



PARTER

Kärande

Nordea Bank Abp, filial i Sverige, 516411-1683
105 71 Stockholm

Ombud: Advokaterna Peter Danowsky, Ulf Isaksson och Maria Häagg samt
biträdande juristen Fredrik Thorslund
TIME DANOWSKY Advokatbyrå AB
Box 590
114 11 Stockholm

Svarande

Staten genom Justitiekanslern
Box 2308
103 17 Stockholm

Ombud: Byråchefen Anna Falk samt föredragandena Anna Alriksson, Annika
Grönlund och Clara Cederberg
Justitiekanslern
Box 2308
103 17 Stockholm

DOMSLUT

1. Käromålet ogillas.

2. Nordea Bank Abp, filial i Sverige ska till staten genom Justitiekanslern betala
ersättning för rättegångskostnader med 7 499 238 kr, jämte ränta enligt 6 § räntelagen
(1975:635) från denna dag till dess betalning sker.

Innehåll

BAKGRUND	3
Målet i korthet.....	3
Mervärdesskatteundantaget	3
YRKANDEN OCH INSTÄLLNING.....	5
Nordea	5
Staten.....	6
GRUNDER.....	7
Nordea	7
Staten.....	10
UTVECKLING AV TALAN.....	15
Nordea	15
Staten.....	73
DOMSKÄL.....	92
Inledning.....	92
Kräver unionsrätten att de i målet aktuella tjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt?	93
Några utgångspunkter för tingsrättens prövning	93
Är Postnord ett offentligt postväsende?	100
Omfattas de posttjänster som Nordea har köpt av Postnord av mervärdesskatteundantaget?	102
Tingsrättens slutsats	107
Rättegångskostnader	107

BAKGRUND**Målet i korthet**

Nordea Bank AB (org. nr 516406-0120) var tidigare moderbolag i Nordeakoncernen. Under år 2018 verkställdes en fusion varigenom *Nordea Bank AB* upptogs i dotterbolaget *Nordea Bank Abp* (finskt org. nr 2858394-9). Den nuvarande verksamheten i Sverige bedrivs genom *Nordea Bank Abp, filial i Sverige* som är part i detta mål. *Nordea Bank Abp, filial i Sverige* och *Nordea Bank AB*, samt dess föregångare – inbegripet absorberade bolag som *Nordea Bank Sverige AB*, *Nordea Securities AB* och *Postgirot Bank AB (publ)* – betecknas i målet ”*Nordea*”.

Nordea har under perioden mars 2004 till och med mars 2016 köpt posttjänster av Posten/Postnord för vilka Nordea har betalat mervärdesskatt. Posten/Postnord har i sin tur erlagt denna mervärdesskatt till staten. Nordea har saknat full avdragsrätt för den mervärdesskatt som Nordea har betalat till Posten/Postnord.

Fråga i målet är om Nordea felaktigt och i strid med unionsrätten har erlagt mervärdesskatt till Posten/Postnord och om staten därför är återbetalningsskyldig eller skadeståndsskyldig gentemot Nordea.

Mervärdesskatteundantaget

Av artikel 13.A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte mervärdesskattedirektivet) följer att vissa verksamheter är undantagna från skatteplikt. En sådan verksamhet är ”*tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet med undantag för passagerarbefordran och telekommunikationstjänster*” (se punkten a). Sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 1978.

Sverige blev medlem i Europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995. I syfte att harmonisera den svenska lagstiftningen med den ordning som rådde inom EU antog riksdagen en ny mervärdesskattelag (1994:200) som trädde i kraft den 1 juli 1994. I samband med införandet av den nya lagen berördes frågan om Sveriges skatteplikt för samtliga posttjänster var EU-konform.

Den statliga myndigheten Postverkets ensamrätt att befordra brev avskaffades år 1993. Därmed kunde även privata operatörer få tillstånd att bedriva postverksamhet i Sverige. Postverket ombildades år 1994 till ett privaträttsligt subjekt, Posten AB med dotterbolag. År 2009 gick Posten AB och danska Post Danmark A/S samman till Posten Norden AB, numera Postnord AB (publ) (Postnord).

Eftersom postverksamheten i Sverige bedrevs i ett privaträttsligt subjekt ansåg regeringen att det inte längre fanns något offentligt postväsende i direktivets mening i Sverige och att regleringen om skatteplikt följaktligen var EU-konform. I mervärdesskattelagen infördes därför inget undantag från skatteplikt för sådana posttjänster som avses i artikel 13.A.1. a) i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sedan avregleringen av postmarknaden har all brevfordran i Sverige varit skattepliktig.

Under våren 2006 initierade Europeiska kommissionen (kommissionen) ett överträdelseärende mot Sverige genom att skicka en formell underrättelse om felaktig implementering av sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den 1 januari 2007 ersattes det sjätte mervärdesskattedirektivet av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Direktivets artikel 132.1 a) innehåller även det ett undantag för *”tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster”*. Lydelsen av detta undantag överensstämmer i sak med undantaget i artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Under år 2007 översände kommissionen ett motiverat yttrande till Sverige om felaktig implementering av det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Under år 2014 väckte kommissionen talan mot Sverige i EU-domstolen. EU-domstolen fastslog genom dom den 21 april 2015 i mål C-114/14, *kommissionen mot Sverige*, att Sverige underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet genom att från mervärdesskatt inte undanta tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster.

Som en följd av att Sverige fälldes av EU-domstolen för överträdelse av EU-rätten infördes ett undantag från mervärdesskatteplikt för vissa posttjänster i 3 kap. 20 a § mervärdesskattelagen. Den nya regleringen trädde i kraft den 1 april 2016.

Kommissionen beslutade den 26 maj 2016 att avsluta överträdelseärendet mot Sverige till följd härav.

YRKANDEN OCH INSTÄLLNING

Nordea

Kapitalbelopp

Nordea har yrkat att tingsrätten ska förplikta staten att till Nordea betala 549 720 196 kr.

Ränta

Nordea har i första hand yrkat ränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen på de respektive belopp som anges i bilaga 1, tabell 1, från den sista dagen i varje där angiven månad, till och med dagen för delgivning av stämningsansökan (avseende återbetalning), och enligt 4 § fjärde stycket och 6 § räntelagen på beloppet

479 344 389 kr från dagen för delgivning av stämning till dess betalning sker (avseende återbetalning).

I andra hand har Nordea yrkat ränta på 479 344 389 kr enligt 4 och 6 §§ räntelagen från den 5 april 2014 till dess betalning sker (avseende skadestånd).

Därjämte har Nordea yrkat ränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen på de respektive belopp som anges i bilaga 1, tabell 2, från den sista dagen i varje där angiven månad, till och med den 9 november 2017 (avseende återbetalning) och enligt 4 och 6 §§ räntelagen på beloppet 70 375 807 kr från den 9 november 2017 till dess betalning sker (avseende återbetalning och skadestånd).

Rättegångskostnader

Nordea har yrkat ersättning för sin rättegångskostnad.

Staten

Kapitalbelopp

Staten har motsatt sig Nordeas yrkanden i dess helhet. Inget belopp har vitsordats som skäligt i och för sig.

Ränta

Staten har motsatt sig att Nordea har rätt till ränta såvitt avser återbetalning av skatt.

Om tingsrätten gör bedömningen att räntelagen ska tillämpas, har staten under alla omständigheter motsatt sig att avkastningsränta ska utgå enligt 2 och 5 §§ räntelagen.

Om tingsrätten ändå bedömer att avkastningsränta ska utgå har staten godtagit Nordeas sätt att beräkna räntan.

Staten har även motsatt sig att dröjsmålsränta enligt 4 och 6 §§ räntelagen ska utgå. Om tingsrätten gör bedömningen att dröjsmålsränta ska utgå har staten godtagit sättet att beräkna räntan.

Såvitt avser begärd ränta på grund av skadestånd har staten godtagit att ränta utgår enligt 4 § tredje stycket och 6 § räntelagen tills betalning sker, på 479 344 389 kr från och med den 5 april 2014 samt på beloppet 71 362 784 kr från och med den 9 november 2017. Staten har motsatt sig att avkastningsränta ska utgå enligt 2 och 5 §§ räntelagen. Om tingsrätten gör bedömningen att avkastningsränta ska utgå har staten godtagit sätten att beräkna räntan.

Rättegångskostnader

Staten har yrkat ersättning för sin rättegångskostnad.

GRUNDER

Nordea

Nordea grundar sin talan på unionsrätten. Staten har i strid med unionsrätten haft intäkter av mervärdesskatt på Nordeas bekostnad. Värde av dessa intäkter motsvarar i vart fall det yrkade beloppet. Nordea åberopar *i första hand* att staten är återbetalnings-skyldig och *i andra hand* att staten ådragit sig skadeståndsskyldighet.

Enligt unionsrätten är det inte tillåtet att påföra mervärdesskatt för ”*Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster*”. (Se artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet och artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet).

Av EU-domstolens rättspraxis följer att undantaget från mervärdesskatt dock inte gäller sådana tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet där villkoren har förhandlats individuellt. Enligt EU-domstolen är skälet för denna begränsning att sådana tjänster genom sin natur tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer.

Förbudet har gällt i Sverige sedan den 1 januari 1995 på grund av det svenska medlemskapet i EU. Staten har fram till den 1 april 2016 helt underlåtit att rätta sig efter förbudet. Staten har dömts för fördragsbrott i EU-domstolen år 2015.

Postnord utgör det offentliga postväsendet i Sverige. I egenskap av offentligt postväsende har Postnord ålagts en skyldighet att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster. EU:s postdirektiv fastställer vissa miniminivåer för vad de samhällsomfattande posttjänsterna måste innefatta. För svensk del bestäms sedan omfattningen av de samhällsomfattande posttjänsterna av den svenska postlagen, som implementerar direktivet.

Nordeas talan avser vissa posttjänster som Postnord i egenskap av offentligt postväsende tillhandahållit banken från och med mars 2004 till och med mars 2016. Genom den svenska postlagen ska dessa tjänster anses vara samhällsomfattande posttjänster i unionsrättslig mening. De samhällsomfattande posttjänster som Nordeas talan avser har ingått i Postnords standardutbud från år till år. Dessa tjänster utgör standardiserade posttjänster och har inte vare sig utformats eller anpassats särskilt för Nordea. Tjänsterna har inte tillgodosett särskilda behov hos Nordea och villkoren avseende dessa tjänster har inte förhandlats individuellt i unionsrättslig mening.

Det har således varit förbjudet att utta mervärdesskatt för de tjänster som Nordeas talan avser.

Staten har likväl uttagit mervärdesskatt på dessa tjänster. Nordea har enligt svensk nationell lag betalat mervärdesskatt till Postnord. Postnord har i sin tur, i egenskap av

skattskyldig, erlagt denna mervärdesskatt till staten. I och med att Nordea endast delvis varit föremål för mervärdesbeskattning har Nordea saknat full avdragsrätt för den mervärdesskatt Nordea betalat till Postnord.

Den mervärdesskatt som erlagts och för vilken avdragsrätt saknats har således utgjort en kostnad för Nordea.

Postnord har varit skyldigt att debitera mervärdesskatt på grund av gällande nationell lagstiftning. Svensk rätt erbjuder inget effektivt rättsmedel för Nordea att erhålla återbetalning eller skadestånd från Postnord. Någon rättslig grund för en sådan talan finns inte i svensk rätt. Det skulle vara omöjligt eller i vart fall orimligt svårt att erhålla betalning från Postnord. Nordea har därför rätt att rikta krav direkt mot staten. Det vore oförenligt med unionsrätten att kräva att Nordea dessförinnan genomför ett otjänligt försök att fordra yrkat belopp från Postnord.

Återbetalning

Bestämmelserna i mervärdesskattedirektiven är så klara, precisa och ovillkorliga att en enskild kan åberopa dem gentemot en medlemsstat vid en nationell domstol. Bestämmelserna har direkt effekt.

