

Uppsala University

This is a published version of a paper published in *Skattenytt*.

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2011)

"Skattenytt internationellt - direkt beskattning: Aktuellt om EU-domstolens praxis rörande restitution"

Skattenytt, 61(11): 831-835

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-166188>

DiVA 

<http://uu.diva-portal.org>

KATIA CEJIE

Skattenytt Internationellt – direkt beskattning

Syftet med den återkommande avdelningen Skattenytt Internationellt är att referera och analysera nyheter på det internationella skatteområdet, avseende direkt beskattning. Ambitionen är att Skattenytt ska tillhandahålla sina läsare med kommentarer avseende all praxis från EU-domstolen på området. Detta görs under rubriken Aktuellt om EU-domstolens praxis. I mer varierande grad uppmärksammas även arbetet inom EU och OECD samt praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.

Aktuellt om EU-domstolens praxis avseende restitution

1 Inledning

Återbetalning av felaktigt inbetald skatt, s.k. restitution, har varit föremål för EU-domstolens prövning vid två tillfällen i början av september 2011. Det första målet är mål **C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.***¹ och det andra är de förenade målen **C-89/10 *Q-Beef NV*** och **C-96/10 *Frans Bosschaert.***² Syftet med denna artikel är att sätta in de nu prövade målen i sitt rättsliga sammanhang och kort reflektera över deras konsekvenser för svenskt vidkommande. Det första målet, *Lady & Kid A/S m.fl.*, meddelades av stora avdelningen och kommenteras nedan i avsnitt 2. I avsnitt 3 presenteras kort vad domstolen kom fram till i de förenade målen *Q-Beef NV* och *Frans Bosschaert* rörande preskriptionstider, rätten till likabehandling och effektivt rättsskydd.

2 Ingen regel utan undantag

Huvudregel

En medlemsstat är som huvudregel skyldig att återbetala de skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten. Detta är en följd av, och ett komplement till, de rättigheter som tillerkänts enskilda genom de EU-rätts-

¹ Mål C-398/09 *Lady & Kid A/S, Direct Nytt Aps, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, KID-Holding A/S mot Skatteministeriet*. Förhandsavgörandet lämnades av domstolens stora avdelning den 6 september 2011.

² De förenade målen C-89/10 *Q-Beef NV mot Belgische Staat*, och C-96/10 *Frans Bosschaert mot Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goossens en Zonen NV, Slachthuizen Goossens NV*. Förhandsavgörandet meddelades av domstolens fjärde avdelning den 8 september 2011.

liga bestämmelserna, dvs. ett utflöde av principen om EU-rättens effektivitet.³ Någon gemensam EU-lagstiftning finns inte på området utan det är de nationella reglerna som ska tillämpas.⁴ EU-domstolen har dock meddelat en stor mängd förhandsavgörande rörande frågan om återbetalning av felaktigt inbetald skatt, vilka kan tjäna som vägledning.⁵ Ett av dessa mål, *Lady & Kid A/S m.fl.*, kommenteras närmare i följande avsnitt.

Undantaget om s.k. övervältring

Av praxis framgår att det finns ett undantag från skyldigheten att återbetala skatter eller avgifter som har tagits ut i strid mot unionsrätten. Om skatten eller avgiften har övervältrats på ett annat rättssubjekt kan återbetalning nekas.⁶ Enligt EU-domstolens tidigare praxis innebär en övervärtning att en obehörig vinst kan uppkomma. En sådan kan uppstå eftersom det inte är näringsidkaren som har burit kostnaden för den rättsstridigt uttagna skatten utan den köpare på vilken den har övervältrats. Om näringsidkaren i detta fall skulle kunna erhålla restitution skulle en dubbel betalning av den rättsstridiga skatten erhållas.⁷ Det är dock inte i alla fall av övervältring som en obehörig vinst uppstår. Som exempel kan nämnas att en övervältring har skett genom en prishöjning. Försäljningsvolymen har till följd av detta minskat. Under dessa omständigheter anses inte en obehörig vinst ha uppkommit.⁸

I mål *Lady & Kid A/S m.fl.* förtydligar domstolen undantaget om övervältring. I målet hade, något förenklat, en skatt för arbetsgivare införts (ambi). Ambin togs ut på importerade varors fulla försäljningspris när dessa såldes för första gången i Danmark. För att kompensera ambin avskaffades ett flertal arbetsgivaravgifter. Ambin visade sig dock i ett senare led oförenlig med unionsrätten.⁹ Frågan i målet var huruvida de besparingar som skett i och med slopandet av arbetsgivaravgifterna, vilka i flera fall översteg den ambi som skulle betalas, kunde ses som en obehörig vinst och därmed motivera ett nekande av återbetalning av den felaktigt uttagna ambin.

