

ULF HEDSTRÖM

## HFD:s beslut om att efterbeskatta kunder i de s.k. tryckerimomsmålen – ändring av praxis?

*HFD meddelade under februari 2014 domar i två mål om efterbeskattning genom s.k. följdändring gentemot tryckerikunder som yrkat avdrag med en, i efter hand visad, för hög ingående moms.<sup>1</sup> Enligt HFD finns förutsättningar för Skatteverket att efterbeskattningsvis återlägga sådana kunders momsavdrag, när tryckerileverantören har medgetts nedsättning av den motsvarande för högt redovisade utgående momsen.*

*Utgången av målen i HFD och de skäl som domarna grundas på väcker enligt min uppfattning ett antal frågor kring synen på efterbeskattningsbestämmelsen och när ett efterbeskattningsbeslut som träffar tredje man kan anses vara så stötande att detta inte bör fattas. Jag ska i denna artikel redogöra för några synpunkter i dessa frågor.*

### 1 BAKGRUNDEN TILL HFD:S AVGÖRANDE

Jag har i en artikel i Skattenytt från 2013 beskrivit bakgrunden och händelseförloppet som ledde fram till HFD:s beslut om att meddela prövningstillstånd i frågan om förutsättningarna för att efterbeskattningsvis återlägga tryckerikundernas avdrag för felaktigt debiterad moms.<sup>2</sup> I artikeln beskriver jag även hur de olika kammarrätterna har bedömt frågorna om dels förutsättningarna för att fatta s.k. följdändringsbeslut, dels om sådana beslut inte ska fattas med hänsyn till att de kan anses vara uppenbart oskäliga. Det framkom därvid att Kammarrätten i Stockholm (KRS), till skillnad från Kammarrätten i Göteborg (KRG), ansåg att kriterierna för efterbeskattning inte var uppfyllda. KRS har i sin slutsats att neka efterbeskattning åberopat såväl förarbeten, tidigare praxis och det grundläggande synsättet om följdändringsbeslutets karaktär av rättelsebeslut. KRG åberopade för sin del den EU-rättsliga reciprocitetsprincipen som grund

1 Högsta Förvaltningsdomstolens domar den 26 februari 2014, mål nr 3291-13 och 3499-13.

2 Skattenytt 2013 s. 702 ff.

för att finna förutsättningar för efterbeskattning. KRG ansåg dock att det måste anses uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunder som inte var i intressegemenskap med tryckerileverantören.

## 2 INNEBÖRDEN AV HFD:S DOMAR

### **Frågan om det föreligger förutsättningar för följdändring**

HFD skriver i sina domar att säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt definitionsmässigt uppgår till samma belopp. Den ingående skatten hos köparen ska därför begränsas till att motsvara den utgående skatten som fastställts för det säljande tryckeriet, under förutsättning att förfarandebestämmelserna ger utrymme för en sådan följdändring.

Följdändringsbestämmelsen förutsätter att en rättelse av köparens ingående moms föranleds av huvudbeslutet om att sätta ned tryckeriets utgående moms. HFD menar att till följd av det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos köparen, får huvudbeslutet för tryckeriet som omedelbar konsekvens att den ingående momsen hos köparen ändras i motsvarande mån. Någon prövning av momsbeloppets storlek i förhållande till inköpen behöver därför inte ske. När det gäller frågan om köparen har utnyttjat rätten till momsavdrag anser HFD att en momsregistrerad köpare kan presumeras ha yrkat sådant avdrag. Om köparen dessutom inte har gjort gällande att avdragsrätten inte har utnyttjats kan det förhållandet att Skatteverket självt saknar vetskap om hur momsen hanterats hos köparen inte utgöra skäl att underlåta följdändring. Detta leder enligt HFD till att förutsättningar föreligger för att fatta följdändringsbeslut.

#### *Kommentarer:*

Det finns några omedelbara reflektioner att göra över HFD:s domar, vid en jämförelse med de domar som KRS har dömt i samma frågeställning.

