Media AB och Idéimperiet KHL AB (bolagen) är alla köpare av tryckeritjänster (tryckerikunder).

Under åren 2005–2007 köpte bolagen tryckeritjänster av olika tryckerier och betalade lagstadgad mervärdesskatt (25 procent) på förvärven. Bolagen gjorde motsvarande avdrag för ingående mervärdesskatt i sina verksamheter. Med anledning av Graphic Procédé-domen begärde tryckerierna nedsättning av den utgående mervärdesskatten som hade betalats in till Skatteverket. Skatteverket beviljade sådan nedsättning och betalade tillbaka stora belopp till tryckerierna.

Skatteverket beslutade därefter att genom följdändring sätta ned bolagens ingående mervärdesskatt. De belopp som bolagen förelades att betala tillbaka till Skatteverket motsvarade de belopp som Skatteverket tidigare hade betalat tillbaka till tryckerierna. Bolagen betalade in skatten till Skatteverket.

Bolagen krävde därefter tillbaka den skatt de tvingats att återbetala till Skatteverket av tryckerierna. Dessa vägrade att återbetala skatten. Bolagen stämde då tryckerierna i allmän domstol. Sedan tryckerierna har gått i konkurs eller blivit föremål för företagsrekonstruktion har bolagen fått rätt mot tryckerierna i processerna i allmän domstol. Domarna har vunnit laga kraft.

Anspråket

Bolagen begär skadestånd av staten med de belopp som de har betalat tillbaka till Skatteverket genom följdändring. De begär även som skadestånd ersättning för de rättegångskostnader som de har haft i processerna mot tryckerierna i allmän domstol. Som grund för att staten är ersättningskyldig har bolagen anfört i huvudsak följande.

Skatteverket har med stöd av Graphic Procédé-domen oreflekterat betalat tillbaka utgående mervärdesskatt till tryckerierna. Genom Skatteverkets beslut betalades stora belopp ut till en bransch som under lång tid hade haft uppenbara överlevnadsproblem. Skatteverket borde ha insett att förfarandet var förenat med stora risker, framför allt mot bakgrund av att tryckeribranschen under lång tid hade brottats med stora ekonomiska problem.

Sedan tryckerierna i stor skala har försatts i konkurs har det blivit svårt eller omöjligt för tryckerikunderna att från tryckerierna få tillbaka den skatt som omfattas av Skatteverkets följdändringsbeslut. Det råder osäkerhet om det kommer att bli någon utdelning i konkurserna och hur ackordet kommer att se ut för det företag som är under rekonstruktion.

Skatteverkets beslut att betala tillbaka utgående mervärdesskatt till tryckerierna strider mot unionsrätten och mer precist mot den unionsrättsliga principen om obehörig vinst. I den aktuella situationen skapar principen rättigheter för tryckerikunderna på sådant sätt att ett åsidosättande av densamma ger tryckerikunderna rätt till skadestånd av staten. Principen om obehörig vinst innebär i detta sammanhang att Skatteverket har haft en skyldighet att vägra återbetalning till tryckerierna. Skatteverket borde istället ha betalat tillbaka den feluttagna skatten direkt till de som drabbats av skatteuttaget, dvs. tryckerikunderna.

Staten har även överträtt unionsrätten genom att inte införa särskilda förfaranderegler som gör det möjligt för en tryckerikund att vända sig direkt mot staten för att begära tillbaka feluttagen skatt i det fall det visar sig praktiskt omöjligt eller orimligt svårt att återfå sådan skatt från tryckeriet på civilrättslig väg.

Bolagen gör även gällande att Skatteverkets ställningstagande den 15 januari 2016 innefattar felaktig myndighetsutövning. Skatteverket har i ställningstagandet inte beaktat den unionsrättsliga principen om återbetalning av felaktigt erlagd mervärdesskatt och utlovar en ordning som strider mot svensk lag. Bolagen hänvisar i sammanhanget till Europakonventionen.

Justitiekanslerns bedömning

Statens skadeståndsansvar enligt unionsrätten

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

Vid bedömningen av en överträdelse av unionsrätten kan anses som klar ska hänsyn tas till samtliga kriterier som kännetecknar situationen i fråga där bl.a. den överträdde regelns klarhet och precision, fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär har betydelse för bedömningen (se bl.a. Haim, C-424/97, EU:C:2000:357, p. 43).

Skadestånd på grund av att Skatteverket betalade tillbaka mervärdesskatt till tryckerierna

Det följer av unionsrätten att den som har drabbats av en skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten i princip har rätt att få tillbaka denna av staten (se bl.a. Metallgesellschaft, C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134 med där gjorda hänvisningar). Principen är dock inte undantagslös. En medlemsstat har rätt att vägra återbetalning om det visar sig att skatten har övervältrats på senare omsättningsled. En återbetalning skulle i sådana fall leda till en obehörig vinst hos den som begär återbetalning (se bl.a. Comateb,

C-192/95, EU:C:1997:12, p. 20–22). Den allmänna unionsrättsliga principen om obehörig vinst är alltså inte en princip som primärt skyddar enskilda intressen utan istället staten (eller unionen) som kan åberopa den till skydd för sina ekonomiska intressen.[1]

I doktrinen har diskuterats om den svenska staten skulle kunna ha åberopat principen om obehörig vinst för att vägra återbetala skatt till de tryckerier som begärde sådan tillbaka efter Procédé Graphic-domen. Det råder delade meningar i frågan om principen kan åberopas utan genomförande i nationell rätt och om principen har någon egentlig motsvarighet i svensk rätt.[2]

Av det sagda följer att den unionsrättsliga principen om obehörig vinst inte är en sådan regel som är tänkt att skapa rättigheter för tryckerikunderna. Rättsläget är oklart i frågan hur principen ska tolkas och vilka möjligheter det finns för staten att åberopa den som skäl för att inte återbetala skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten. Under sådana förhållanden kan det aldrig vara fråga om en klar överträdelse av unionsrätten.

