

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4302-17

meddelad i Stockholm den 24 juni 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Sögård Fastigheter AB, 556903-7608
Gravendalsvägen 5
770 10 Fredriksberg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 2 juni 2017 i mål nr 1803-16

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Dok.Id 243851

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Överlåtelse och upplåtelse av fastigheter är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. En fastighetsägare som hyr ut lokaler till en hyresgäst som använder lokalerna i en verksamhet som medför skattskyldighet kan emellertid välja att bli beskattad för uthyrningen (s.k. frivillig skattskyldighet). Fastighetsägaren får då göra avdrag för ingående mervärdesskatt.
2. Om den ingående skatten avser ombyggnadsåtgärder och fastighetsägaren sedan börjar använda fastigheten i en verksamhet som inte är skattepliktig eller överlåter fastigheten så kan fastighetsägaren genom s.k. jämkning bli skyldig att betala tillbaka en viss del av den skatt som har dragits av. Skyldigheten gäller under en s.k. korrigeringsperiod om tio år efter ombyggnaden.
3. Jämkningsregeln fungerar på så sätt att den ingående skatt som har dragits av proportioneras ut över korrigeringsperioden. Om det under denna tioårsperiod inträffar en händelse som innebär att fastighetsägaren blir skyldig att jämka så ska den del av den ingående skatten som belöper på den återstående delen av korrigeringsperioden betalas tillbaka.
4. Vid överlåtelse av fastigheter och andra tillgångar som är föremål för jämkningsskyldighet kan den nya ägaren enligt den svenska lagstiftningen i vissa situationer ta över den tidigare ägarens skyldighet att jämka. Så kan ske om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts till någon som är skattskyldig och om tillgångar överläts i samband med att verksamhet överläts till någon som driver denna vidare (s.k. verksamhetsöverlåtelse).
5. Om jämkningsskyldigheten tas över av den nya ägaren så behöver den tidigare ägaren inte betala tillbaka någon ingående skatt vid överlåtelsen utan korrigeringsperioden fortsätter i stället att löpa. Om det efter överlåtelsen men under korrigeringsperioden inträffar en sådan händelse som utlöser skyldighet att jämka så är det då den nya ägaren som blir återbetalningsskyldig för den ingående skatten.

6. Sögård Fastigheter AB var frivilligt skattskyldigt för uthyrning av en fastighet som bolaget hade förvärvat under 2012. Även den tidigare ägaren hade varit frivilligt skattskyldig och hade under sin innehavstid gjort avdrag för ingående skatt avseende ombyggnadsåtgärder på fastigheten. Sögård Fastigheter fortsatte att hyra ut fastigheten med skatteplikt men under 2013 sålde bolaget fastigheten till två privatpersoner. Den frivilliga skattskyldigheten upphörde därmed.
7. Skatteverket beslutade att Sögård Fastigheter var skyldigt att jämka den del av den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt som hänförde sig till återstoden av korrigeringstiden. Som grund för beslutet hänvisade Skatteverket både till att bolaget hade tagit över jämkningskyldigheten enligt bestämmelserna om överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet och till att bolagets förvärv av fastigheten fick anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse.
8. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Falun som avslog överklagandet.
9. Bolaget överklagade vidare till Kammarrätten i Sundsvall som biföll överklagandet och förklarade att bolaget inte var skyldigt att genom jämkning återföra tidigare gjorda avdrag för ingående skatt. Kammarrätten fann att det av EU-domstolens praxis följer att en sådan skyldighet inte kan åläggas någon annan än den som har gjort avdraget. Enligt kammarrätten gällde detta oavsett om det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv.
10. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 26–32 nedan.

DOM

Mål nr
4302-17

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och fastställa Skatteverkets beslut. Skatteverket vidhåller att bolaget ska anses ha tagit över skyldigheten att jämka den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt genom en verksamhetsöverlåtelse.
12. *Sögård Fastigheter AB* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

13. Frågan i målet är om den som har förvärvat en fastighet är skyldig att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt som en tidigare ägare av fastigheten har gjort under sin innehavstid.

Rättslig reglering m.m.

Skatteplikt och frivillig skattskyldighet

14. Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas, med vissa begränsningar, omsättning av fastigheter och upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Av 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § första stycket framgår dock att en fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan välja att bli beskattad för denna uthyrning (frivillig skattskyldighet).
15. Om en fastighetsägare som har valt att bli skattskyldig för uthyrning överlåter fastigheten övergår enligt 9 kap. 5 § andra stycket den frivilliga skattskyldigheten från och med tillträdesdagen på den nya ägaren. Enligt bestämmelsen inträder den

nya ägaren då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt lagen.