EU-domstolen konstaterade att avskaffandet av en skatt tillhör de val en medlemsstat har att göra som en del i sin ekonomiska och sociala politik. Ett val som kan få de mest varierande konsekvenser. Ett påstått avskaffande av andra skatter eller avgifter i samband med införandet av en skatt som visar sig strida mot unionsrätten utgör inte en obehörig vinst. Det är endast i fallet av

³ Mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* p. 17.

⁴ Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, 2011 s. 58–63. Se även punkt 17 i mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* för vidare hänvisning till ytterligare praxis. I lagrådsremissen om ny skatteförfarandelag föreslås inga särskilda regler när det gäller återbetalning mot bakgrund av EU-rätten. Dessa anspråk föreslås hanteras inom det ordinarie omprövningsförfarandet. Se lagrådsremiss om Skatteförfarandet s. 591.

⁵ Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt 2011 s. 59.

⁶ Se exempelvis de förenade målen C-192/95–C-218/95 *Comateb m.fl.*, p. 21 och mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* p. 18 och 20.

⁷ Mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* p. 19.

⁸ Mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* p. 21 med vidare hänvisning.

⁹ Mål C-200/92 *Dansk Denkvit och Poulsen Trading*.

direkt övervältring som undantaget från restitution är tillämpligt. Unionsrätten utgör således ett hinder mot att en medlemsstat nekar restitution med motiveringen att den skattskyldige har kompenserats ekonomiskt genom de besparingar som uppstått på grund av att det samtidigt har avskaffats andra skatter eller avgifter. Dessa avskaffade skatter eller avgifter kan inte ses som en obehörig vinst i förhållande till den unionsstridiga skatten eller avgiften.¹⁰

Kommentar

I svensk rätt saknas regler som begränsar rätten till restitution på den grunden att skatten har övervältrats på annan. Rättsfallet synes därmed ha begränsad betydelse för svenskt vidkommande. Jag delar den av Högsta förvaltningsdomstolen och i doktrin presenterade uppfattningen att det även torde saknas utrymme att med stöd av EU-domstolens praxis tolka in en sådan möjlighet i de svenska återbetalningsreglerna.¹¹

3 Principerna om likabehandling och effektivt rättsskydd

Inledning

Som nämnts inledningsvis är det den nationella rätten som reglerar möjligheten att få den felaktigt uttagna skatten eller avgiften återbetald. De nationella reglerna om återbetalning får naturligtvis inte heller strida mot EU-rätten. Detta innebär exempelvis att ett yrkande om återbetalning baserat på EU-rätten inte får behandlas ogynnsammare än ett yrkande baserat på nationell rätt. Likabehandlingsprincipen gäller således även i dessa sammanhang. Det samma gäller effektivitetsprincipen, som i dessa sammanhang innebär att det inte är tillåtet med regler som gör att det i praktiken blir omöjligt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, oavsett om dessa regler också tillämpas när yrkandena gäller nationell rätt.¹² I de förenade målen *Q-Beef NV* och *Frans Bosschaert* prövades båda dessa principer i förhållande till de nationella preskriptionstider som fanns i den belgiska lagstiftningen. Målen kommenteras i följande avsnitt.

Preskriptionstider

I svensk rätt vinner taxeringsbeslut laga kraft efter fem år.¹³ Det innebär att krav på återbetalning måste resas inom denna tidsperiod. Detta gäller såväl yrkanden baserade på EU-rätt som nationell rätt. EU-domstolen har redan i äldre praxis konstaterat att det är acceptabelt med tidsgränser för krav på

¹⁰ Mål C-398/09 *Lady & Kid A/S m.fl.* p. 22–24 och 26.

¹¹ Se RÅ 2002 ref. 108 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, 2011 s. 62.

¹² De förenade målen C-89/10 *Q-Beef NV* och C-96/10 *Frans Bosschaert* p. 32. Inledningsvis kan det även noteras att det inte krävs skuld eller vårdslöshet i lagstiftningsarbetet för att restitution ska föreligga. Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, 2011 s. 59.

¹³ Se 4:9 TL. I förslaget till ny skatteförfarandelag föreslås omprövningsfristen utökas till sex år.

restitution.¹⁴ I de förenade målen *Q-Beef NV* och *Frans Bosschaert* bekräftas detta. Av domen framgår att det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera att samma tidsfrister tillämpas oberoende av huruvida fordringarna uppkommer på grund av att den nationella lagstiftningen eller unionsrätten har åsidosatts (likhetsprincipen).¹⁵

Även frågan om när preskriptionstiden ska börja löpa prövades i målen. Utgångspunkten är att även detta regleras i den nationella rätten. Enligt fast rättspraxis saknar det betydelse, för frågan vid vilken tidpunkt som preskriptionstiden ska börja löpa, att EU-domstolen slagit fast att unionsrätten har åsidosatts. Ett sådant fastställande är endast av deklarativ karaktär, vilket innebär att domens rättsverkningar gäller från det datum då den tolkade regeln trädde i kraft.¹⁶ Att EU-domstolen befunnit att en nationell regel kan tolkas som stridande mot EU-rätten påverkar således inte tidpunkten för när preskriptionstiden ska börja löpa. Det framstår som att det endast är i de fall då den skattskyldige helt har saknat möjlighet att göra sina rättigheter gällande, bland annat mot bakgrund av exempelvis de nationella myndigheternas agerande, som en stat inte kan invända att preskriptionstiden har löpt ut.¹⁷ Denna inskränkning i preskriptionstiden framstår som ett utslag av principen om effektivt rättsskydd för den skattskyldige.