Skatteverkets beslut att återbetala skatt till tryckerierna strider alltså inte mot unionsrätten på sätt som bolagen har påstått och det finns under inga förhållanden skäl att bedöma en eventuell överträdelse som klar. Något skadestånd på denna grund ska alltså inte utgå.

Skadestånd med hänvisning till underlåtenhet att i nationell rätt införa särskilda förfaranderegler

-

Unionsrätten innehåller inga förfaranderegler som reglerar de materiella eller formella villkoren för återbetalning av skatt. Detta är istället en fråga för medlemsstaternas rättsordningar. Medlemsstaterna är fria att reglera hur återbetalning ska administreras så länge likvärdighets- och effektivitetsprincipen upprätthålls (se bl.a. Metallgesellschaft, C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, p. 85).

Skatteverket gjorde efter Graphic Procédé-domen bedömningen att

tryckerierna hade rätt till återbetalning av den skatt som hade tagits ut i strid med unionsrätten. För att minska skattebortfallet och upprätthålla reciprociteten i systemet fattades följdändringsbeslut mot tryckerikunderna med innebörden att dessa inte längre hade rätt till avdrag för motsvarande ingående mervärdesskatt. Bolagen har i ärendet här inte åberopat någon utredning som visar att Skatteverkets beslut och eventuella prövningar i förvaltningsdomstolarna inte har tagit hänsyn till unionsrättens krav. Justitiekanslern utgår därför från att bolagens följdändringsbeslut har bedömts utifrån de principer som framgår av Högsta förvaltningsdomstolens praxis (bl.a. HFD 2014 ref. 14 och HFD 2014 not. 62) och att följdändringarna i linje med detta har underlåtit i de fall det har stått klart att tryckerikunderna inte skulle kunna få tillbaka motsvarande skatt från tryckerierna.

Skatteverket har även genom ställningstagandet den 15 januari 2016 öppnat för möjligheten att vända sig till myndigheten för det fall Skatteverkets beslut om följdändring mot en tryckerikund på grund av senare inträffade omständigheter framstår som oförenligt med unionsrättens krav. Det bör,

med anledning av bolagens hänvisning till myndighetsutövning, påpekas att ett sådant ställningstagande inte kan anses innefatta någon myndighetsutövning mot enskild i skadeståndslagens mening.

Sammanfattningsvis finns det inom ramen för den svenska skatteprocessen möjlighet att beakta tryckerikundernas krav på återbetalning av skatt på unionsrättslig grund. Såvitt framkommit har så också skett när det gäller bolagen. Vidare innebär Skatteverkets ställningstagande en möjlighet för bolagen att på nytt pröva följdändringsbeslutens förenlighet med unionsrätten. Unionsrätten ställer i en sådan situation inte krav på att några särskilda rättsmedel ska skapas i nationell rätt (se t.ex. Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, p. 37–43 med där gjorda hänvisningar). Det är således inte klarlagt att staten har överträtt unionsrätten genom att inte ha infört några särskilda regler angående tryckerikunders möjlighet att från staten få tillbaka den skatt som följdändringsbesluten omfattar.

Har bolagen lidit någon skada?

Justitiekanslern har kommit fram till att det inte finns någon grund för att slå fast att staten gjort sig skyldig till en klar överträdelse av EU-rätten. Justitiekanslern vill dock kommentera frågan om bolagen har lidit någon skada om det hade varit fråga om en klar överträdelse av EU-rätten.

Skatteverket har i ställningstagande den 15 januari 2016 öppnat upp för en möjlighet att söka omprövning hos Skatteverket för det fall det visar sig att ett följdändringsbeslut på grund av senare inträffade förhållanden visar sig felaktigt. Bolagen har såvitt framgår inte uttömt denna möjlighet för att få till en ändring av de påstått felaktiga beskattningsbesluten. Innan så har skett är det inte heller möjligt att ta ställning till bolagens påstående om att den ordning som ställningstagandet ger uttryck för skulle stå i strid med Europakonventionen. Bolagen har alltså inte visat att de lidit någon skada till följd av de påstådda överträdelserna av EU-rätten.

[1] Stig von Bahr, Tryckerimomsen – kunde eländet ha undvikits, Skattenytt nr 3 2016.

[2] Se bl.a. Stig von Bahr a.a., Eva Mårtensson, Kommentar till artikeln Tryckerimomsen – kunde eländet ha undvikits, Skattenytt nr 4 2016. Se även för en liknande diskussion på ett mer generellt plan Karin Wistrand, Ett effektivt rättsskydd för unionsrättsliga anspråk– Hur går det till i praktiken? Europarättslig tidskrift, 2010, s. 283 ff; Magnus Strand, The Passing-On Problem in EU Law Damages and Restitution, Uppsala universitet 2015, s. 198 ff.