16. Av 9 kap. 6 § första stycket framgår att den frivilliga skattskyldigheten upphör när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse.

Verksamhetsöverlåtelse

17. I 3 kap. 25 § ML, i den lydelse som är aktuell i målet, anges att omsättning av tillgångar i en verksamhet ska undantas från skatteplikt när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts, under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten.
18. Bestämmelsen motsvaras av artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.
19. Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML har i praxis tolkats EU-konformt, dvs. på så sätt att en verksamhetsöverlåtelse inte har ansetts utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende (HFD 2014 ref. 1). Paragrafen har numera ersatts av 2 kap. 1 b § där det anges att överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överläts inte anses som omsättning.

Jämkning av avdrag

20. Bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt finns i 8 a kap. ML och artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet. I direktivet används dock termen justering i stället för jämkning.

21. Enligt 8 a kap. 1 § första stycket ML ska avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av investeringsvaror jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts. Med investeringsvaror avses enligt 2 § första stycket bl.a. fastigheter som har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
22. Jämkning ska enligt 4 § första stycket ske bl.a. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag har gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket. Av 6 § framgår att avdrag för ingående skatt ska jämkas endast när överlåtelse har skett inom viss tid (korrigeringsstiden), vilken för fastigheter är tio år. Jämkningsen ska enligt 7 § andra stycket göras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsstiden.
23. Om förvärvaren av en investeringsvara är skattskyldig ska denne i vissa fall överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Enligt 11 § första stycket gäller detta om en investeringsvara, som inte omfattas av frivillig skattskyldighet, överläts i samband med att verksamhet överläts.
24. Enligt 12 § första stycket ska en skattskyldig förvärvare vidare överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 §, dvs. vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet. Detta gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren ska jämka.
25. Bestämmelserna om övertagande av rättighet och skyldighet att jämka avdrag har införts med hänvisning till artikel 188 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar vad som ska gälla vid leverans av investeringsvaror under justeringsperioden. I artikel 188.1 anges grunderna för hur justeringen ska göras. I artikel 188.2 föreskrivs att om leveransen av investeringsvarorna är undantagen så får medlemsstaterna avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en

beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

26. EU-domstolen har i ett tidigare avgörande funnit att ett bolag som hade förvärvat en fastighet inte kunde åläggas att betala tillbaka mervärdesskatt som säljaren hade dragit av under den tid som denne ägde fastigheten (Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649). I det fallet var det från början klart att förvärvaren inte skulle använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner.
27. I syfte att få räckvidden av EU-domstolens uttalanden i Pactor Vastgoed klarlagda har Högsta förvaltningsdomstolen i en begäran om förhandsavgörande ställt följande frågor.
28. Om en säljare av en fastighet, på grund av regler som medlemsstaten har infört med stöd av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet, inte har justerat ett avdrag för ingående skatt eftersom köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag, föreligger då hinder mot att köparen, i ett fall då justeringstiden alltjämt löper, åläggs att justera avdraget vid den senare tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner?
29. Förändras svaret på frågan om den första överlåtelsen utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet?
30. EU-domstolen besvarade genom dom i mål C-787/18 (EU:C:2020:964) den första frågan på följande sätt.
31. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om

köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringstiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

32. EU-domstolen ansåg att tolkningen av artikel 19 i direktivet var hypotetisk i detta skede av det nationella målet och tog inte upp den andra frågan till prövning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

33. Genom EU-domstolens dom är det klarlagt att artikel 188 i mervärdesskattedirektivet inte ger stöd för att i enlighet med den svenska regleringen ålägga den som har förvärvat en fastighet skyldighet att jämka ett avdrag för ingående skatt som har gjorts av en tidigare ägare av fastigheten. I situationer av det slag som avses i artikel 188 är mervärdesskattelagen således inte förenlig med direktivet. Detta innebär att Sögård Fastigheter inte kan åläggas att jämka den tidigare ägarens avdrag med hänvisning till att fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget när fastigheten förvärvades.
34. Frågan är då om bolaget kan åläggas att jämka med hänvisning till att fastigheten förvärvades genom en verksamhetsöverlåtelse och att jämkningsskyldigheten på den grunden togs över av bolaget vid förvärvet.
35. EU-domstolen har som framgått inte besvarat frågan om artikel 19 i direktivet ger stöd för att jämkningsskyldigheten förs över till förvärvaren vid en sådan överlåtelse. Det är därmed fortfarande inte klart om den svenska regleringen i detta avseende är förenlig med direktivet. I målet blir det dock aktuellt att ta ställning till den frågan först om det kan fastställas att förvärvet i bolagets fall har skett genom en verksamhetsöverlåtelse. Eftersom det är Skatteverket som påstår att det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse är det myndigheten som har bevisbördan för att så är fallet.

36. Mervärdesskattelagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser ska tolkas mot bakgrund av artikel 19 i direktivet. Av EU-domstolens praxis framgår att uttrycket ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” i den artikeln omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inbegripet materiella och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Rena överlåtelser av tillgångar omfattas dock inte. För att fastställa om det är fråga om en sådan överlåtelse som avses i artikel 19 ska en helhetsbedömning av de omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen göras, varvid det bl.a. ska beaktas om mottagarens avsikt är att driva verksamheten vidare eller att avveckla den (se Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 14–16 och 25 samt där angivna rättsfall).
37. Skatteverket har gjort gällande att redan det förhållandet att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9 kap. 5 § ML gick över på bolaget vid förvärvet innebär att detta ska anses ha skett genom en verksamhetsöverlåtelse. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är ett sådant synsätt dock inte förenligt med EU-domstolens praxis. Av denna framgår som nämnts att frågan om ett förvärv har skett genom om en verksamhetsöverlåtelse ska avgöras utifrån en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.
38. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar vidare att Skatteverket inte har lagt fram någon utredning om de närmare omständigheterna kring fastighetsförvärvet. Det är därmed inte visat att bolaget har förvärvat fastigheten genom en verksamhetsöverlåtelse.

DOM

Mål nr
4302-17

39. Skatteverkets överklagande ska således avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Mahmut Baran, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

**KLAGANDE**

Sögård Fastigheter AB, 556903-7608
Gravendalsvägen 5
770 10 Fredriksberg

MOTPART

Skatteverket
791 86 Falun

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 25 maj 2016 i mål nr 1144-15,
se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna april – juni 2014

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och förklarar att Sögård Fastigheter AB inte är skyldigt att genom jämkning återföra tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt.

YRKANDEN M.M.

Sögård Fastigheter AB yrkar att bolaget inte ska vara skyldigt att betala tillbaka den ingående mervärdesskatten om 238 256 kr som tidigare fastighetsägare dragit av. Bolaget hänvisar i huvudsak till vad som tidigare anförts.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och hänvisar till vad som tidigare anförts.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om bolaget är skyldigt att genom jämkning betala tillbaka den ingående mervärdesskatt avseende investeringsvaror som tidigare fastighetsägare dragit av.

Bolaget har anfört att bestämmelserna om jämkning i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, strider mot EU-rätten och därför inte ska tillämpas i målet.

I EU-domstolens avgörande Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) har domstolen uttalat sig om jämkning av mervärdesskatt. EU-domstolen konstaterade då att det inte är uttryckligen angivet i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter vilken skattskyldig som ska betala skatteskulder som följer av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, men att det inte innebär att medlemsstaterna har rätt att fritt besluta om vem som ska vara skyldig att betala mervärdesskatten. EU-domstolen uttalade vidare att det sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det är just den skattskyldiga person som gjort ett mervärdesskatteavdrag som ska betala vid jämkning av avdraget (se punkterna 30-31, 35-36 och 47).

EU-domstolen ansåg att en tolkning av bestämmelsen där jämkning skulle kunna träffa en annan skattskyldig person än den som tagit emot en leverans

av varor eller tjänster skulle vara oförenlig med de mål som eftersträvas, nämligen att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet och skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner (se punkterna 34 och 37).

Av EU-domstolens avgörande följer att jämkningsskyldigheten inte kan åläggas någon annan skattskyldig person än den som har gjort avdraget. Skatteverket har som skäl för att jämkning ändå kan ske hos bolaget anfört att det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse och att bolaget därmed trätt i den tidigare fastighetsägarens ställe. EU-domstolens uttalanden är dock så entydiga och generellt formulerade att det saknar betydelse om det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv. Att sjätte mervärdesskattedirektivet numera har ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) torde inte medföra någon skillnad i detta avseende. De bestämmelser i ML som innebär att jämkningsskyldigheten kan överföras till en annan person måste därmed anses oförenliga med EU-rätten. Skatteverket har mot denna bakgrund inte haft rätt att överföra jämkningsskyldigheten på bolaget för det avdrag som den tidigare fastighetsägaren har gjort. Överklagandet ska därför bifallas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Elsa Nihlén
kammarrättsråd
ordförande

Petra Ebbing
kammarrättsråd

Anders Odmark
kammarrättsråd
(skiljaktig mening)
referent

Reb Kerstinsdotter
kammarrättsfiskal
föredragande

Anders Odmarks skiljaktiga mening.

Jag anser att skälen för kammarrättens avgörande ska ha följande lydelse efter fjärde stycket.