Staten har en generell, på unionsrätten grundad, skyldighet att återbetala skatter som tagits ut i strid med unionsrätten.

Nordea har väckt krav på återbetalning i rätt tid och anspråket är därför inte preskriberat.

Nordea bestrider att Nordea har övervältrat kostnader för mervärdesskatten på sina kunder. Om övervältring anses ha skett så är den inte rättsligt relevant.

Ränta med anledning av återbetalning

Av svensk och unionsrättslig praxis framgår att ränta ska utgå vid återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Skadestånd

Mervärdesskatteundantaget i mervärdesskattedirektiven medför rättigheter för enskilda, dvs. Nordea. Statens underlåtenhet att implementera mervärdesskatteundantaget innebär en klar överträdelse av unionsrätten.

Yrkandet för skada motsvarar en kostnad hos Nordea för felaktigt betald mervärdesskatt. Skadan hade inte uppstått om staten implementerat mervärdesskatteundantaget på ett korrekt sätt. Det föreligger ett direkt orsakssamband mellan överträdelsen, det olagliga påförandet av mervärdesskatt och Nordeas skada.

Av det nu anförda följer en rätt till skadestånd för Nordea.

Nordea bestrider att Nordea har övervältrat kostnader för mervärdesskatten på sina kunder. Om övervältring anses ha skett så är den inte rättsligt relevant. Vidare bestrider Nordea att Nordea agerat eller underlåtit att agera på ett sådant sätt att ett skadestånd ska sättas ned.

Staten

Det bestrids såväl att staten är återbetalningsskyldig som att staten ådragit sig skadeståndsskyldighet gentemot Nordea.

Återbetalning

Nordea har inte betalat mervärdesskatt på posttjänster i strid med unionsrätten.

Nordeas köp av posttjänster är inte undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 a) i

mervärdesskattedirektivet eller artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det förhållandet att mervärdesskattedirektivens undantag på skatt för vissa posttjänster inte hade införts i svensk rätt under den i målet aktuella tiden medför inte någon överträdelse av unionsrätten i förhållande till Nordea.

De posttjänster som Postnord har tillhandahållit Nordea har varit individuellt förhandlade. Därtill är inte posttjänsterna *samhällsomfattande posttjänster* i postdirektivets mening. Posttjänsterna omfattas därmed inte av undantaget från mervärdesskatt.

De tjänster som Postnord har tillhandahållit Nordea efter februari 2008 omfattas inte av mervärdesskatteplikt eftersom Postnord inte ska anses som ett offentligt postväsende i mervärdesskattedirektivets mening efter denna tidpunkt (dvs. under det tredje postdirektivet).

Om en överträdelse av unionsrätten i förhållande till Nordea konstateras, motsätter sig staten Nordeas krav på återbetalning av mervärdesskatten på den grunden att Nordea inte med framgång kan vända sig direkt mot staten med sitt anspråk på återbetalning. Det bestrids att det enligt unionsrätten eller den nationella rätten krävs att Nordea kan rikta sin talan direkt mot staten. Vidare bestrids att det är omöjligt eller orimligt svårt för Nordea att vända sig mot Postnord. Nordea har i vart fall inte visat att så är fallet.

Nordeas krav på återbetalning av mervärdesskatt har i vart fall fallit bort för åren 2004–2007. Nordea har inte rätt till ersättning för längre tid än den inom vilken den skattskyldige kan rikta anspråk på återbetalning av skatt mot staten genom att begära omprövning enligt skatteförfarandelagen (tidigare skattebetalningslagen). En sådan begäran om omprövning kan göras senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. Det bestrids alltså att Nordeas påstådda fordran på återbetalning har en preskriptionstid om tio år.

Under alla förhållanden har Nordea övervältrat kostnaden för mervärdesskatten på sina slutkunder och rätt till återbetalning av inbetald mervärdesskatt till Postnord saknas.

Därtill kan en eventuell återbetalning inte uppgå till det yrkade beloppet eftersom den till Postnord erlagda mervärdesskatten har belastat bankens resultat som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet under de i målet aktuella åren och därmed sänkt den skatt som banken har betalat in. Bolagsskatten i Sverige var tidigare 26,3 procent men sänktes år 2013 till 22 procent. En återbetalning på sätt som yrkas i målet skulle innebära att det uppkommer ett överskott för Nordea eftersom bolagsskattesatsen nu är lägre. Av dessa skäl ska tingsrätten under alla förhållanden sätta ned det begärda beloppet.

Ränta med anledning av återbetalning

Nordeas krav på ränta enligt räntelagen för återopad fordran bestrids. Nordeas fordran avser återbetalning av skatt vilket inte är en civilrättslig fordran på förmögenhetsrättens område. Räntelagen är därför inte tillämplig och ska inte heller tillämpas analogt på den påstådda fordran. Om tingsrätten gör bedömningen att ränta ska utgå enligt räntelagen godtar staten i och för sig sättet på vilket ränta har beräknats.

Skadestånd

Nordea har inte betalat mervärdesskatt på posttjänster i strid med unionsrätten. Nordeas köp av posttjänster är inte undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet eller artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det förhållandet att mervärdesskattedirektivens undantag på skatt för vissa posttjänster inte hade införts i svensk rätt under den i målet aktuella tiden utgör inte någon överträdelse av unionsrätten i förhållande till Nordea.

De posttjänster som Postnord har tillhandahållit Nordea har varit individuellt förhandlade. Därtill är inte posttjänsterna *samhällsomfattande posttjänster* i postdirektivets mening. Postnord har inte tillhandahållit Nordea tjänster i egenskap av offentligt postväsende i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Posttjänsterna omfattas därmed inte av undantaget från mervärdesskatt.

Även om en överträdelse av unionsrätten i förhållande till Nordea skulle konstateras, innebär det inte att staten är skadeståndsskyldig gentemot Nordea. De direktivbestämmelser som Nordea grundar sin talan på skapar inga rättigheter för Nordea på det sätt som krävs enligt EU-domstolens praxis för att skadeståndsansvar för staten ska uppkomma. En eventuell konstaterad överträdelse av unionsrätten är inte heller tillräckligt klar för att grunda skadeståndsansvar på EU-rättslig grund.

Det saknas också ett direkt orsakssamband mellan den påstådda överträdelsen av unionsrätten i form av statens underlåtenhet att lagstifta om undantag från skatteplikt och den skada som Nordea gör gällande. Den direkt skadelidande (dvs. den som direkt träffas av överträdelsen av unionsrätten; den skattskyldige) skulle i så fall vara Postnord eftersom det är Postnord och inte Nordea som har betalat in den i målet aktuella mervärdesskatten till staten.

Det är inte heller omöjligt eller orimligt svårt för Nordea att väcka en civilrättslig talan mot den skattskyldige, postleverantören Postnord. Det råder därmed inte heller något direkt orsakssamband mellan någon konstaterad klar överträdelse av unionsrätten och en eventuell skada som Nordea skulle lida.

Vidare saknas ett direkt orsakssamband mellan den påstådda överträdelsen av unionsrätten och den åberopade skadan, eftersom en sådan skada inte direkt orsakats av överträdelsen utan av Nordeas och Postnords avtal samt Postnords fakturering av de i målet aktuella tjänsterna.

Slutligen saknas ett direkt orsakssamband mellan den påstådda överträdelsen av unionsrätten och Nordeas påstådda skada eftersom priserna på de aktuella tjänsterna skulle ha varit högre om Postnord inte hade kunnat göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Nordea har inte lidit någon slutlig skada. För att Nordea ska ha en förfallen skadeståndsfordran gentemot staten, måste det konstateras att Nordea inte kommer att få någon ersättning från Postnord. Nordeas återopade fordran mot staten måste avse samma belopp som Postnord har betalat in till staten. Unionsrätten ger inte stöd för att staten ska behöva riskera att kompensera såväl skattebetalaren som köparen för samma felaktigt uttagna skatt.

Det bestrids även att Nordea har lidit skada uppgående till det yrkade beloppet eftersom priset för de tjänster som Nordea har köpt inte skulle ha varit detsamma om tjänsterna hade sålts exklusive mervärdesskatt.

Nordea har inte heller visat att den påstådda skadan uppgår till det yrkade beloppet. Den till Postnord erlagda mervärdesskatten har belastat bankens resultat som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet under de i målet aktuella åren och därmed sänkt den skatt som banken har betalat in. Bolagsskatten i Sverige var tidigare 26,3 procent men sänktes år 2013 till 22 procent. Ett skadestånd med det belopp som yrkas i målet skulle innebära att det uppkommer ett överskott för Nordea eftersom bolagsskattesatsen nu är lägre.

Nordea har övervältrat kostnaden för mervärdesskatten på sina slutkunder och har därför även av denna anledning inte lidit någon skada. På grund av att kostnaden har övervältrats uppgår skadan i vart fall inte till det av Nordea yrkade beloppet.

Om tingsrätten gör bedömningen att staten är skadeståndsskyldig mot Nordea ska skadeståndet jämkas. Detta eftersom Nordea borde ha visat rimlig aktsamhet genom att förhindra skadans uppkomst, alternativt begränsat skadans omfattning. Nordea borde

ha vänt sig mot Postnord i stället för mot staten. Nordea har även övervältrat kostnaden för mervärdesskatten på kunderna.

Ränta med anledning av skadestånd

Nordea saknar rätt till avkastningsränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen, även i det fall Nordea skulle vinna bifall till sin talan på den grunden att unionsrättsligt skadestånd ska utgå.

UTVECKLING AV TALAN

Nordea

PostNord Group AB är utsedda att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten i Sverige. PostNord Group AB, dess dotterbolag, föregångare och deras dotterbolag – inbegripet *Posten Sverige AB*, *Posten AB*, *Posten Meddelande AB* och *PostNord Sverige AB*, med vilka Nordea slutit de i målet åberopade ramavtalen, kallas nedan ”Postnord”. Staten har vitsordat att dessa bolag samtliga är eller har varit utsedda att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten i Sverige.

Postnord har inte monopol på några posttjänster. Det står varje annan licensierad postoperatör fritt att tillhandahålla posttjänster inom det område som benämns samhällsomfattande posttjänster. Ett sådant tillhandahållande förekommer också eftersom de flesta av postoperatörerna tillhandahåller posttjänster avseende brev. Inga andra postoperatörer än Postnord är dock skyldiga att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster enligt villkoren i sina respektive tillstånd. Någon annan operatör som tillhandahåller rikstäckande posttjänster finns inte heller.

Återbetalning

Artikel 13 A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i det därefter gällande mervärdesskattedirektivet innehåller i sak identiska föreskrifter om undantag från skatteplikt för tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med vissa angivna undantag. Sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 1978, dvs. före Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995, och bestämmelserna skulle således ha genomförts i svensk rätt senast med verkan då. Det nya mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 2007. Fram till den 1 april 2016 hade Sverige emellertid inte infört något undantag från skatteplikt för sådana posttjänster som avses i de båda direktiven. Dessförinnan utgick således mervärdesskatt på samtliga posttjänster och därmed förenade varuleveranser i enlighet med mervärdesskattelagen.

Till följd av Postnords skyldighet att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster i Sverige utgör Postnord ett sådant offentligt postväsende som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattedirektivet. Postnords juridiska form saknar betydelse vid denna bedömning. Härav följer att de posttjänster som Postnord tillhandahåller i egenskap av offentligt postväsende, självt eller genom dotterbolag, skulle ha undantagits från skatteplikt alltsedan Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995.

För de posttjänster som Nordea under perioden mars 2004–mars 2016 har köpt av olika bolag inom Postnord, och som talan avser, har Nordea felaktigt och i strid mot unionsrätten varit skyldigt att betala mervärdesskatt till berört bolag inom Postnord. Vederbörande bolag har i sin tur, i egenskap av skattskyldig, varit skyldigt att betala mervärdesskatten till staten. Nordea bedriver endast delvis mervärdesskattepliktig verksamhet och saknar således full avdragsrätt för mervärdesskatt. Denna har följaktligen delvis utgjort en kostnad för Nordea, motsvarande i vart fall sammanlagt 549 720 196 kr.