KRS hänvisar till en praxis som entydigt säger att följdändringsbeslut måste kunna fattas på grundval av de uppgifter som lämnats i huvudbeslutet, utan vidare utredning om hur beskattningen skett hos den följdändrade. HFD anser dock till skillnad från KRS att det förhållandet att Skatteverket saknar vetskap om kundens momshantering i huvudbeslutet inte hindrar följdändring av en momsregistrerad köpare om denne inte inväntat avdrag inte yrkats. HFD slår fast detta förhållande utan stöd i praxis eller förarbeten. Jag kan inte dra någon annan slutsats av HFD:s be-

dömning i denna del än att domstolen nu gör en mer extensiv tolkning av följdändringsbestämmelsen än vad som följer av tidigare gällande rätt.

Det må vara hänt att de fem justitieråd som dömde i målen anser sig ha denna rätt att utvidga följdändringsbestämmelsens tillämpningsområde. Jag tycker dock domstolen vid en sådan utvidgad syn uttryckligen borde ha beaktat och kommenterat i vart fall de nedanstående omständigheterna, som nu väcker frågetecken kring domen och de bakomliggande skälen till utgången.

Till skillnad från KRS omnämner HFD inte det förhållandet att följdändringsbeslutet är ett efterbeskattningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige och som ska tillämpas med försiktighet. – Är innebörden av detta förhållande att HFD anser att de etablerade principerna om rättssäkerhet och förutsebarhet till skydd för de enskilda inte ska beaktas eller att Skatteverket, i vart fall, ska kunna göra avkall på dessa principer när ett upprätthållande av systematiken i mervärdesskattesystemet sägs kräva det?

Till skillnad från KRS omnämner inte HFD den bakomliggande orsaken till de följdändringsbeslut som fattats av Skatteverket, nämligen det förhållandet att Sverige valt att först år 2008 införa regeln i mervärdesskattelagen om att återbetalning av felaktigt debiterad moms förutsätter upprätthållande av kreditnota. – Är det inte märkligt att HFD väljer att inte kommentera det uppenbara sambandet mellan Skatteverkets följdändringslinje och dåvarande brister i lagstiftningen?

Till skillnad från KRS redogör inte HFD närmre för att principen om att säljarens utgående moms ska motsvara köparens ingående moms kan brytas av nationella förfaranderegler. – De svenska reglerna om efterbeskattningsprincipen är avsiktliga och klara avsteg från reciprocitetsprincipen, som är förenliga med EU-rätten. Borde inte detta förhållande ha kommenterats av HFD?

### Frågan om oskäligheten i följdändringsbeslutet

HFD anger bl.a. följande i frågan om oskälighetsprövningen:

”I förarbetena har framhållits att det krävs exceptionella omständigheter för att det ska anses uppenbart oskäligt att eftertaxera när övriga rekvisit är uppfyllda, och att regeln bör ses som en ventil för mycket speciella fall. En annan bedömning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Tidsaspekten, beskattningsfrågans komplexitet samt sjukdom m.m. är exempel på omständigheter som angetts kunna vara av betydelse (prop. 1991/92:43 s. 91 f.)”

HFD drar slutsatsen mot bakgrund av de ovanstående förarbetsuttalandena att förutsättningarna är begränsade för att underlåta följdändring på den grunden att den skulle vara uppenbart oskälig.

HFD återkommer här efter återigen till moms systemets uppbyggnad och den direkta kopplingen mellan säljarens redovisning av utgående moms och köparens avdrag för motsvarande ingående moms. HFD menar att Skatteverkets beslut om att återbetala tryckeriets utgående moms får antas vila på ett antagande om att tryckeriet kommer att återbetala skatten till köparen. Det är först om en sådan återbetalning inte skulle ske som en följdändring av köparen skulle ge ett materiellt oriktigt resultat.