Av EU-domstolens avgörande i *Pactor Vastgoed* följer att jämnings- skyldigheten inte kan åläggas någon annan person än den som gjort avdraget. Skatteverket har dock anfört att så inte är fallet eftersom bolaget vid en verksamhetsöverlåtelse är att jämföras med den tidigare ägare som gjort avdraget.

Det har inte framkommit annat än att transaktionen när bolaget förvärvade aktuella fastigheter varit en verksamhetsöverlåtelse i ML:s mening. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2014 ref. 1 funnit att 3 kap. 25 § ML, mot bakgrund av artiklarna 5.8 och 6.5 i direktivet 77/388/EEG (numera artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet), ska tolkas som att vid en verksamhetsöverlåtelse ska någon överföring inte anses ha skett. Om någon överföring inte ska anses ha skett får bolaget därmed anses ha samma rättigheter och skyldigheter som den tidigare ägaren.

I *Pactor Vastgoed* var det fråga om en jämnings-skyldighet som härrörde från själva försäljningen till Pactor Vastgoed, en försäljning som retroaktivt undantogs från mervärdesskatteplikt. Pactor Vastgoeds innehav har därför aldrig kunnat ha något samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Vad gäller bolagets fastighetsinnehav skiljer sig förhållandena mot de i *Pactor Vastgoed*. Det var först i och med bolagets försäljning av fastigheten som den frivilliga skattskyldigheten upphörde. Det synes mot denna bakgrund inte vara oförenligt med det mål som EU-domstolen angett (p. 34) att det är bolaget som har skyldighet att jämka tidigare avdrag.

Då bolaget, till följd av att någon överföring inte ska anses ha skett, har samma skyldigheter som tidigare ägare som gjort avdraget finns inte hinder mot att ålägga bolaget jämkningsskyldighet. Överklagandet ska därför avslås.

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I FALUN****DOM**
2016-05-25
Meddelad i
FalunMål nr
1144-15**KLAGANDE**Sögård fastigheter AB, 556903-7608
Gravendalsvägen 5
770 10 Fredriksberg**MOTPART**Skatteverket
Skattekontoret i Falun
791 86 Falun**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut 2015-01-22, diariernr MV2 (bilaga A)

SAKEN

Återföring av ingående mervärdesskatt

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 164112

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 45 S-791 21 Falun	Kullen 4	023-383 00 00 E-post: forvaltningsrattenifalun@dom.se www.forvaltningsrattenifalun.domstol.se	023-383 00 80	måndag – fredag 08:00-12:00 13:00-16:00

BAKGRUND

Skatteverket beslutade den 22 januari 2015 att för Sögård Fastigheter AB (bolaget) avseende redovisningsperioden april-juni 2014 sätta ned (återföra) ingående mervärdesskatt med 238 256 kr avseende överlåtten fastighet.

YRKANDE M.M.

Bolaget yrkar i överklagande att återföring inte ska ske och anför i huvudsak följande. Bolaget ifrågasätter inte i sig att en skattskyldighet att jämka ingående skatt uppkommer vid en överlåtelse av en investeringsvara till en icke skattskyldig köpare utan hävdar endast att följderna av EU-domstolens dom C-622/11 Pactor Vestgoed är att bolaget inte kan krävas på betalning av jämkningsavgiften. Detta mot bakgrund av att bolaget inte är den person som ursprungligen gjorde avdraget för ingående moms vid förvärvet av investeringsvaran. Om den svenska lagstiftningen får konsekvenser som strider mot EU-domstolens tolkning av direktivet torde den svenska lagstiftningen inte vara möjlig att tillämpa. EU:s mervärdesskattedirektiv säger att medlemsstaterna får vid en överlåtelse av samtliga tillgångar eller någon del därav det anses att någon leverans av varor eller tjänster inte ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Sverige har dock valt att i stället för att anse att en verksamhetsöverlåtelse inte utgör en omsättning göra ett undantag från skatteplikt som i vart fall ytligt sett anses ge samma materiella resultat vad avser själva överlåtelsetransaktion. Den svenska bestämmelsen avser dock endast den transaktion genom vilken äganderätten till verksamheten övergår till ny ägare. Ett annat synsätt än att undantaget från skatteplikt endast tar sikte på den enskilda transaktionen skulle få orimligt långtgående och oöverblickbara konsekvenser för förvärvaren om denne i alla avseenden skulle anses träda i säljarens ställe vad avser alla tidigare gjorda transaktioner i den överlåtta verksamheten.

Skatteverket vidhåller i obligatoriskt omprövningsbeslut tidigare beslut.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Förvaltningsrätten har i målen att ta ställning till om bolaget är skyldigt att jämka tillbaka det gjorda avdraget för ingående mervärdesskatt avseende en tidigare utförd ombyggnation.