Bestämmelserna i artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet är så klara, precisa och ovillkorliga att en enskild kan åberopa dem gentemot en medlemsstat vid en nationell domstol. Vidare har tidsfristen då de båda direktiven skulle ha genomförts i svensk rätt löpt ut. Bestämmelserna har därför direkt effekt.

Sverige har en generell, på unionsrätten grundad, skyldighet att återbetala skatter och andra pålagor som har tagits ut i strid mot unionsrätten. Denna skyldighet är oberoende av om den som begär återbetalning i stället skulle kunna rikta skadeståndskrav mot staten med stöd av unionsrätten. Den skattskyldige, dvs. berört bolag inom Postnord-koncernen, har inte av staten begärt återbetalning av den av Nordea felaktigt och i strid mot unionsrätten betalade mervärdesskatten. Nordea saknar rättslig grund för att begära att den skattskyldige till Nordea återbetalar den av Nordea felaktigt och i strid mot unionsrätten betalade mervärdesskatten. Det skulle vara omöjligt eller i vart fall orimligt svårt att erhålla återbetalning från den skattskyldige. Nordea har därför rätt att rikta ett återbetalningskrav direkt mot staten.

Staten är följaktligen skyldig att till Nordea återbetala den av Nordea till berört bolag inom Postnordkoncernen under mars 2004–mars 2016 betalade mervärdesskatten, som uppgår till i målet yrkat belopp.

Nordea hänvisar till ett rättsutlåtande av professor Ulf Bernitz av den 21 januari 2022 och hans slutsatser i sammanfattning.

”Att det mot bakgrund av EU-domstolens fasta rättspraxis föreligger en direkt på unionsrätten grundad rätt till restitution av den moms som Nordea har betalat i strid med unionsrätten. Restitution ska ske med fullt iakttagande av de för unionsrätten tillämpliga likvärdighets- och effektivitetsprinciperna.

och

Att skyldigheten att restituera den moms som Nordea felaktigt har betalat ankommer på svenska staten.”

Skadestånd

Den i målet åberopade skadeståndsskyldigheten följer direkt av unionsrätten.

Skadeståndsskyldigheten är väsentligen grundad på EU-domstolens praxis och bygger på medlemsstaternas ansvar för implementeringen och upprätthållandet av unionsrätten på nationell nivå. EU-domstolen har fastslagit att tillämpningen av unionsrättsligt skadestånd ankommer på medlemsstaternas nationella domstolar.

I korthet kan skadeståndsskyldigheten sägas komplettera den unionsrättsliga principen om direkt effekt av vissa direktiv som en medlemsstat inte implementerat på ett korrekt sätt.

Den vägledande domen meddelades av EU-domstolen den 19 november 1991 i *förenade målen Andrea Francovich med flera mot Italien*, C-6/90 och C-9/90. EU-domstolen uttalade följande i domen (punkterna 38–41).

”Även om statens skadeståndsansvar således följer av gemenskapsrätten beror villkoren för att en rätt till skadestånd skall uppkomma på vilket slag av överträdelse av gemenskapsrätten som gett upphov till skadan.

Om en medlemsstat, som i föreliggande fall, åsidosätter skyldigheten enligt artikel 189 tredje stycket i fördraget att vidta alla de åtgärder som är nödvändiga för att uppnå det resultat som föreskrivs i ett direktiv, förutsätter denna gemenskapsrättsliga regels fulla verkan att rätt till skadestånd föreligger när följande tre villkor är uppfyllda.

För det första skall det resultat som föreskrivs i direktivet innebära att enskilda tilldelas rättigheter. För det andra skall innehållet i dessa rättigheter kunna utläsas på grundval av direktivets bestämmelser. Slutligen skall det för det tredje föreligga orsakssamband mellan åsidosättandet av statens skyldighet och den skada som de drabbade personerna lidit.

Är dessa villkor uppfyllda har den enskilde en rätt till skadestånd som följer direkt av gemenskapsrätten.”

Därefter har EU-domstolen utvecklat och preciserat skadeståndsregeln i fråga, bland annat i domen den 5 mars 1995 i *förenade målen Brasserie du Pêcheur mot Tyskland*, C-46/93 och C-48/93.

De nu angivna förutsättningarna föreligger för skadeståndsskyldighet på statens sida. Nordea gör gällande att staten överträtt unionsrätten och därav följer en direkt på unionsrätten grundad skyldighet att ersätta Nordeas skada.

Artikel 13 A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i det därefter gällande mervärdesskattedirektivet innehåller i sak identiska föreskrifter om undantag från skatteplikt för tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med vissa angivna undantag. Sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft redan före Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995, och bestämmelserna skulle således ha genomförts i svensk rätt senast med verkan då. Fram till den 1 april 2016 hade Sverige emellertid inte infört något undantag från skatteplikt för sådana posttjänster som avses i de båda direktiven. Dessförinnan utgick således mervärdesskatt på samtliga posttjänster och därmed förenade varuleveranser i enlighet med mervärdesskattelagen. Det står därmed klart att svensk rätt inte var förenlig med unionsrätten.

Eftersom Postnord är skyldigt att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster i Sverige utgör företaget ett sådant offentligt postväsende som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattedirektivet. Postnords juridiska form saknar betydelse vid denna bedömning. De posttjänster som Postnord tillhandahåller i egenskap av offentligt postväsende, självt eller genom dotterbolag, skulle ha undantagits från skatteplikt alltsedan Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995.

För de i målet aktuella posttjänsterna har Nordea felaktigt och i strid mot unionsrätten varit skyldigt att betala mervärdesskatt till berört bolag inom Postnord, som i sin tur, i egenskap av skattskyldig, har varit skyldigt att betala mervärdesskatten till staten. Nordea har endast delvis varit föremål för mervärdesbeskattning och har således saknat full avdragsrätt för mervärdesskatten.

Regeln som stadgar undantag från mervärdesskatt för posttjänster, artikel 13 A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet, har till

syfte att ge enskilda rättigheter i unionsrättslig mening. Nordea är en sådan enskild som innehar rättigheter i detta hänseende.

Den nu påtalade överträdelsen, underlåtenheten att genom lagstiftning genomföra sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattedirektivet i svensk rätt, är klar och utlöser en rätt till skadestånd på unionsrättslig grund för den mervärdesskatt som påförts Nordea. Det bör understrykas att Sverige överhuvudtaget inte hade implementerat bestämmelserna i artikel 13 A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet före den 1 april 2016 och från och med den dagen gäller att implementeringen skett felaktigt och ofullständigt.

Mervärdesskatten är en kostnad för Nordea intill det yrkade beloppet. Denna kostnad utgör en ersättningsgill skada som inte skulle ha inträffat om staten hade infört ett undantag från skatteplikt för posttjänsterna. Eftersom Nordea i aktuellt hänseende inte är fullt avdragsberättigad för mervärdesskatt har mervärdesskatten i denna del blivit en kostnad för banken. Det föreligger därför ett direkt orsakssamband mellan överträdelsen, det olagliga påförandet av mervärdesskatt, och Nordeas skada.

Staten är följaktligen skyldig att betala skadestånd till Nordea motsvarande den av Nordea till berört bolag inom Postnord under mars 2004–mars 2016 betalade mervärdesskatten för posttjänsterna, som uppgår till i målet yrkat belopp.

Nordea hänvisar till rättsutlåtandet av professor Ulf Bernitz av den 21 januari 2022 och hans slutsatser i sammanfattning.

”Att svenska statens bristande implementering av direktivbestämmelsen om momsundantag för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet utgör en överträdelse av Sveriges skyldigheter enligt unionsrätten som i tydlighet och i övrigt uppfyller förutsättningarna för skadeståndsansvar. Det har förelegat en sådan tydlig överträdelse alltsedan 1990-talet som blivit alldeles särskilt tydlig, dvs. uppenbar, efter avgörandet i målet TNT Post UK. Det föreligger alltså en sådan överträdelse som grundar skadeståndsansvar för staten.”

Nordeas köp av de i målet aktuella posttjänsterna

Nordea har sedan år 2001 ingått ett flertal successiva avtal, benämnda ramavtal, med olika bolag inom Postnordkoncernen om tillhandahållande av posttjänster. Proceduren för avtalens ingående har mer eller mindre varit densamma under den aktuella perioden. Ramavtalen föregås av e-post, telefonkontakter samt ett eller flera möten mellan Postnords säljavdelning och representanter från Nordea.

Ansvarig hos Nordea för kontakterna och avtalen med Postnord var under åren 2001–september 2015 Ami Järvinen, Local Head of Post, Archives, Print and Copy. Ami Järvinen lämnade sin tjänst hos Nordea i september år 2015 och ersattes då av Björn Zachrisson, Contract Manager. Det ska nämnas att därutöver har även Nordeas Sourcing-avdelning haft visst ansvar för avtalen i fråga. Ami Järvinens och Björn Zachrissons kontaktpersoner hos Postnord var under aktuell period Björn Fogstam (2004–2005), Johan Hellman (2005–2006), Ulf Fransberg (2007–2011), Alistar Hails (2012–2016) och Birgitta Wächter-Hagman (2016).

Mötena mellan parterna ägde i regel rum tidig vår, februari–mars. Vid dessa tillfällen diskuterades vilka standardtjänster ur Postnords utbud som Nordea hade behov av för kommande år, likaså vilka tilläggstjänster som kunde bli aktuella. Parterna gick även tillsammans igenom Postnords uppgifter om föregående årsvolymer, varvid såväl ökninga som minskningar av antalet inköpta posttjänster jämförts med tidigare år redovisades. Redovisningen innehöll detaljerade uppgifter om antalet försändelser per tjänst som Postnord tillhandahållit till Nordea. Av underlaget framgick även den procentuella förändringen av antal försändelser i förhållande till föregående årsvolymer.

Baserat på föregående årsvolymer uppskattade Postnord den mängd försändelser som Nordea skulle skicka under kommande år. Postnords volymprognos presenterades sedan för Nordea som fick tillfälle att lämna synpunkter med avseende på rimligheten i Postnords uppskattade siffror.

Därtill diskuterades vilka kostnadsavlastande åtgärder med posthanteringen som Nordea kunde ombesörja på egen hand.

Därefter försåg Postnord Nordea med prisbilagor med tillämpliga priser för post-tjänsterna. Inom vissa volymer erhöles ett förbestämt prisavdrag på försändelserna. Volymavdraget tillämpades lika i förhållande till alla av Postnords kunder som skickar försändelser inom samma volymtrappa. För de kostnadsavlastande åtgärder som Nordea vidtog på egen hand erhöles vissa på förhand bestämda prisavdrag, så kallade ”prestationsrabatter”.

Det skedde ingen förhandling mellan Nordea och Postnord gällande prisavdragen för de olika volymerna eller kostnadsavlastande åtgärderna utan Postnord erbjöd Nordea de priser som gällde enligt de förbestämda avdragen. Det ska nämnas att Nordeas representanter vid några tillfällen påpekade att den totala kostnaden för tjänsterna var för hög. Postnord kontrollerade då beräkningen i fråga och återkom i något fall till Nordea med en justerad uppskattning av totalkostnaden. Det var således fråga om uppskattningar av den totala kostnaden som berördes vid dessa kontakter, inte priserna enligt avtalen. Någon förhandling med ”budgivning” från respektive part har inte förekommit. Nordea känner inte till vilka kontroller Postnord har vidtagit, men utgår ifrån att Postnord konsekvent har iakttagit en kostnadsbaserad och icke-diskriminerande prissättning i förhållande till Nordea.

De prislistor som blev det faktiska avtalsinnehållet var inte föremål för diskussioner. Postnord presenterade prislistorna för Nordea först när de tillhandahölls för Nordeas undertecknande.