I *Frans Bosschaert*-målet restes även frågan om preskriptionstidens längd, när det handlade om enskildas fordringar på återbetalning från andra enskilda (s.k. mellanhänder). Denna preskriptionstid var i målet dubbelt så lång som den tid som en enskild kunde begära återbetalning direkt från staten. EU-domstolen fann inte denna olikbehandling hindrande eftersom kraven på återbetalning behandlades lika oavsett om de baserades på unionsrätten eller nationell rätt. Det förefaller även viktigt att den s.k. mellanhanden inte skulle behöva bära bördan av återbetalningen. I målet framstår det som möjligt att mellanhanden kunde erhålla ersättning från staten, i efterhand, genom en talan om ett garantiåtagande.¹⁸

Kommentar

När det gäller kravet på processuell likabehandling, som kan utläsas ur målen, kan det noteras att det i svensk rätt finns möjlighet för Skatteverket att inom den femåriga omprövningsfristen ompröva frågor som har avgjorts av domstol, om det efter domstolsavgörandet har kommit ny praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.¹⁹ En sådan undantagsbestämmelse från *res judicata* finns inte om det har kommit ny praxis från EU-domstolen. Denna proces-

¹⁴ I mål C-231/96 *Edis*; mål C-228/96 *Aprile* och mål C-542/08 *Barth* har en tidsgräns på tre år ansetts rimlig.

¹⁵ Se de förenade målen C-89/10 *Q-Beef NV* och C-96/10 *Frans Bosschaert* p. 35.

¹⁶ De förenade målen C-89/10 *Q-Beef NV* och C-96/10 *Frans Bosschaert* p. 47–48.

¹⁷ Se de förenade målen C-89/10 *Q-Beef NV* och C-96/10 *Frans Bosschaert* p. 51.

¹⁸ Målen C-89/10 *Q-Beef NV* och C-96/10 *Frans Bosschaert* p. 39–45.

¹⁹ Se 4:8,12 TL och 21:3 SBL. Dessa regler utgör ett undantag från huvudregeln att ett laga-kraftvunnet beslut endast kan ändras genom resning.

suella olikbehandling har varit föremål för lagstiftarens översyn. I ett förslag till ny skatteförfarandelag föreslogs motsvarande omprövningsmöjlighet för Skatteverket när EU-domstolen meddelat ett avgörande.²⁰ Lagrådet föreslog dock i januari i år att Skatteverket inte skulle ha denna möjlighet. Till grund för detta förslag ligger ett beslut av Justitiekanslern (JK).²¹ JK gör i beslutet bedömningen att dagens utformning av undantaget till *res judicata* inte strider mot rätten till effektivt domstolsskydd. Omständigheter som lyfts fram i beslutet är att EU-domstolen enbart tolkar EU-rätten och inte den nationella rätten. Därvid går det inte att dra några entydiga slutsatser om vilka rättsliga konsekvenser ett uttalande från EU-domstolen ska få i den nationella rättsordningen. Mot bakgrund av detta föreslogs att undantaget från *res judicata* inte ska gälla vid ny eller ändrad praxis från EU-domstolen (och inte heller från Europadomstolen för den delen).

Även om det är lätt att hålla med JK om olämpligheten i att ge Skatteverket denna omprövningsmöjlighet, förefaller frågan om rätten till likabehandling kvarstå. Vill man inte ge verket denna möjlighet kanske man även borde ta bort den när det gäller ny praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Om så sker uppstår dock andra problem. Som exempel kan nämnas den olikbehandling som uppkommer av den som har överklagat ett beslut och fått en laga kraftvunnen dom jämfört med den som inte har överklagat ett beslut. Den som har överklagat beslutet skulle i dessa fall hamna i ett sämre läge än den som inte har överklagat.²² Denna sista typ av olikbehandling vore naturligtvis inte heller önskvärd, även om den inte utgör ett hinder mot den EU-rättsliga likabehandlingsprincipen.

Juris doktor Katia Cejje är verksam som forskare vid Uppsala universitet och knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

²⁰ SOU 2009:58 del 2 s. 673.

²¹ JK beslut dnr 2409-08-40, (2009-04-06).

²² Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m. s. 404 f.