Tillämpliga bestämmelser framgår av Skatteverkets beslut (bilaga A).

Avdrag för ingående mervärdesskatt ska jämkas om användningen av en investeringsvara ändras efter förvärvet (8a kap. 1 § mervärdesskattelagen [1994:200], ML). För fastigheter är korrigeringsstiden tio år (8 a kap. 6 § ML). Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11e eller 12 § ML. Förvärvaren tar inte över jämkningen i de fall parterna har träffat avtal om att överlåtaren ska jämka. Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka ska överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid (jfr 8 a kap. 12 § ML).

Bolaget har under 2012 förvärvat tre fastigheter som då omfattades av frivillig skattskyldighet. I samband med förvärvet övertog bolaget jämkningsskyldigheten för de investeringsvaror som säljaren tillfört fastigheterna i samband med ombyggnation. I december 2013 sålde bolaget en av fastigheterna till två privatpersoner och den frivilliga skattskyldigheten för den fastigheten upphörde. Av utredningen framgår således att bolaget har varit registrerat för frivillig skattskyldighet för den aktuella fastigheten och att försäljningen av fastigheten har skett till en privatperson vilket innebär att den frivilliga skattskyldigheten upphör. Därmed uppkommer en skyldighet

att jämka. Något skäl för att beräkna beloppet på något annat sätt än Skatteverket gjort har inte framkommit.

Bolaget anser att någon jämkning inte ska ske då det utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag uppbärs från någon annan än den skattskyldige person som gjorde avdraget (jfr EU-domstolens dom C622/11 Pactor Vestgoed). Bolaget menar att det domen utgör ett uttryckligt hinder mot att kräva att en person ska betala tillbaka mervärdesskatt som en annan person har dragit av. Detta kan bara ske, enligt bolaget, när rättigheter och skyldigheter övergår genom fusion enligt aktiebolagslagen.

Skatteverket anser att 3 kap. 25 § ML innebär att köparen av en verksamhet inträder i överlåtarens ställe trots att man anger att omsättning äger rum och att denna tolkning överensstämmer med mervärdesskattedirektivet (art. 19 och 29). Vidare lyfter Skatteverket fram att regleringen i 9 kap. 5 § ML som anger att om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts träder den nye ägaren in i den tidigare ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Eftersom köparen har trätt i säljarens ställe anser Skatteverket att det får anses att det är samma skattskyldiga person som betalar tillbaka skatt till följd av jämkningen som gjorde det ursprungliga skatteavdraget (jfr punkten 36 i domen Pactor Vestgoed) och att den domen inte är relevant för aktuell prövning. Punkten 36 ska tolkas då att när ett mervärdesskatteavdrag som gjorts av en skattskyldig person jämkas, ska de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen betalas in av just den skattskyldige personen. Skatteverket poängterar att verket inte åberopar skillnaden mellan direktivet och den svenska lagstiftningen till nackdel för den skattskyldige utan tillämpar den svenska lagstiftningen.

Av den dom som bolaget har åberopat (Pactor Vestgoed) framgår att det sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det utgör hinder för de be-

lopp som ska erläggas, som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, uppbärs av någon annan än den skattskyldiga personen som gjorde avdraget.

Förvaltningsrätten delar inte bolagets bedömning att den åberopade domen från EU-domstolen innebär att skyldigheten att jämka tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt inte skulle vara möjligt när fastigheten har överlåtit och senare även sålts vidare till privatpersoner. Av 9 kap. 5 § ML framgår att en fastighetsägare som överlåter en fastighet ska, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten. Av andra stycket samma paragraf framgår att från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdeskattelagen. Förvaltningsrätten ansluter sig Skatteverkets bedömning att bolaget har trätt in i den tidigare innehavarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML och därmed får bolaget anses vara den skattskyldige person som ska betala tillbaka skatt till följd av jämkningen som gjorde det ursprungliga avdraget. Vad bolaget har anfört föranleder inte någon annan bedömning. Något avtal enligt 8a kap. 12 § ML har inte heller träffats. Överklagandet ska därmed avslås.

Hur man överklagar, se bilaga B (DV 3104 c).

Eva Karlsson Helghe
rådman

I avgörandet har även nämndemännen Kerstin Kallin, Peter Perskull och Kjell Fröström deltagit.