Nordea har på förhand självständigt kunnat beräkna vilka priser och rabatter Nordea varit berättigad till under vissa givna förutsättningar. De diskussioner som varit mellan Postnord och Nordea rörande prognostiserade årsvolymer, fördelat per tjänst och per sorteringsgrad, samt kostnadsavlastande hanteringsåtgärder, har inte utgjort några

individuella förhandlingar, utan de har syftat till att säkerställa ett korrekt faktaunderlag vid tillämpningen av ”rabattrapporna”. Postnord har vid ett flertal tillfällen påpekat för Nordea att individuellt förhandlade priser eller andra individuellt förhandlade villkor inte kommer i fråga, eftersom det skulle strida mot Post- och telestyrelsen (”PTS”) tillståndsvillkor.

Priserna på de olika posttjänsterna justerades vanligtvis årsvis. I de fall där ramavtalen har gällt i två eller flera år har således endast prisbilagorna till ramavtalet bytts ut. Även i detta fall har de nya prisbilagorna föregåtts av kontakter och möten mellan Nordea och Postnord för genomgång av volymer för tidigare år samt volymprognoser för det kommande året.

Ramavtalen

Under de aktuella åren har Nordea och Postnord ingått sammanlagt tio ramavtal. Nordea och Postnord har vanligen tecknat ett nytt ramavtal varje år. Undantag gäller för de avtal som ingicks åren 2008, 2013 och 2016, vilka kom att tillämpas under ett eller flera av de nästföljande åren.

Ramavtalen följer i huvudsak samma upplägg. Bilaga 1 anger de bolag inom Nordeas koncern som omfattas av respektive ramavtal. Av bilaga 2 framgår närmare faktureringsvillkor för de olika posttjänsterna. I övriga bilagor framgår Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna.

När Postnord tillhandahåller samhällsomfattande posttjänster åt företagskunder enligt särskilt avtal, tillämpar Postnord dels vid var tid gällande ”Postnords Allmänna Kundvillkor för Näringsidkare och andra organisationer” (de ”Allmänna Villkoren”), dels villkor för tjänsten i fråga (de ”Särskilda Villkoren”) i vid var tid tillämplig lydelse.

Nedan sammanfattas Nordeas avtal om tillhandahållande av posttjänster som banken haft med olika bolag inom Postnordkoncernen under åren 2004– 2016.

2004

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank AB och Posten Sverige AB, avtalsnummer 7501090823. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2004 respektive den 1 maj 2004.

2005

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank AB och Posten AB, avtalsnummer 7501121601. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 maj 2005.

2006

Ramavtal ingånget den 20 april 2006 mellan Nordea Bank AB och Posten AB, avtalsnummer 7501160528. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 maj 2006.

2007

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank AB och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501318393. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 maj 2007.

2008–2010

Ramavtal ingånget den 17 juni 2008 mellan Nordea Bank AB och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501338484. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från

och med den 1 juli 2008. Senare samma år tillades prisbilaga 6:2 som avser tjänsten Ekonomibrev sammanvägd sändning inrikes. Priserna i bilagan tillämpades från och med den 15 november 2008.

2008 års ramavtal fortsatte att gälla även de två nästföljande åren, 2009 och 2010. Från och med den 1 april 2009 tillämpade Postnord däremot andra priser och villkor för tillhandahållandet av posttjänsterna angivna i bilagorna 12 och 13 till ramavtalet.

2011

Ramavtal ingånget den 15 juni 2011 mellan Nordea Bank AB och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501385882. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 maj 2011.

2012

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501385882. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2012.

2013–2014

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501385882. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhandahållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2013. Från och med den 25 april 2013 tillämpade Postnord andra priser och villkor för tillhandahållandet av tjänsten Giropost i bilaga 6 till ramavtalet. 2013 års ramavtal fortsatte att gälla även för nästföljande år men med nya prisbilagor för år 2014. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2014.

2015

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank och Posten Meddelande AB, avtalsnummer 7501385882. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2015.

2016

Ramavtal ingånget mellan Nordea Bank och Postnord Sverige AB, avtalsnummer 7501385882. I bilagor till avtalet anges Postnords priser och villkor för tillhållandet av de olika posttjänsterna. Priserna i bilagorna tillämpades från och med den 1 april 2016. 2016 års ramavtal fortsatte att gälla även för de tre nästföljande åren, 2017– 2019.

Posttjänsterna

De i målet aktuella posttjänsterna, som Nordea från tid till annan upphandlat från Postnord under ramavtalen innefattar följande tjänstekategorier:

- 1:a-klassbrev inrikes (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *1:a-klassbrev inrikes*, *1:a-klassbrev inrikes frankeringsservice (porto)*, *1:a-klassbrev inom kommun*, *1:a-klassbrev kommun, frankeringsservice (porto)*, eller *1:a-klassbrev skrymmande*)
- 1:a-klassbrev sändning (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *1:a-klassbrev sändning (inrikes)*, *1:a-klassbrev osorterad sändning*, *1:a-klassbrev sorterad sändning Riks*, eller *1:a-klassbrev sorterad sändning Storstad*)
- Ekonomibrev (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *Ekonomibrev inrikes*, *Ekonomibrev inrikes frankeringsservice (porto)*,

Ekonomibrev skrymmande, eller Ekonomibrev skrymmande frankeringsservice (porto))

- Ekonomibrev sändning (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *Ekonomibrevsändning (inrikes)*, *Ekonomibrev osorterad sändning*, *Ekonomibrev sorterad sändning Storstad*, *Ekonomibrev sorterad sändning Riks*, eller *Ekonomibrev sorterad sändning skrymmande*)
- Adresserad direktreklam, eller "ADR" (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *ADR*, *ADR budget osorterad hög*, *ADR budget sorterad Riks hög*, *ADR budget sorterad Storstad hög*, *ADR osorterad sändning*, *ADR sorterad sändning riks*, eller *ADR sorterad sändning storstad*)
- eBrev (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *eBrev porto*, *eBrev enstaka*, eller *eBrev Ekonomi enstaka*)
- eBrev sändning (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *eBrev osorterad sändning*, *eBrev sorterad sändning Storstad*, *eBrev sorterad sändning Riks*, *eBrev Ekonomi osorterad sändning*, *eBrev Ekonomi sorterad sändning Storstad*, eller *eBrev Ekonomi sorterad sändning Riks*)
- Svars- och girosvarspost (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *Svarspost (inrikes)*, *Svarspost 101-250 gr*, *Svarspost 251-500 gr*, *Svarspost med tillägg*, *Svarspost, skrymmande tillägg högst 1 kg*, *Svarspost, skrymmande tillägg högst 2 kg*, *Svarspost skrymmande*, *Girosvarspost*, eller *Brev kundunikt (girosvarspost)*)
- Rekommenderat brev, eller "Rek" (rubricerat i Postnords redovisningssystem som antingen *Rek*, *Rek 10000*, *Rek 10000 VIF*, *Rek 500*, *Rek 500 VIF*, *Rek mottagningsbevis VIF*, *Rek postförskottstillägg VIF*, *Rek postförskottstillägg*,

Rek VIF, Tillägg Rek, Tillägg Rek VIF, Brev med tillägg (REK), eller Brev med tillägg VIF (REK, porto)

- Postpaket/Postnord MyPack Collect
- Frimärkta brev inrikes

Serviceavtal

Nordea och Postnord har parallellt med och utöver ovan nämnda ramavtal träffat flera serviceavtal. Avtalen reglerar Postnords utförande av intern posthantering hos Nordea. Dessa tjänster består exempelvis av sortering av intern och extern post, frankering, hantering av värde- och rekommenderade försändelser, hämtning och lämning av försändelser på postterminaler m.m. Sådana tjänster har Nordea för övrigt ingått avtal om även med andra leverantörer än Postnord, samt i vissa fall utfört i egen regi.

De tjänster som Postnord tillhandahåller Nordea under dessa avtal är till stora delar skräddarsydda för att passa Nordeas verksamhet och särskilda behov. Dessa tjänster ligger inte till grund för Nordeas yrkande i målet. Dessa tjänster har förhandlats separat, helt utan samband med avtalen om porto för Postnords posttjänster.

Belopps- och beräkningsfrågor

Beräkning av yrkat belopp

Nordea har betalat för posttjänsterna mot faktura. Vid faktureringen har Postnord också debiterat mervärdesskatt, med en skattesats om 25 procent, vilken Nordea betalat till Postnord. Mervärdesskatten är klart avskiljbar från priset för posttjänsterna.

De betalningar för mervärdesskatt som Nordeas talan rör avser perioden mars 2004–mars 2016. Postnord har varit betalningsmottagare och har, i sin tur, i egenskap av skattskyldig haft att utge dessa belopp till staten.

För den aktuella perioden mars 2004–mars 2016 har Nordea erlagt drygt tre miljarder kr för posttjänsterna. Av detta belopp utgör 617 132 628 kr mervärdesskatt på porto. För Nordea har dessa betalningar av mervärdesskatt, där avdragsrätt funnits endast för en mindre del, inneburit en kostnad om sammanlagt 549 720 196 kr.

Angående Postnords ställning som ”offentligt postväsende”

EU-domstolen har bedömt att Posten AB, numera Postnord, utgör ett offentligt postväsende i mervärdesskattedirektivets mening. Det saknas skäl att beakta postdirektivets bestämmelser härvidlag. Senare ändringar i postdirektivet föranleder inte heller någon annan slutsats. Postnord har dessutom varit ålagt av PTS att tillhandahålla den samhällsomfattande tjänsten i Sverige under den period som talan avser, vilket är ostridigt i målet. Postnord, dess föregångare och dess dotterbolag, har därmed utgjort ett offentligt postväsende i mervärdesskattedirektivets mening under hela den tidsperiod som talan avser.

I målet *kommissionen mot Sverige* – där Sverige befanns skyldigt till fördragsbrott på grund av felaktig implementering av mervärdesskattedirektivet – anförde staten att undantaget i artikel 132.1 a) mervärdesskattedirektivet inte var tillämpligt för svensk del, eftersom Sverige saknade offentligt postväsende.

EU-domstolen underkände statens invändning och konstaterade att Posten AB, numera Postnord, är ett offentligt postväsende i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

Staten har nu gjort gällande att undantaget från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet i vart fall inte är tillämpligt sedan februari 2008, då postdirektivet reviderades i vissa

delar, eftersom Postnord därefter inte längre kan anses utgöra ett *offentligt postväsende*.

Begreppet *offentligt postväsende* förekommer emellertid inte i postdirektivet. Postdirektivets relevans i sammanhanget kommer sig av att EU-domstolen konstaterat att postdirektivet, vid oklarhet, kan ge ledning vid tolkning av begreppet *offentligt postväsende* i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har dock uttalat följande.

”Direktiv 97/67 kan visserligen inte utgöra en grundval för tolkningen av artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet, vars rättsliga grund skiljer sig från det förstnämnda direktivet. Detta oaktat kan direktiv 97/67 av ovannämnda skäl utgöra ett hjälpmedel för att tolka begreppet ’det offentliga postväsendet’ i den mening som avses i nämnda bestämmelse.”

I förevarande fall föreligger inte något utrymme för omtolkning av mervärdesskattedirektivets bestämmelse. Det är avgjort att Posten AB, numera Postnord, utgör ett offentligt postväsende i *mervärdesskattedirektivets mening*. Det finns således ingen anledning att överhuvudtaget beakta postdirektivets bestämmelser i förevarande mål.

EU-domstolen har heller inte, såvitt känt, antytt att det finns behov av en ny tolkning av begreppet *offentligt postväsende* med hänsyn till 2008 års revideringar av postdirektivet.

EU-domstolens tolkning av begreppet *offentligt postväsende*, i ljuset av 1997 års postdirektiv, är därmed inte heller obsolet. Det finns inget stöd för att begreppet ska tolkas med hänsyn till 2008 års ändringar i postdirektivet. Det finns följaktligen ingen anledning att dessa ändringar i postdirektivet i förevarande mål.

