

Befrielse från skatt

- en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD

I denna artikel gör Björn Forssén rättssäkerhetsmässiga reflektioner angående de så kallade nådeärendena om befrielse från skatt och rättsprövningsinstitutet. Han ställer sig frågan hur många som alls känner till befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och sätter det i relation till rättsprövning, som är ett rättsmedel som innebär att möjlighet finns att rättspröva vissa regeringsbeslut genom ansökan till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). 1988 infördes en lagstiftning om rättsprövning, som 2006 ersattes av lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Det är intressant beträffande befrielseärendena, eftersom ett negativt beslut efter ansökan till Skatteverkets huvudkontor om befrielse från vissa skatter och avgifter enligt 60 kap. 1 § SFL kan överklagas till regeringen.

I denna artikel gör jag vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående mervärdesskatt (moms) och befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.¹

Befrielseinstitutet ger en möjlighet att erhålla befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, vilket följer av 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

1989/90 handlade Björn Forssén i egenskap av byrådirektör på Riksskatteverket (i dag Skatteverkets huvudkontor) de så kallade nådeärendena om mervärdesskatt.

Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML). När GML 1 juli 1994 ersattes av den nu gällande mervärdesskattelagen (1994:200), ML, överfördes befrielseinstitutet till 22 kap. 9 § ML, och i och med att skattekontosystemet infördes 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Det kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att SFL infördes 1 januari 2012, och ersatte bland annat SBL, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL. Förutsättningen för befrielse från skatt eller avgift är således, enligt 60 kap. 1 §§ SFL, att synnerliga skäl föreligger. En ansökan om befrielse ska lämnas till Skatteverket (SKV – dess huvudkontor). Ett negativt beslut av SKV kan den enskilde överklaga till regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

Att lagstiftaren anser att det är säljaren som enligt 60 kap. 1 § SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlægga utgående moms på sin försäljning beläggs tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60 kap. 1 § SFL, det vill säga förarbetena till 13 kap. 1 § SBL. Där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.⁴ En köpares ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och regeringen.

Moms och befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL

Enligt avfattningen av 60 kap. 1 § SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att betala mervärdesskatt etc.² Med skattskyldighet avses, enligt vad lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML, endast skyldigheten att betala skatt till staten.³

Att lagstiftaren anser att det är säljaren som enligt 60 kap. 1 § SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlægga utgående moms på sin försäljning beläggs tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60 kap. 1 § SFL, det vill säga förarbetena till 13 kap. 1 § SBL. Där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.⁴ En köpares ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och regeringen.

Eftersom befrielseinstitutet härrör från GML och således tiden innan Sverige blev EU-medlem 1995, anser jag att det finns anledning att pröva befrielseinstitutet utifrån EU-rätten och EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Befrielse-

institutet har överfört från äldre svensk mervärdesskatterätt till en tolkningsmiljö under EU-rätten. Det är inte självklart att EU-domstolen skulle anse att den svenska lagstiftarens uppfattning om att befrielse enbart skulle kunna avse utgående moms och inte ingående moms är den enda giltiga. Frågan är enligt min mening i rättssäkerhetsmässigt hänseende lämplig att beforskas.

”Importmoms” och befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL kontra 2 kap. 20 § tullagen

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60 kap. 1 § SFL avseende moms är också en jämförelse med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁵ som anger:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.”

I samband med att SFL infördes 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra stycket SBL, av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60 kap. 1 § SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens betänkande.⁶ Där anges att SFL inte ska tillämpas på sådan skatt, eftersom det i stället är tullagen som ska tillämpas och det blir otydligt om SFL och tullagen överlappar varandra. Därför föreslogs att SFL inte skulle innehålla någon bestämmelse om skatt – till exempel moms – som ska betalas till Tullverket.⁷

Emellertid har sedan SFL infördes 2012 en ordning införts 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” omfattas av förfarandet enligt SFL och tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import och således för bland annat ”importmoms” därvidlag. Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra stycket i 13 kap. 1 § SBL införas i 60 kap. 1 § SFL, så att befrielseinstitutet är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket, utom i vissa undantagsfall, av en deklarerant som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁸

I förarbetena till SBL anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13 kap. 1 §, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.⁹ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höra hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra stycke som i 13 kap. 1 § SBL inte har införts ännu i 60 kap. 1 § SFL är enligt min mening betänkligt i rättssäkerhetsmässigt hänseende.

Rättsprövning av regeringens beslut i befrielseärende

HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205)

om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att till exempel rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde till exempel legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § regeringsformen (1974:152), RF – numera 8 kap. 2 § första stycket 2 RF – stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, till exempel genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera i stort sett borta på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör enligt min mening den rättssökande allmänheten numera ha möjlighet att hänföra en fråga huruvida till exempel en momsregel strider mot legalitetsprincipen till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60 kap. 1 § SFL via SKV upp till regeringen. Genom rättsmedlet rättsprövning kan HFD kassera regeringens beslut i frågan om befrielse.

I sammanhanget bör från rättssäkerhetssynpunkt också beaktas att ett mörkertal av fall som skulle behöva rättsprövas – högst sannolikt – föreligger på grund av att kravet på prövningstillstånd i högsta instans, till exempel i HFD, hindrar en prövning av till exempel felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort ”ej prövningstillstånd” vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna.

Björn Forssén är Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1.) *Jfr även avsnitt 5.2.8.2 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag. Labholm 2017.*
- 2.) *Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.*
- 3.) *Se prop. 1993/94:99 s. 105.*
- 4.) *Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.*
- 5.) *Tullagen (2016:253) ersatte 1 maj 2016 tullagen (2000:1281).*
- 6.) *Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.*
- 7.) *Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1360*
- 8.) *Jfr ang. art. 170.2 och 170.3 i unionstullkodexen: prop. 2015/16:79 s. 113 och SOU 2015:5 s. 105. Jfr även 1 kap. 2 § första stycket 6 och femte stycket, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261.*
- 9.) *Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.*