Omprövningsbeslut

Mervärdesskatt

 Datum
 2015-01-22

 Person-/organisationsnummer
 556903-7608
 Beslutsidentitet
 MV2

 Handläggare i detta ärende
 Karin Ljungh
 010-5787043

 Sögård Fastigheter AB
 GRAVENDALSVÄGEN 5
 770 10 FREDRIKSBERG

 FÖRVALTNINGSRÄTTEN
 I FALUN
 Domare 2:2
 INKOM: 2015-03-24
 MÅLNR: 1144-15
 AKTBIL: 3

Skattskyldig: Sögård Fastigheter AB

Person-/organisationsnr: 556903-7608

Redovisningsperiod/-er: APR - JUN 14

Saken: Mervärdesskatt

Beslut

Skatteverket beslutar att i redovisningsperioden april - juni 2014 sätta ned (återföra) ingående moms med 238 256 kr avseende överlåten fastighet.

Beloppsmässig sammanställning av beslutet, se också bifogad/-e specifikation/-er

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp ¹
Skatt	227 849	-10 407	238 256
Skattetillägg			
		Summa	238 256
		Beräknad ränta ²	1 552
		Summa nettoändringsbelopp och beräknad ränta	239 808
Höjnings- ³ belopp:	238 256	Förfalldag ⁴ höjningsbelopp: 2015-02-26	
Sänknings- ³ belopp:			
Bankgiro:	5050-1055	OCR-nummer:	1655690376082

- ¹ Minustecken före beloppet innebär sänkning. Om inget tecken anges före beloppet innebär detta en höjning.
- ² Kostnadsränta har beräknats på höjningsbeloppet netto. Räntan förändras om transaktioner inträffar på skattekontot efter senaste avstämningsdag - se det senaste kontoutdraget.
- ³ Höjningsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär höjning. Sänkningsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär sänkning.
- ⁴ Med förfalldag menas den dag betalning ska finnas bokförd på Skatteverkets bankgiro.

SKV 4765 08 01 LA 11-12

Mervärdesskatt

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

Skäl för beslutet**Bakgrund**

Ni har i en skrivelse informerat om att ni under 2012 förvärvade tre fastigheter. Fastigheterna omfattades då av frivillig skattskyldighet. I samband med förvärvet övertog ni jämkningskyldigheten för de investeringsvaror som säljaren tillfört fastigheterna i samband med ombyggnation.

I december 2013 sålde ni en av fastigheterna till två privatpersoner och den frivilliga skattskyldigheten för den fastigheten upphörde.

Ni anser nu att någon jämkning inte ska ske i ert bolag med anledning av domen C-622/11, Pactor Vestgoed. EU-domstolen uttalade i domen att "sjätte direktivet ska tolkas så, att det utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, uppbärs från någon annan än den skattskyldiga person som gjorde avdraget".

För den aktuella fastigheten redovisades ingående moms för ombyggnationen med 297 821 kr. Fastigheten togs efter ombyggnationen i bruk under räkenskapsåret 2011/12 och den frivilliga skattskyldigheten upphörde i samband med försäljningen december 2013, dvs. under räkenskapsåret 2013/2014.

Ni har i skrivelsen anfört att ni med stöd av ovanstående dom inte är skyldiga att genom jämkning betala 208 475 kr (70 % av 297 821 kr).

Gällande rätt

Från skatteplikt undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet, när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (3 kap. 25 § ML).

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12§. Förvärvaren tar inte över jämkningen i det fall parterna har träffat avtal om att överlåtaren ska jämka (8 a kap. 12 § första stycket ML).

SKV 4765 08 01 LA 11-12

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka ska överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid (8 a kap. 12 § andra stycket ML).

Om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren från och med tillträdesdagen. Den nye ägaren träder in i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML (9 kap. 5 § ML).

Vid överlåtelse av en fastighet ska överlåtaren jämka avdraget för ingående skatt för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen har skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår. Om redovisningsperioden är beskattningsår ska avdraget för ingående skatt jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelse skett (13 kap. 28a § ML).

Medlemsstaterna får, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, anse att någon leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe (artiklarna 19 och 29 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet).

Skatteverkets bedömning

Enligt Skatteverkets uppfattning blir bolaget skyldigt att jämka tillbaka gjorda avdrag för ingående skatt avseende den tidigare utförda ombyggnationen.

EU-domstolen har i målen 14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, d.v.s. EU-konform tolkning.

Mervärdesskattelagens bestämmelser om överlåtelse av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse har utformats som ett undantag från skatteplikt. Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet innebär istället att transaktionen inte utgör någon leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. I slutbetänkandet av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, SOU 1994:88 (Mervärdesskatten och EG), s. 181 f. anges att bestämmelsen i 3 kap. 25

SKV 4765 08 01 LA 11-12

Mervärdesskatt

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

§ ML kan kvarstå oförändrad då den leder till samma resultat som direktivets bestämmelse, dvs. transaktionerna beskattas inte.

Av förutsättningarna framgår att den fastighet som nu sålts omfattades av frivillig skattskyldighet. I och med försäljningen till privatpersonerna så upphör den frivilliga skattskyldigheten. En skyldighet att jämka uppkommer därmed.