Även om hänsyn skulle tas till postdirektivet och 2008 års ändringar i postdirektivet, finns det ingen anledning att anta att tolkningen av begreppet *offentligt postväsende* i mervärdesskattedirektivet skulle falla ut på annat sätt än i målet *kommissionen mot Sverige*. Justeringarna i postdirektivet innebär således ingen relevant ändring vid tolkningen av begreppet offentligt postväsende.

Som konstaterats ovan ska begreppet *offentligt postväsende* innefatta de operatörer som tillhandahåller samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, så som dessa definieras i artikel 3 i direktiv 97/67/EG.

I fråga om samhällsomfattande posttjänster har det inte skett någon materiell ändring sedan tillkomsten av 2008 års ändringar i postdirektivet. Artikel 3 i postdirektivet, med rubriken *Samhällsomfattande tjänster*, ändrades enbart redaktionellt med avseende på första stycket i tredje punkten i samband med 2008 års ändring. Ändringarna i postdirektivet innebar således ingen materiell ändring som inverkar på tolkningen av begreppet *offentligt postväsende* i mervärdesskattedirektivet.

Postnord har ålagts att tillhandahålla hela den samhällsomfattande posttjänsten

Det krävs enligt 2 kap. 1 § postlagen tillstånd för att bedriva postverksamhet. Enligt 2 kap. 4 § samma lag samt 5 § postförordningen får PTS förena tillstånd att bedriva postverksamhet med villkor om skyldighet att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten.

PTS har utfärdat tidsbegränsade tillstånd för Postnord att bedriva postverksamhet. Av tillståndsvillkoren som gällde för Posten AB under perioden från och med den 1 oktober 2010 till och med den 30 september 2011 att Posten AB ålagts att tillhandahålla hela den samhällsomfattande posttjänsten, ”*vars omfattning och tillämpning framgår av 3 kap. 1 och 2 §§ postlagen*”. I skälen för beslutet anförde PTS bland annat följande.

”PTS bedömning är vidare att det är Posten AB som ska tillhandahålla hela den samhällsomfattande posttjänsten för att säkerställa kraven på kvalitet, rikstäckning, tillgänglighet, prissättning och redovisning.

I postlagen finns ett antal regler som endast träffar en utsedd tillhandahållare. PTS anser att dessa regler måste tillämpas på Posten AB för att ovan nämnda krav ska kunna upprätthållas.”

Motsvarande tillståndsvillkor har gällt under hela den period som talan avser. Postnord har således varit ålagda att tillhandahålla den samhällsomfattande tjänsten under hela

den period som talan avser. Detta förhållande har staten vitsordat. Det följer av det sagda att Postnord under hela den period som talan avser utgjort det offentliga postväsendet i Sverige.

Särskilt om omfattningen av undantaget från mervärdesskatteplikt

Undantaget från skatteplikt i 132.1 a) mervärdesskattedirektivet gäller för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet. Undantaget är enligt ordalydelsen inte avgränsat till samhällsomfattande posttjänster. Nordea har ändå avgränsat sin talan till att avse tjänster som anses utgöra samhällsomfattande posttjänster i postdirektivets och postlagens mening. Att en given posttjänst överträffar postdirektivets minimikrav, eller tillhandahålls icke-konsumenter, hindrar inte en tillämpning av artikel 132.1 a) mervärdesskattedirektivet.

I mervärdesskattedirektivet artikel 132.1 a) föreskrivs skattefrihet för ”[t]jänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster”.

Skatteundantaget är följaktligen inte avgränsat med avseende på vilken typ av tjänster som tillhandahålls – utöver persontransporter och telekommunikationstjänster, vilka faller utanför undantaget. Skatteundantaget är således inte heller till ordalydelsen begränsat till samhällsomfattande posttjänster. Undantaget är utformat på så sätt att det tar sikte på att det offentliga postväsendet tillhandahåller tjänsterna.

I *TNT Post-målet* förtydligade EU-domstolen att undantaget avsåg ”tjänster och därmed förenade varuleveranser [...] som det offentliga postväsendet utför [...] i egenskap av offentligt postväsende”. Genom skrivningen ”i egenskap av offentligt postväsende” exkluderade domstolen vissa transaktioner utan anknytning till posttjänster, såsom ”försäljning av brevpapper eller presenter på postkontor”.

Att samhällsomfattande posttjänster omfattas av undantaget är självklart, eftersom ett offentligt postväsende definieras som en aktör som åtagit sig att *”tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna”*. Därav följer emellertid inte att andra typer av tjänster inte omfattas av skatteundantaget. Det är inte utbudet av posttjänster som avgör om en aktör ska utgöra ett offentligt postväsende. Det offentliga postväsendet utmärks i stället av att det är underkastat en särskild rättslig ordning med särskilda skyldigheter. Skatteundantaget är således i princip inte knutet till de tillhandahållna posttjänsternas karaktär, utan till tjänsteleverantörens ställning såsom offentligt postväsende.

I *TNT Post-målet* aktualiserades frågan om vissa tjänster, som förvisso tillhandahölls av det offentliga postväsendet, ändå skulle undantas från skatteundantagets tillämpningsområde. Inte heller då konstaterade domstolen att skatteundantaget är begränsat till samhällsomfattande posttjänster. Domstolen konstaterade i stället att *”[e]ndast persontransporter och telekommunikationstjänster undantas uttryckligen från [bestämmelsens] tillämpningsområde”*.

Emellertid ansåg domstolen att undantaget inte skulle tillämpas på *”sådana tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer”*. Härvid konstaterade domstolen följande (understrykning här).

”I likhet med vad den tyska regeringen och kommissionen har gjort gällande kan inte sådana tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och för vilka villkoren har förhandlats individuellt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet. Dessa tjänster tillgodoser genom sin natur särskilda behov hos ekonomiska operatörer.”

Sammanfattningsvis konstaterade EU-domstolen att *”[u]ndantaget är inte tillämpligt på tjänster och därmed förenade varuleveranser för vilka villkoren har förhandlats individuellt”*.

Av det sagda följer att mervärdesskatteundantaget omfattar *tjänster och därmed förenade varuleveranser som det offentliga postväsendet utför i egenskap av offentligt postväsende*, med undantag för vissa *tjänster och därmed förenade varuleveranser för*

vilka villkoren har förhandlats individuellt. Undantaget är inte utformat utifrån, eller nödvändigtvis strikt avgränsat till, begreppet ”samhällsomfattande posttjänster”.

Nordea har ändå avgränsat sitt ersättningsanspråk med hänsyn till just sådana tjänster som utgör ”samhällsomfattande posttjänster” i unionsrättslig mening.

Vad som avses med samhällsomfattande posttjänster

I artikel 3.1 i postdirektivet definieras samhällsomfattande posttjänster som ”stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare”. Vad som ska anses utgöra sådana posttjänster ankommer på den nationella domstolen att avgöra i det enskilda fallet.

Det saknar i detta avseende betydelse huruvida den samhällsomfattande tjänsten tillhandahålls åt en konsument eller ett företag, eller bara finns tillgänglig för vissa kategorier av köpare. Detta har klargjorts av EU-domstolen. I *Winterhoff-målet*, som avsåg tillhandahållande av delgivningar, konstaterade domstolen bland annat:

”Vad vidare gäller villkoret i artikel 3.1 i direktiv 97/67, enligt vilket samhällsomfattande tjänster tillhandahålls ’för samtliga användare’, och i likhet med vad den hänskjutande domstolen har påpekat, kommer de uppdrag att utföra formella delgivningar som avses i den tyska lagstiftning som är i fråga i de nationella målen huvudsakligen från domstolar och förvaltningsmyndigheter. Av detta följer att sådana delgivningar inte kan begäras av enskilda personer utan i huvudsak står till de offentliga myndigheternas förfogande.

Denna omständighet hindrar emellertid inte att det villkor till vilket det hänvisas i föregående punkt ska anses vara uppfyllt i förevarande fall. För det första, och såsom Europeiska kommissionen med rätta har påpekat i sitt skriftliga yttrande, är ’användare’ av posttjänster, i den mening som avses i artikel 2.17 i direktiv 97/67, inte bara fysiska eller juridiska personer som tar sådana tjänster i anspråk i egenskap av avsändare, utan även mottagare av dessa tjänster.”

För samhällsomfattande posttjänster uppställer direktivet vissa minimikrav, bland annat i artikel 3.4. Medlemsstaterna är skyldiga att säkerställa att posttjänsterna uppfyller dessa minimikrav. Av såväl direktivets ordalydelse och preambel som EU-domstolens praxis framgår att gränsvärdena som uppställs i artikel 3 utgör just minimikrav och inte en uttömmande definition av vad som omfattas av samhällsomfattande posttjänster. I *Winterhoff-målet* klargörs detta uttryckligen:

”Det framgår av själva ordalydelsen i artikel 3.4 i direktiv 97/67, och i synnerhet av prefixet ’minimi’ som där används, att även om en medlemsstat åtminstone ska se till att de tjänster som anges där garanteras, kan även andra posttjänster i förekommande fall anses omfattas av den samhällsomfattande tjänst som denna medlemsstat i förekommande fall säkerställer.”

Avgörande för om en tjänst ska anses utgöra en samhällsomfattande posttjänst i direktivets mening är alltså inte att medlemsstaterna har en skyldighet att garantera tjänsten i fråga. Innebörden av begreppet samhällsomfattande posttjänster fastställs i stället inom den nationella rättsordningen. Detta har fastslagits också av kommissionens mervärdesskattekommitté i en rapport från år 2018:

“There is flexibility in the services that can be provided under the universal service obligation. [...] Given the flexibility, there is significant variation in how Member States define the universal service obligation and the services included under the universal service obligation have changed over time. All Member States however include single piece letters and parcels in the universal postal service. [...]

Within these bounds, Member States have discretion to define one or more categories of postal services as universal service.”

Härav följer naturligtvis att postlagens bestämmelser kring de samhällsomfattande posttjänsterna ska beaktas, oavsett om de svenska reglerna går utöver de minimikrav som postdirektivet uppställer. Omfattningen av de samhällsomfattande posttjänsterna bestäms i enlighet med nationell rätt, dvs. i Sveriges fall postlagens bestämmelser.

Leymann-målet, *Klaus Leymann, förenade målen C-203/18 och C-374/18*, innebär ingen ändring i detta avseende. Avgörandet i Leymann-målet handlar om vilka begränsningar som en medlemsstat har att iakttä i fråga om att låta en viss posttjänst betraktas som samhällsomfattande. EU-domstolen tog i denna del av Leymann-målet ställning till om Deutsche Post AG:s *erbjudande* av en rad *tilläggstjänster* för vilka *ytterligare ersättning* skulle utgå var att anse som samhällsomfattande posttjänster i unionsrättslig mening. Såväl generaladvokaten som EU-domstolen fann att kundernas beredskap att betala extra för de aktuella tjänsterna hängde samman med dessa utvidgade tjänsters särskilda mervärde för kunderna. Både generaladvokaten och EU-domstolen hänvisade till skäl 18 i direktiv 97/67 som anger skillnaden mellan exprestjänster och samhällsomfattande posttjänster.

EU-domstolen anger i domen som ett skäl för sin bedömning av Deutsche Post AG:s särskilda erbjudande att (understrykning här):

”Kunderna är villiga att betala ett högre pris för att komma i åtnjutande av nämnda tilläggstjänster.”

Nordea har, såvitt gäller detta mål, inte aktualiserat sådana tilläggstjänster varom var fråga i Leymann-målet. Det ska noteras att något sådant högre pris som Leymann-målet gällde, inte kommer i fråga i det förevarande målet. Nordeas talan avser ju inte bankens samtliga tjänsteinköp från Postnord och inte heller Nordeas samtliga köp av posttjänster hos Postnord.