HFD anger här efter att det följer av EU-rätten att den som fått en inkorrekt mervärdesskattedebitering ska kunna få denna rättad av Skatteverket när det är omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda momsen. I ett av de mål som HFD prövade hade det följdändrade bolaget inte framfört något krav om återbetalning från tryckeriet av den för högt debiterade momsen, med hänvisning till att det inte finns något rättsligt stöd för ett sådant åtagande. HFD framförde med anledning av dessa omständigheter följande:

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

#### *Kommentarer:*

HFD:s redogörelse för förarbetsuttalandena ovan om oskälighetsrekvisitet och att dess tillämpning förutsätter exceptionella förhållanden m.m. ger intryck av att återge alla de omständigheter som lagstiftaren ansett ska beaktas. Så är emellertid inte fallet. HFD har i sin redogörelse utlämnat omständigheter som, i samma förarbeten som HFD hänvisar till, sägs vara av betydelse vid frågan om när oskälighetskriteriet är uppfyllt. Det sägs t.ex. att en situation som bestämmelsen tar sikte på är när efterbeskattning ”... kan förefalla stötande för den allmänna rättskänslan” samt det vid bedömningen är av betydelse om ”... den skattskyldige på goda grunder trots sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske företagit andra dispositioner i anledning av beslutet”. Det sägs vidare att om den ”... skattskyldige vid deklarationstillfället inte brustit i sin uppgiftsplikt bör i sådana fall en tillämpning av bestämmelsen kunna komma ifråga.”

HFD:s ofullständiga beskrivning av omständigheter som ska beaktas vid oskälighetsprövningen väcker frågor. Vill HFD att de rättstillämpande myndigheterna ska se utelämnandet av dessa omständigheter som en skärpning av kraven för när en efterbeskattning kan anses vara uppenbart oskäligt? Om så är fallet; vilka är de legala skälen, rättsprinciper eller dylikt som HFD i så fall vilar sig mot för att göra denna skärpning?

HFD har även kommenterat oskälighetsrekvisitet i förhållande till den situation att en köpare som saknar intressegemenskap med säljaren hamnar i ett läge där Skatteverket återlägger dennes avdrag för ingående moms, utan att denne erhållit någon kreditering av momsen från säljaren. Domstolen tar här en helt annan ansats än vad KRG gör i sina domar. KRG menar att det inom ramen för vad skulle kunna anses skäligt skulle bära för långt att låta köparna inleda en process mot säljaren för att söka kompensation. HFD å andra sidan tycks istället mena att man får presumera att den skatt som säljaren erhållit från Skatteverket kommer att utbetalas till köparen som kompensation för den efterbeskattning som denne utsätts för. Bara om det skulle visa sig att någon återbetalning inte äger rum väcks frågor kring oskäligheten i efterbeskattningsbeslutet. Detta synsätt väcker i sig ett antal frågor. Kan det vara så att HFD menar att Skatteverket har rätt att löpande fatta följdändringsbeslut mot kunderna, som därefter efter bästa förmåga får försöka att få betalt från tryckerierna? Skulle det därefter visa sig att tryckeriet efter ett antal påstötningar och ev. civilrättsliga talan ändå inte kommer att betala eller om tryckeriet efter något år går i konkurs; är det först då som kunden har rätt att bli kompenserad av staten för sin skattekostnad? Är det verkligen säkert att staten då inte kan komma med invändningar mot begäran om kompensation? Hur ska i så fall den skattskyldige agera och hur ska denne kompenseras för de kostnader denna haft utöver skatten för att driva frågan mot tryckeriet?

Innebörden av HFD:s syn i denna del tycks vara att hela ansvaret för att köparen ska bli kompenserad gentemot säljaren läggs på köparen, som stått helt utanför det beskattningsbeslut som Skatteverket fattat för säljaren och som orsakat köparens skattebelastning. Detta synsätt är enligt min uppfattning unikt i förhållande till vad vi fram tills nu har uppfattat vara en situation som är så stötande att efterbeskattningsbeslut inte ska fattas. Enligt min uppfattning kan detta synsätt från HFD bara tolkas som en tydlig skärpning av oskälighetsrekvisitet.

HFD anser således att det bara kan anses vara uppenbart oskäligt att följdändra en köpare som inte är i intressegemenskap när det kan anses

”omöjligt eller orimligt” svårt att återfå den för högt debiterade momsens från säljaren. Jag anser att HFD:s dom i denna del lämnar utrymme för tolkning vad som förväntas av köparen i en situation där denne inte har erhållit någon betalning från säljaren av den för högt debiterade momsens. Det står klart att en köpare som inte säger sig ha riktat några krav på betalning från säljaren inte kan hävda att ett följdändringsbeslut är uppenbart oskäligt, om det inte i övrigt är visat att det inte går att få tillbaka momsens. Man kan då motsatsvis ställa sig frågan om ett framfört, resultatlöst krav på betalning gentemot tryckeriet skulle innebära att oskälighetsrekvisitet i denna del är uppfyllt?