När bolaget förvärvade den fastighet som nu sålts så övertog bolaget den frivilliga skattskyldigheten från den tidigare ägaren av fastigheten. Bolaget trädde då in i den tidigare ägarens ställe avseende rättigheter och skyldigheter enligt ML. En försäljning av en fastighet där den frivilliga skattskyldigheten övergår på köparen kan anses vara en verksamhetsöverlåtelse.

Som framgår ovan anses en överlåtelse av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse inte utgöra en leverans av varor eller ett tillhållande av tjänster enligt mervärdesskattedirektivet. Köparen träder istället in i säljarens ställe.

Skatteverket anser att en verksamhetsöverlåtelse medför att köparen träder in i säljarens ställe med avseende på bland annat redovisning av mervärdesskatt (jmf 13 kap. 24-26 §§ ML om rättelse när en kreditfaktura ställs ut/mottas efter att det har skett en verksamhetsöverlåtelse). Detsamma bör enligt Skatteverkets mening gälla även vid jämkning. Det innebär enligt Skatteverkets uppfattning att den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt, vid dennes förvärv av investeringsvaran, därför får betraktas som om ett avdrag gjorts av den nya ägaren av investeringsvaran. Om det sker en jämningsgrundande händelse hos den nye ägaren, t.ex. en ändrad användning eller försäljning, så blir det den nye ägaren som blir skyldig eller får en rätt att jämka avdraget för ingående skatt. Enligt Skatteverkets uppfattning motsäger den åberopade EU-domen inte denna bedömning. EU-domen avser en annan situation än en verksamhetsöverlåtelse.

Skatteverket har redogjort för ovanstående bedömning i ett övervägande om beslut och bolaget har invänt att 13 kap. 24-26 §§ i ML reglerar situationer där beskattningsunderlaget eller mervärdesskatten påverkas av händelser såsom kundförluster och prisnedsättningar som inträffar efter det att en verksamhetsöverlåtelse skett. Dessa situationer är alltså särskilt reglerade, i annat fall torde, enligt bolagets uppfattning, dessa korrigeringar av tidigare redovisad utgående moms inte kunnat göras hos förvärvaren av verksamheten.

Vidare anser bolaget att Skatteverket inte kan åberopa skillnaden mellan direktivet och den svenska lagen till nackdel för den enskilde och anse

Mervärdesskatt

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

att transaktionen får konsekvenser för övriga transaktioner som görs eller har gjorts i verksamheten före eller efter verksamhetsöverlåtelsen. Ett annat synsätt än att undantaget från skatteplikt endast tar sikte på den enskilda transaktionen skulle få orimligt långtgående och oöverblickbara konsekvenser för förvärvaren om denne i alla avseenden, för all framtid (eller i vart fall under den tid som går att nå genom omprövning och efterbeskattning), skulle anses träda i säljarens ställe vad avser alla tidigare gjorda transaktioner i den överlåtna verksamheten.

Bolaget vidhåller att Pactor Vastgoed-omen medför ett uttryckligt hinder mot att kräva att en person ska betala tillbaka moms som en annan person har dragit av. En sådan skyldighet kan, enligt bolagets uppfattning, endast uppkomma när rättigheter och skyldigheter övergår genom fusion enligt aktiebolagslagen.

Enligt Skatteverkets bedömning innebär 3 kap. 25 § ML att köparen av en verksamhet inträder i överlåtarens ställe trots att man anger att omsättning äger rum. Denna tolkning stöds dels av mervärdesskattedirektivet (art. 19 och 29) och ytterligare av regleringen i 9 kap. 5 § ML som anger att om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts, träder den nye ägaren in i den tidigare ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Eftersom köparen trätt i säljarens ställe anser Skatteverket att det får anses att det är samma skattskyldiga person som betalar tillbaka skatt till följd av jämkningen, som gjorde det ursprungliga skatteavdraget, jfr p. 36 i domen Pactor Vastgoed. Den aktuella domen är alltså inte relevant för bedömningen i det aktuella ärendet.

Det får således poängteras att Skatteverket inte åberopar skillnaden mellan direktivet och den svenska lagen till nackdel för skattebetalaren i detta fall, utan tillämpar den svenska lagstiftningen.

Jämningsreglerna avser specifika situationer och regleringen är utförlig i ML. Det föreligger således ingen risk att förvärvaren drabbas av långtgående och oöverblickbara konsekvenser. Skatteverket anser att lagstiftningen är klar och tydlig och därmed rättssäker.

Enligt Skatteverkets uppfattning är bolaget skyldigt att jämka tillbaka gjorda avdrag för ingående skatt avseende den tidigare utförda ombyggnationen.