Tolkningsfrågorna i Leymann- domen avsåg dessutom förordning 561/2006 om harmonisering av viss speciallagstiftning på vägtransportområdet. Enligt sin lydelse (skäl 17) syftar den förordningen till att förbättra sociala förhållanden för anställda samt förbättra den allmänna trafiksäkerheten. Artiklarna 5–9 i förordningen innehåller regler om transportfordons besättning, körtider, raster och viloperioder. Enligt artikel 13.1 d) kan undantag från artikel 5–9 i vissa fall vara tillåtna för fordon ”*vilka används av personer som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster i enlighet med definitionen i artikel 2.13 i Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG [...] för leveranser inom ramen för den samhällsomfattande tjänsten*”.

Leymann-målet rörde alltså tolkningen av en bestämmelse om arbetsförhållanden och trafiksäkerhet som uttryckligen hänvisar till ”*samhällsomfattande tjänster*” enligt postdirektivet samt avgränsas till att gälla leveranser inom ramen för den samhällsomfattande tjänsten. Redan av detta följer att avgörandet saknar relevans i detta mål.

EU-domstolen påpekade därtill i domen (punkterna 57–59) att en extensiv tolkning av undantaget i artikel 13.1 d i förordningen skulle kunna få till följd *dels* att ett stort antal förare inte längre skulle åtnjuta det skydd för deras arbetsförhållanden som gäller enligt förordningen, *dels* att ett stort antal fordon lagligen skulle kunna framföras under

lång tid utan vila vilket ”*allvarligt skulle undergräva målet att förbättra trafiksäkerheten*”, dels att konkurrensen på vägtrafikområdet skulle snedvridas.

När ett transportfordon används för försändelser med åtföljande tilläggstjänster som liknar exprestjänster, saknas dessutom praktisk möjlighet att särskilja de samhällsomfattande posttjänsterna från tilläggstjänsterna. Det går inte att tillämpa olika körtider och vilotider för en och samma transport. Följdriktigt slog domstolen fast att en sådan försändelse inte ska anses utförd inom ramen för samhällsomfattande tjänster.

Vad gäller Nordeas talan mot staten aktualiseras, som påpekats, den implementering i svensk rätt av begreppet samhällsomfattande posttjänster som finns i postlagen.

Samhällsomfattande tjänster

Enligt 1 kap. 2 § postlagen avses med begreppet *postförsändelse* en adresserad försändelse som väger högst 20 kg och som överlämnas i den slutliga form i vilken den ska transporteras av en tillhandahållare av posttjänster. Definitionen i 2010 års postlag motsvarar i allt väsentligt den som gällde enligt 1 § i tidigare gällande postlag (1993:1684). Med samhällsomfattande posttjänst avses enligt samma lagrum ”*en posttjänst som ska finnas i hela landet, som är av god kvalitet och som innebär att alla användare kan ta emot postförsändelser och till rimliga priser för befordran kan avlämna sådana försändelser*”.

Posttjänsterna som omfattas av Nordeas talan utgör samhällsomfattande posttjänster i postlagens mening. Tjänsterna kan delas upp i följande produkter/produktkategorier:

1. Befordran av försändelser med en maxvikt om 20 kg (jfr. artikel 3.4 i postdirektivet samt 1 kap. 2 § postlagen). Såväl 1:a-klassbrev som ekonomibrev samt personligt adresserad direktreklam omfattas.

2. Rekommenderade försändelser samt försändelser med mottagningsbevis med en maxvikt om 20 kg (jfr. artikel 3.4 i postdirektivet samt 3 kap. 1 § första stycket postlagen).
3. eBREV samt eBREV Webb såvitt avser själva portokostnaden (maxvikt 20 kg).
4. Svarspost såvitt avser själva portokostnaden (maxvikt 20 kg).

De posttjänster som Postnord tillhandahållit Nordea, och som omfattas av Nordeas ersättningsanspråk, utgör stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet. Det rör sig om standardiserade tjänster ur Postnords produktutbud. Tjänsterna tillhandahålls inom hela riket. Det finns ingenting som tyder på att prissättningen är orimlig.

Huruvida ett brev eller annan försändelse frankerats med frimärken eller med frankeringsmaskin, och huruvida det lämnats till Postnord i en brevlåda eller som en del av en sändning, saknar betydelse för frågan om försändelsen omfattas av den samhällsomfattande posttjänsten. Såväl avsändare som mottagare har anspråk på att den samhällsomfattande posttjänsten ser till att brevet delas ut till adressaten, oavsett formen för inlämnande.

Att enskilda konsumenterna inte nyttjar en viss posttjänst, eller saknar möjlighet att nyttja posttjänsten, hindrar inte att posttjänsten utgör en samhällsomfattande posttjänst. Det saknar således betydelse att tjänsterna i fråga inte tillhandahålls konsumenterna.

Inte bara avsändare av postförsändelser, utan även mottagare, är användare av den samhällsomfattande posttjänsten (se artikel 2.17 i postdirektivet, de förenade målen C-4/10 och C-5/18, *Winterhoff*, punkt 60, samt 1 kap. 2 § postlagen). Att mottagare av post har anspråk på den samhällsomfattande posttjänsten, inbegripet priserna för den,

har också betonats i Posten AB:s tillståndsvillkor. I tillståndsvillkoren angavs följande i punkt 1.5 (understrykning här):

”Det ska finnas möjlighet för alla att ta emot postförsändelser befordrade till rimliga priser enligt 1 kap. 2 § postlagen.”

I PTS årliga rapport avseende posttjänster i Sverige år 2011 definierades följdriktigt den samhällsomfattande tjänsten som ”allas möjlighet att kunna skicka och ta emot paket upp till 20 kg” (s. 34, understrykning här).

Till saken hör att Nordea har utnyttjat många av posttjänsterna för att möta de krav och standarder som framgår av offentligrättsliga föreskrifter. Bland annat har Nordea att per post skicka fakturor, kontrolluppgifter, kontoutdrag, årsbesked för inlåningskonton, samt annan information till dess kunder och kontoinnehavare.

Försändelser med krav på Postnords postbefordran som går utöver kraven på den samhällsomfattande posttjänsten, såsom exprestjänster, omfattas inte av Nordeas anspråk. När Nordea köpt sådana tjänster från Postnord har de avsett separata försändelser och alltså inte tillhandahållits i samband med någon av de försändelser som Nordeas talan grundas på.

Påståendet om ett avtalskomplex

Nordea har köpt vissa servicetjänster från Postnord, bland annat hantering av inkommande post och internpost samt hjälp med att frankera försändelser. Nordea yrkar inte återbetalning av mervärdesskatt för dessa servicetjänster. Servicetjänsterna har inte påverkat utförandet, priset eller andra villkor för Postnords postbefordran (vilket för övrigt hade varit otillåtet enligt tillämpliga regelverk). Det har inte varit fråga om någon postbefordringstjänst med utökade krav på befordran, såsom i exemplet med expressbefordran. De tjänster som omfattas av Nordeas talan har saknat ett rättsligt relevant samband med av Postnord tillhandahållna servicetjänster.

Det vore för övrigt oförenligt med EU-domstolens tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet att behandla posttjänsterna och servicetjänsterna såsom ett enhetligt tjänstetillhandahållande eller ett ”avtalskomplex”.

Utgångspunkten enligt mervärdesskattedirektivet är att varje del av en transaktion ska behandlas såsom självständig och fristående. Från denna princip har gjorts två huvudsakliga undantag i EU-domstolens praxis.

Om transaktionen består av två eller flera delar, som har ett så nära samband att det ur ekonomiskt hänseende vore konstlat att dela upp dem, ska delarna behandlas såsom ett tillhandahållande. Så har till exempel ansetts vara fallet då en leverantör tillhandahåller programvara som är oanvändbar för köparen utan leverantörens särskilda anpassningar. Programvarulicensen och anpassningsåtgärderna betraktades följaktligen som ett enda tjänstetillhandahållande.

Två i och för sig fristående delar av en transaktion kan i vissa fall behandlas som ett enda tjänstetillhandahållande, om en del anses *underordnad* den *huvudsakliga* tjänst som köparen efterfrågar. En del av en transaktion är underordnad om köparen inte efterfrågar tjänsten i sig, utan endast som ett ”medel att på bästa sätt” åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet. Så har ansetts vara fallet bland annat på en leverantör av mobilabonnemang som erbjuder kunder möjlighet till kreditbetalning. ”Kredit-tjänsten” har då ansetts underordnad den huvudsakliga tjänsten – tillhandahållandet av mobilabonnemang – och tjänsterna har därmed behandlats som en enda tjänst. Detta kallas ibland för ”absorptionsregeln”.

EU-domstolen har betonat att absorptionsregeln inte kan tillämpas i fall där köparen faktiskt avsett att köpa två olika tjänster. För att en tillämpning av absorptionsregeln ska komma i fråga räcker det heller inte att den ena tjänsten ”*underlättar åtnjutandet*” av den andra, om tjänsten likväl präglas av ett eget ändamål. Att det endast föreligger en funktionell koppling mellan två tjänster är således inte tillräckligt för att det ska anses röra sig om en enda tjänst ur ett mervärdesskatteperspektiv.

I övrigt utgår bedömningen från de huvudsakliga delar som kännetecknar transaktionen, utifrån den genomsnittlige köparens uppfattning. Ett antal indikationer har härvid tillmätts särskild betydelse i praxis. Om en viss tjänst:

1. är separat avtalad, prissatt eller fakturerad gentemot kunden,
2. marknadsförs av leverantören som en separat tjänst,
3. har ett självständigt värde för kunden, eller
4. kan väljas bort av kunden,

anses det som utgångspunkt röra sig om en fristående och självständig tjänst ur ett mervärdesskatteperspektiv. Om *ingen* av villkoren (1–4) ovan är uppfyllt är utgångspunkten dock att det rör sig om en underordnad tjänst.

Vad särskilt gäller tjänster som består av distribution, tillsammans med utskrift, sortering och kuvertering av det som ska distribueras, har Skatteverket uttalat att ”de ingående delarna i ett sådant tillhandahållande [...] har ett så nära samband att de utgör ett enda tillhandahållande *när de marknadsförs och prissätts som ett tillhandahållande*” (kursivering här).

Nordeas köp av de i målet aktuella posttjänsterna omfattas av särskilda ramavtal mellan Nordea och Postnord. Priset för respektive tjänst regleras i sin tur genom särskilda prisbilagor, där ett visst portopris anges för varje posttjänst. De olika tjänsterna har olika produktnamn (t.ex. ”*1:a-klassbrev*”, ”*Ekonomibrev*”, etc.) och marknadsförs av Postnord såsom separata tjänster. Kostnaden för varje tjänst redovisas som separata poster i Postnords fakturor.

Servicetjänsterna omfattas i stället av separata serviceavtal med Postnord. Tjänsterna marknadsförs av Postnord som separata tjänster med olika produktnamn (”*Utkörning*”,

”*Frankeringservice*”, ”*Intern posthantering*”) och prissätts separat. I regel betalar Nordea för servicetjänsterna genom fasta månadsbelopp. Kostnaden för service-tjänsterna redovisas som separata fakturaposter, eller genom särskilda fakturor.

Servicetjänsterna syftar till att kvalitetssäkra och kostnadseffektivisera den interna posthanteringen hos Nordea. De har ett självständigt ekonomiskt värde för banken. Nordea kan fritt välja eller avstå från de olika servicetjänsterna. Nordea kan också utföra tjänsterna på egen hand, eller låta en annan leverantör utföra tjänsterna. De är således oberoende av posttjänsterna.

Det står klart att såväl Postnord som Nordea, och envar som beställer servicetjänster och postbefordringstjänster ur Postnords tjänstesortiment, uppfattar tjänsterna som separata och fristående.

Huruvida Nordea har varit betjänt av en ”helhetslösning” är i sammanhanget oväsentligt. Det är den genomsnittlige köparens uppfattning av de objektiva omständigheterna som har betydelse för bedömningen.