En ytterligare reflektion kring det krav som HFD anser ska kunna ställas på köparens indrivningsåtgärder är den civilrättsliga möjligheten att kräva betalning av säljaren som redan har prövats av Stockholms tingsrätt. Tingsrätten har funnit att ett tryckeri inte är skyldigt att återbetala en felaktig debiterad moms till köparen, på den grunden att säljaren tagit ut ett för högt pris (*condictio indebiti*).<sup>3</sup> Det kan härvid noteras att man i denna process valde att inte driva ersättningstalan utifrån principen om s.k. obehörig vinst, vars tillämplighet i en sådan tvist i och för sig har ifrågasatts i doktrinen.<sup>4</sup> Alldeles oavsett detta förhållande är det min uppfattning att utgången i tingsrättens dom är av stor betydelse i skattemålet. Domen emotsätter Skatteverkets antagande om att köparen har en fordran mot säljaren som innebär att någon ekonomisk skada inte kan förväntas uppkomma till följd av följdändringsbeslutet. Tingsrättens dom har överklagats till hovrätten, som meddelat prövningstillstånd och som enligt uppgift förväntas att meddela dom under våren 2014.

Mot denna bakgrund väcker HFD:s dom ytterligare frågeställningar. Är det inte anmärkningsvärt att HFD, i egenskap av förvaltningsdomstol, tycks själv kunna pröva tryckerikundernas civilrättsliga möjlighet att vinna en tvist om återbetalning gentemot tryckerierna? Eller skulle man inte i vart fall kunna förvänta sig att HFD, som fäster stor vikt vid kundernas faktiska möjligheter att få ekonomisk kompensation från leverantören för Skatteverkets efterbeskattningsbeslut, inväntar den pågående civilrättsliga prövningen i de allmänna domstolarna? Man kanske skulle kunna invända mot ett sådant resonemang och säga att det trots allt finns starka skäl till att

<sup>3</sup> Stockholms tingsrätts dom den 8 mars 2013, mål nr T 9633-12.

<sup>4</sup> Jfr Märten Schultz, *Condictio indebiti* och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om moms-satser, Svensk Skattetidning 6-7.2012.

HFD inte ska invänta en sådan prövning, utan istället så snart som möjligt lämna rättslig vägledning till underinstanserna och Skatteverket. Samtidigt innebär HFD:s skrivning i denna del att man knappast kan säga att svar lämnas hur oskälighetsfallen ska hanteras i de tusentals nu pågående tvisterna mellan Skatteverket och tryckerikunderna.

### 3 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR

Innebörden av HFD:s domar är att det finns förutsättningar för att använda särbestämmelsen om efterbeskattning genom s.k. följdändring för att återlägga en köparens avdrag för ingående moms i ett fall när säljaren har fått en återbetalning av motsvarande utgående skatt från Skatteverket.

HFD anser att det kan finnas en situation där ett följdändringsbeslut för köpare som saknar intressegemenskap med säljaren är uppenbart oskäligt. En sådan situation förutsätter dock enligt HFD att det måste finnas uppgifter om att köparen kommer att stå utan kompensation från säljaren.

Enligt min uppfattning innebär HFD:s domar dels en utvidgning av följdändringsbestämmelsens tillämpningsområde, dels en skärpning av oskälighetsrekvisitet i efterbeskattningen.

Jag anser även att HFD, som i alla avseende ställer sig bakom Skatteverkets linje om att låta följdändringsbeslut läka bristen i lagstiftningen som föranlett tryckeriernas momsåterbetalningar, genom sina domar väcker ett stort antal frågor. Jag har i denna initiala kommentar av domarna lyft fram några frågeställningar som jag anser behöver diskuteras och besvaras. Jag utgår från att kritiken av domarna inte stannar härmed.

*Ulf Hedström är skattejurist vid PwC.*