Fastigheten togs i bruk under räkenskapsåret 2011/2012 och den frivilliga skattskyldigheten upphörde 2013/2014, dvs. år tre i korrigeringstiden. Eftersom det i återstoden av korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket överlåtelsen sker så ska ni

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

jämka tillbaka åtta år . Skatteverket återför därför ingående moms med 238 256 kr (80 % av 297 821 kr) i redovisningsperioden april - juni 2014.

Detta beslut har förankrats hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Information

Om det finns ett överskott på skattekontot före förfallodagen på detta beslut betalar Skatteverket inte ut ett belopp som motsvarar kravet enligt detta beslut, 64 kap. 4 § 3 skatteförfarandelagen (SFL).

Medför detta beslut pengar att återfå betalas inte ett belopp motsvarande underskott och andra eventuella krav på skattekontot ut.

Hur man begär omprövning eller överklagar samt upplysningar, se bilaga.

(Underskrift)

Karin Ljungh.

Datum

2015-01-22

Person-/organisationsnummer

556903-7608

Beslutsidentitet

MV2

Nedan lämnas en specifikation över Skatteverkets omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för angiven/angivna redovisningsperiod/-er

Redovisningsperiod	APR - JUN 14 -		
Nu beslutade belopp			
Skatt	227 849		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Avgår tidigare beslutade belopp			
Skatt	-10 407		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Höjning/Sänkning			
Skatt	238 256		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Summa höjning/sänkning	238 256		

Uppllysningar

Betalning

På förfallodagen ska det finnas täckning på ditt skattekonto för beskattningsbelopp (höjningsbelopp) och ränta.

När du betalar är det mycket viktigt att du anger rätt OCR-nummer och att betalning görs till Skatteverkets bankgiro som står på beslutsblanketten.

Skattetillegg

Du kan helt eller delvis befrias från skattetillegg om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid Skatteverkets bedömning ska särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten kan antas ha berott på

- ålder, hälsa eller något liknande förhållande, eller
- en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Skattetillegget tas bort om Skatteverket har påfört det för att du inte lämnat någon mervärdesskattedeclaration och du kommer in med en sådan inom två månader räknat från utgången av den månad då skattetillegget beslutades.

Bestämmelser om skattetillegg finns i 49 kap. skatteförfarandelagen (SFL).

Bestämmelserna om befrielse från skattetillegg finns i 51 kap. SFL.

För tid före den 1 januari 2012 har bestämmelserna om skattetillegg delvis en annan lydelse och finns i 15 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Ränta

På skattekontot beräknas intäktsränta på överskott och kostnadsränta på underskott. Röntan beräknas dag för dag på det aktuella saldöt. Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis bevilja befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelserna om ränta finns från och med den 1 januari 2013 i 65 kap. SFL.

För tid före den 1 januari 2013 har bestämmelserna om ränta delvis en annan lydelse och finns i 19 kap. SBL.

Du kan läsa mer om aktuella räntesatser m.m. på www.skatteverket.se. Information om räntesatserna finns också på Skatteverkets servicetelefon, 020-567 000.

Anstånd

Du måste betala även om du begärt omprövning eller överklagat beslutet. Om du begär omprövning eller överklagar beslutet, och det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas, kan du begära anstånd med betalningen.

Kostnadsränta kan komma att tas ut under anståndstiden.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Du kan begära omprövning av eller överklaga detta beslut.

En begäran om omprövning prövas av Skatteverket.

Ett överklagande prövas av förvaltningsrätten, men först ska Skatteverket ompröva det överklagade beslutet. Om Skatteverket då inte ändrar beslutet så som du begär, överlämnas överklagandet till förvaltningsrätten.

Om du vill begära omprövning eller överklaga ska du göra det skriftligt. Vare sig du begär omprövning eller överklagar, ska skrivelsen skickas till Skatteverket.

Tidsfrister

Din skrivelse ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Även om denna tidsfrist gått ut får du begära omprövning eller överklaga beslut som meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, om du har fått del av beslutet efter

den 31 oktober samma år. Begäran om omprövning eller överklagande ska då ha kommit in inom två månader från den dag du fick del av beslutet.

Även om tiden för att begära omprövning eller överklaga har gått ut, får du begära omprövning eller överklaga ett beslut om skattetillegg så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillegget inte har vunnit laga kraft.

Innehåll

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut skrivelsen gäller (ärendets beslutsidentitet)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis som åberopas
- ditt/företagets namn, person-/organisationsnummer, postadress och telefonnummer.

Skrivelsen ska vara undertecknad av dig eller ditt ombud. I de fall du överklagar och anlitar ombud ska du bifoga fullmakt i original för ombudet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Sundsvall.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.