Att behandla de i målet aktuella posttjänsterna och tjänsterna i serviceavtalen såsom ett ”avtalskomplex” står därmed i strid med EU-domstolens praxis avseende mervärdesskattedirektivet. Posttjänsterna utgör fristående och självständiga tjänster, och ska behandlas som så vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet.

Särskilt angående individuellt förhandlade villkor

Posttjänster vars villkor är individuellt förhandlade omfattas inte av mervärdesskattefrihet. Vad som avses därmed ska bedömas utifrån unionsrätten. Avgörande för bedömningen är den enskilda tjänstens innehåll. En tjänst som är förhandlad och utformad så att den tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder anses mervärdesskattepliktig. Nordea yrkar inte på återbetalning eller skadestånd för sådana tjänster.

De tjänster som omfattas av Nordeas talan är standardiserade och universella posttjänster som omfattas av mervärdesskattefrihet.

Som Nordea konstaterat ovan utgör det enda relevanta undantaget från mervärdesskattefriheten, beträffande de tjänster som tillhandahålls av ett offentligt postväsende, sådana tjänster som är *individuellt förhandlade* och som tillgodoser särskilda behov hos operatören. Vad som avses med begreppet *individuellt förhandlade* är inte helt klarlagt i EU-domstolens praxis.

Den svenska regleringen

Mervärdesskattelagens 3 kap. 20 a §, som införlivar artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet, trädde i kraft den 1 april 2016. Lagändringen föranleddes av att Sverige inte införlivat direktivet korrekt och följaktligen fällts i EU-domstolen för fördragsbrott. Vid tidpunkten då lagändringen förbereddes fanns redan ett stort antal ersättningsärenden anhängiggjorda mot staten med anledning av EU-domstolens dom. Ännu fler var vid tidpunkten kända för lagstiftaren. Det rörde sig om potentiella ersättningsanspråk på hundratals miljoner kr. Detta förhållande bör vägas in när förarbetena ska tolkas; dessa är ju avfattade av staten själv.

Förarbetsuttalandena till lagrummet – särskilt vad gäller betydelsen av fakturering, avvikelser från allmänt gällande portopriser och sändningar med mera – är inte förankrade i unionsrätten. Detta förhållande bekräftas i förarbetena (prop. 2015/2016:51 s. 16):

”Utöver vad som framgår av TNT-domen och Corbeau-domen har EU-domstolen inte lämnat någon närmare vägledning om vad som kännetecknar en posttjänst vars villkor är individuellt förhandlade.”

Förarbetsuttalandena till den svenska mervärdesskattelagen är strängare och mer specifika än vad som framgår av unionsrätten. Den svenska lagstiftarens överväganden bör därför bedömas med mycket stor försiktighet i förevarande mål. Nordeas talan grundar sig på unionsrätten; inte mervärdesskattelagens bestämmelser. Bestämmelsen i

3 kap. 20 a § mervärdesskattelagen existerade inte vid tidpunkten för talans väckande. Bestämmelsen kan därför inte tillämpas retroaktivt till Nordeas nackdel, eftersom en sådan tillämpning hade stått i strid med det grundlagsstadgade förbudet mot retroaktiv beskattning (2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen).

Förarbetsuttalandena kan inte utsträckas till annat än en vägledning av hur mervärdesskattelagens bestämmelser ska tolkas i sig, utan att beröra unionsrätten. Den auktoritativa uttolkningen av unionsrätten är exklusivt förbehållen EU-domstolen. Förarbetsuttalandena till utveckling av 3 kap. 20 a § mervärdesskattelagen är följaktligen utan självständig rättslig vikt i sammanhanget. Av betydelse är i stället – i brist på svensk lagstiftning inom ramen för den tidsperiod som talan avser – vad som framgår av unionsrätten.

EU-domstolens praxis om begreppet individuellt förhandlade villkor

Begreppet *individuellt förhandlade villkor* framgår av *TNT-domen*, med hänvisning till *Corbeau-domen*. Av referatet av omständigheterna i *Corbeau-domen* framgår att EU-domstolen hade att bedöma om vissa särskilda tjänster kunde fritt tillhandahållas inom ett visst begränsat geografiskt område. I detta avgörande klargörs att den friheten gäller för ”särskilda tjänster som tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder” (understrykning här).

Det finns inga underbyggda skäl för en bred tolkning av begreppet *individuellt förhandlade villkor*. EU-domstolen har i *Winterhoff-målet* varnat för en sådan tolkningsmetod:

”Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantaget förlorar sin avsedda verkan.”

Tolkningen av artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet har klargjorts i väsentliga delar genom *Winterhoff-domen*. Det står numera klart att posttjänster som inte kan tas i

anspråk av vem som helst i sig inte utesluts från mervärdesskatteundantaget. Att vissa tjänster enbart har erbjudits företagskunder, ”storkunder” eller ”avtalskunder” hindrar alltså inte mervärdesskattefrihet. Att tjänsterna passar vissa kunder bättre än andra hindrar inte heller att tjänsterna ska anses undantagna från mervärdesskatteplikt.

Av de tre ovannämnda domarna från EU-domstolen följer att begreppet *individuellt förhandlade villkor* ska bedömas i förhållande till tjänsten och i vad mån den tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer. Avgörande blir därmed tjänstens innehåll – inte hur överenskommelsen om tjänsten har ingåtts. Begreppet omfattar tjänster som är förhandlade och utformade så att de särskilt passar en viss näringsidkare, och som inte ingår i det offentliga postväsendets ordinarie tjänsteutbud.

Nordeas köp av posttjänsterna har inte varit individuellt förhandlade i unionsrättslig mening

Talan avser, som framhållits, ordinarie tjänster ur Postnords utbud som uppfyller kriterierna för samhällsomfattande posttjänster enligt postlagen. Nordea har följaktligen uteslutit från sin talan alla tjänster som avsett dels individuellt avpassade tjänster, dels sådana posttjänster som inte möter rekvisiten för samhällsomfattande tjänster enligt bestämmelserna i postdirektivet och postlagen.

Nordea har överhuvudtaget inte haft något inflytande över hur posttjänsterna utformats. Att betrakta tjänsterna i fråga som individuellt förhandlade med avseende på tjänsternas innehåll skulle kräva en mycket långtgående tolkning av begreppet. En sådan tolkning skulle undergräva mervärdesskattedirektivets effektiva genomslag.

De posttjänster som Postnord tillhandahållit Nordea ska således bedömas var för sig i förhållande till tjänstens innehåll, för att avgöra om den är en ”särskild tjänst som tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder” (understrykning här).

Nordea upprepar att talan är begränsad till vissa standardtjänster ur Postnords utbud som ska tillhandahållas enligt lag. Det kan därmed bortses från avtalsvillkor som uppställs med avseende på volymer och rationaliseringar och sådana aspekter som har att göra med Postnords intresse av en rationell och säker postgång.

Betalning, prissättning och rabatter

Det finns inget unionsrättsligt stöd för att tillmäta betalningssättet någon betydelse för frågan om ett avtal avser en *individuellt förhandlad* tjänst. Huruvida betalning sker kontant, genom fakturering eller på annat sätt har därför ingen betydelse i sammanhanget. Det framstår som självklart att en köpare av tjänster i Nordeas kategori faktureras och att företrädare för banken och Postnord möts för att tala om avtalets innehåll. Därav följer emellertid inte att de i målet aktuella posttjänsterna varit individuellt förhandlade i unionsrättslig mening.

Av ovannämnda resonemang följer också att prissättningen i sig inte bör tillmätas någon särskild betydelse för frågan om tjänsterna utgör sådana tjänster för vilka villkoren är individuellt förhandlade. Priset är uppenbarligen ingen del av tjänsten och tillgodoser därför inget *speciellt behov* för en viss näringsidkare. En köpares strävan efter kostnadsreduktioner tillhör företagandets villkor och utgör vanlig, förnuftig, affärssed. För Postnord gäller dessutom att priset på de tjänster som omfattas av den samhällsomfattande posttjänsten ska vara kostnadsorienterat och icke-diskriminerande. Ett lägre pris är motiverat av en minskad resursförbrukning.

Särskilt om hur PTS har reglerat prissättningen av den samhällsomfattande posttjänsten genom tillståndsvillkoren för Postnord

Enligt 3 kap. 2 § postlagen ska prissättningen av den samhällsomfattande posttjänsten vara öppen för insyn, icke-diskriminerande och kostnadsorienterad samt främja ett effektivt tillhandahållande av tjänsten. Om särskilda priser eller andra särskilda villkor

tillämpas, ska prissättningen och tillhörande villkor vara öppna för insyn och icke-diskriminerande.

Av ovannämnda lagrum samt 10 § postförordningen följer att PTS kan meddela närmare föreskrifter om krav rörande prissättningen och redovisningen av den samhällsomfattande posttjänsten. Sådana närmare föreskrifter rörande prissättning och redovisning har meddelats i de tillståndsvillkor för Postnord som PTS utfärdat.

I skälen till punkt 1.5 i PTS tillståndsvillkor för Posten AB för perioden oktober 2010–september 2011 meddelade PTS vissa förtydliganden av kraven på Posten AB:s prissättning av den samhällsomfattande posttjänsten, bland annat följande:

”Att prissättningen ska vara öppen för insyn innebär, enligt PTS uppfattning, bl.a. att kunderna på förhand självständigt ska kunna beräkna vilka priser och eventuella rabatter de är berättigade till under vissa givna förutsättningar.”

”Med icke-diskriminerande prissättning avses bl.a. att priser och andra villkor ska tillämpas lika i förhållande till olika avtalsparter, såväl faktiska som möjliga sådana. Sådana avtalsparter kan exempelvis vara företagskunder, förmedlare av post från olika användare och andra postoperatörer.”

”Enligt PTS uppfattning ska ’kostnadsorienterade priser’ uppfattas på samma sätt som ’priser som grundar sig på kostnaderna’ enligt 1993 års postlag.”

”För att PTS ska ha möjlighet att utöva en effektiv kontroll över att prismålet i postlagen följs ska Posten AB visa vilka kostnader priserna grundar sig på (3 kap. 2 § postlagen). Principerna för kalkylering och redovisning framgår av p 6.1 - 6.3 i dessa tillståndsvillkor.”

Av punkt 1.6 följer vissa ytterligare krav på transparent prissättning av den samhällsomfattande posttjänsten, nämligen (i) att Posten AB:s allmänna villkor ska hållas tillgängliga för allmänheten, (ii) att Posten AB tydligt ska ange vilka priser som erbjuds för olika betalningssätt och befordringshastighet och ange eventuella andra faktorer som kan påverka priset, samt (iii) att priserna ska erbjudas alla som uppfyller villkoren för dessa och att villkoren i fråga ska vara allmänt tillgängliga.

Enligt punkt 1.7 ska Posten AB öppet redovisa de principer som ligger till grund för beräkningen av ”särskilda priser och rabatter om de avviker från den officiella prislistan”. På samma sätt ska Posten AB även öppet redovisa principerna för andra

särskilda villkor som avviker från de officiella villkoren/allmänna villkoren. I skälen för bestämmelsen angav PTS bland annat följande:

”Det är därför nödvändigt att de principer som tillämpas för priser, rabatter och övriga villkor, såväl som kombinationer av dessa, redovisas öppet och tydligt för användarna. Parametrar som kan tas in i bedömningen är exempelvis volym, grad av försortering och inlämningsstidpunkt. Andra parametrar kan också komma i fråga, dock endast under förutsättning att de kan motiveras mot bakgrund av den påverkan de kan ha på kostnaderna.”

Enligt punkt 4 ska Posten AB årligen informera PTS om alla planerade förändringar av sina tjänstevillkor och priser.

I punkt 6 ges detaljerade föreskrifter om Posten AB:s redovisning och kalkylering. Bland annat anges där att för varje enskild tjänst som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten ska (i) Posten AB redovisa kostnader och intäkter i ett dokumenterat och transparent kalkylsystem, (ii) självkostnaden kunna beräknas för varje enskild tjänst, (iii) kostnaderna fördelas på var och en av tjänsterna enligt vissa närmare angivna principer, (iv) Posten AB kunna visa enligt vilka principer tjänsternas prissättning har gjorts, samt (v) Posten AB ge PTS tillgång till underlag för framtagandet av samtliga data i kalkylsystemet.

Nordea konstaterar således att Postnords prissättning är strikt reglerad i lag och genom Postnords tillståndsvillkor. Postnord har bland annat varit skyldigt att iaktta följande:

- i. Prissättningen ska vara sådan att Postnords kunder (inbegripet företagskunder som Nordea) ”på förhand självständigt ska kunna beräkna vilka priser och eventuella rabatter de är berättigade till”.
- ii. Såväl priser som andra villkor ska ”tillämpas lika i förhållande till olika avtalsparter”, inbegripet ”företagskunder”.
- iii. Priserna ska, tjänst för tjänst, grunda sig på Postnords kostnader för tjänsten i fråga.

Nordea gör gällande att Postnord har efterlevt ovanstående krav enligt lag och myndighetsföreskrifter. Om Postnord skulle anses ha brutit mot åtagandena i något hänseende kan, enligt Nordea, mervärdesskattebefriade tjänster inte bli mervärdesskattepliktiga som en konsekvens av överträdelsen.

Det finns inget stöd för att priset för posttjänster har satts ”diskretionärt” i förhållande till Nordea eller andra kunder på grundval av individuella förhandlingar, och Nordea bestrider att så har skett. Även om prissättning skulle ske mer eller mindre skönsmässigt från fall till fall innebär det inte att prissättningen är individuell förhandlad i unionsrättslig mening. Priserna bestäms av Postnord och kunden kan inte utöva något reellt inflytande över Postnords priser.

En ”skicklig förhandlare” kan således inte åstadkomma individuellt förhandlade villkor. En sådan prissättning skulle stå i strid med kravet i bland annat artikel 12 i postdirektivet, respektive 3 kap. 2 § första och andra stycket postlagen, som anger att prissättning för de samhällsomfattande posttjänsterna ska vara öppen, kostnadsbaserad och icke-diskriminerande. En annan sak är att en kunnig representant kan göra sakliga påpekanden om tillämpningen av befintliga prissättningsmekanismer.

Särskilt om konkurrenslagen

Därtill ska beaktas att Postnord, under den tidsperiod som Nordeas talan rör haft en dominerande ställning på marknaden för transport och utdelning av post. Utöver sin skyldighet att efterleva PTS tillståndsvillkor har Postnord därför varit skyldigt att iaktta förbudet mot missbruk av dominerande ställning i 2 kap. 7 § konkurrenslagen (2008:579) och artikel 102 i EUF-fördraget. Missbruk av dominerande ställning kan särskilt bestå i att tillämpa olika villkor för likvärdiga transaktioner, varigenom vissa handelspartner får en konkurrensnackdel.

Konkurrensverkets beslut den 6 november 2015 innehåller en del klargörande upplysningar rörande Postnords prissättning. Av beslutet framgår bl.a. följande under rubriken Postnords inställning:

”Postnord erbjuder en årsvolymrabatt. Den innebär att kunder som har volymer som uppgår till minst 600 000 försändelser per år för brevsändningar och 400 000 försändelser per år för ADR (adresserad direktreklam) erhåller en rabatt på maximalt 15 procent. [...] Inga andra rabatter kommer att förändras. I likhet med vad som gäller för närvarande kommer Postnord även fortsättningsvis att lämna s.k. operationella rabatter. Med operationella rabatter avses rabatter som ges till kunder som vid inlämningen till Postnord har ordnat sina sändningar enligt Postnords anvisningar och som medför kostnadsavlastningar för Postnord. Det rör sig om både prestationer (s.k. prestationsrabatt) och storleken på respektive sändning (rabatt enligt den s.k. sändningstrappan).”

Beskrivningen är, såvitt Nordea kan bedöma, korrekt. Postnords rabatter har baserats på (i) kundens årsvolymer (sorterat och osorterat var för sig för respektive tjänst), (ii) graden av försortering och (iii) storleken på den individuella sändningen. Nordea utgår ifrån att Postnord, i enlighet med PTS:s tillståndsvillkor, har tillämpat rabatterna lika för alla kunder som uppfyllt villkoren.

De klagomål som föranledde Konkurrensverkets prövning framställdes av s.k. förmedlare, dvs. företag som tillhandahöll postrelaterade tjänster såsom insamling, sortering, kuvertering och inlämning av post. Förmedlarna anlidade i sin tur Postnord för utdelning av slutkundernas postförsändelser.

Förmedlarnas klagomål rörde en aviserad ändring av Postnords årsvolymrabatt. Ditintills hade förmedlarna, vid beräkningen av årsvolymrabatten, fått tillgodoräkna sig alla sina kunders (”slutkundernas”) samlade årsvolymer. Enligt den aviserade ändringen skulle årsvolymrabatterna i stället beräknas separat för varje slutkund.

För att förmedlarna, efter förändringen, skulle komma i åtnjutande av slutkundernas årsvolymrabatter, behövde de informera Postnord om slutkundernas årsvolymer. Konkurrensverkets prövning rörde bland annat frågan om detta villkor om informationslämnande utgjorde ett oskäligt avtalsvillkor. Konkurrensverket fann att så inte var fallet, bland annat av följande skäl (s. 10 i beslutet):

”Med hänsyn till att detta informationskrav gäller uppgifter som kan vara affärsmässigt känsliga från konkurrenssynpunkt har Postnord uppgett att företaget kommer att hantera informationen i ett system med anonymiserade kundsändningsprofiler.”

Detta illustrerar en praktisk tillämpning av en transparent, icke-diskriminerande och kostnadsorienterad prissättning. Någon individuell förhandling med ”anonymiserade kundsändningsprofiler” har naturligtvis inte varit aktuell och inte heller behövts då såväl Postnord som slutkunderna och förmedlarna kunnat beräkna vilka priser och rabatter slutkunderna varit berättigade till.

Särskilt om statens preskriptionsinvändning

Det saknas regler om specialpreskription som skulle innebära att Nordeas fordringar mot staten är preskriberade till någon del. Fristerna för kvalificerad omprövning i skatteförfarandelagen och skattebetalningslagen är inte preskriptionsregler. De är heller inte tillämpliga i målet. Det kan dessutom med fog antas att preskriptionsfristen för Nordeas fordringar inte började löpa förrän tidigast den 1 april 2016.

Staten gör gällande att Nordeas talan ska betraktas som till viss del preskriberad med stöd i 66 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (”SFL”) och motsvarande bestämmelser i den tidigare gällande skattebetalningslagen (1997:483) (”SBL”). Med åberopande av de där stadgade fristerna för omprövning av skattebeslut menar staten att Nordeas anspråk på återbetalning av felaktigt påförd skatt, för tiden före den 1 januari 2008, är preskriberade. Nordea bestrider att talan helt eller delvis avser preskriberade fordringar. SFL och SBL är inte tillämpliga i detta mål.

Omprövning av skatt enligt SFL och SBL

Den allmänna preskriptionstiden för fordringar är tio år, om inte annat framgår av specialpreskriptionsregler (se 2 § preskriptionslagen). Allmän preskription gäller också för offentligrättsliga fordringar, såsom fordringar på grund av skattelagstiftning. Staten

anför felaktigt att ”*det är bestämmelserna i [SFL och SBL], även i fråga om preskription, som ska tillämpas på Nordeas förstahandsgrund*”.

Nordea hänvisar till NJA 2017 s. 589, där Högsta domstolen slår fast att Nordeas talan inte omfattas av omprövningsreglerna i SFL (understrykning här):

”I målet begär Nordea ’återbetalning’ av mervärdesskatt som har betalats till bolag inom Posten-koncernen vid köp av dess tjänster. Nordea har i de delar som talan avser alltså inte varit skatt-skyldigt utan bolaget har endast – som köpare av vissa tjänster – betalat den mervärdesskatt som av leverantörerna lagts på den avtalade ersättningen för posttjänsterna i samband med fakturer-ing. Detta betyder att reglerna om omprövning i skatteförfarandelagen inte är tillämpliga mellan Nordea och staten. Detta återspeglas i att Nordeas talan inte kan sägas handla om återbetalning av skatt i strikt mening, utan om kompensation från staten för den mervärdesskatt som man varit tvungen att betala till leverantörerna vid köp av deras tjänster. [...] Vad gäller den relation som föreligger mellan Nordea och staten finns det inga särskilda förfaranderegler.”

Såvitt avser forumfrågan angav Högsta domstolen att det saknas skäl att på grund av lämplighets- eller ändamålsargument frånga den allmänna behörighetsregeln till förmån för en icke tillämplig särreglering. Detsamma gäller i än högre grad i fråga om preskription. Även om bestämmelserna som staten hänför sig till vore att anse som regler om specialpreskription skulle utrymmet för analog tillämpning av bestämmelserna vara mycket begränsat.

I ett fall som detta – då fordran avser en enskilds återbetalningsanspråk mot staten på grund av ett förfarande i strid mot unionsrätten – framstår det som märkligt att rätts-systemet skulle medge en analogisk tillämpning av specialpreskriptionsregler som är mindre förmånliga för den enskilde än huvudregeln.

66 kap. 7 § SFL och preskription

Regeln om omprövning i 66 kap. 7 § SFL är inte en preskriptionsregel. Rättsföljden av att fristen överskridits är att kvalificerad omprövning inte längre kan göras gällande enligt bestämmelserna i 66 kap. SFL (jfr. 66 kap. 5 § SFL). Detta framgår också av motiven till bestämmelsen:

”När den sexårsfristen har löpt ut finns det inte längre någon rätt till omprövning av vare sig Skatteverkets eller domstolarnas beslut. Skatteverket får dock utan tidsbegränsning ompröva till den enskildes fördel.”

Bestämmelsen innebär således att ett specifikt rättsmedel utsläcks efter den stadgade fristens utgång. Det är inte detsamma som preskription. Även om rätten till omprövning hos Skatteverket kan ha försuttits i ett visst fall, innebär det inte att ersättningsfordringen är preskriberad.

Eftersom Nordeas ersättningsanspråk inte kan anses preskriberat med stöd i 66 kap. SFL, eller någon annan specialpreskriptionsregel, gäller den allmänna preskriptionstiden om tio år.

Preskriptionstiden i detta fall

Oavsett hur Nordeas talan kvalificeras ska preskriptionstiden avseende *samtliga* återbetalningsanspråk anses löpa tidigast från den 1 april 2016. Som utgångspunkt gäller att preskriptionstid börjar löpa från det att fordran uppstod. För ersättningsanspråk på grund av skadegörande handlingar inträder preskription då den skadegörande handlingen företogs.

Vid skadegörande handlingar som är av mer varaktig karaktär kan preskription ske successivt. Högsta domstolen har dock i NJA 2018 s. 103 klargjort att principen om successiv preskription inte kan tillämpas strikt:

”Ifall preskription inträder successivt i en situation där staten, genom utövning av myndighet, upprätthåller ett visst synsätt under en längre tid kan emellertid rätten till ersättning bli illusorisk. En sådan tillämpning kan bl.a. innebära att den enskilde, för att undvika att preskription inträder, måste vidta åtgärder som i ljuset av rådande praxis och myndigheternas agerande med fog kan bedömas vara utsiktslösa.”

I målet hade en man felaktigt avregistrerats som svensk medborgare. Hans medborgarskap var som följd därav upphävt under en period om 23 år. När mannen sedermera väckte talan om ersättning mot staten gjorde staten, genom Justitiekanslern, gällande preskription beträffande den del av fordran som var hänförlig till tiden före den 19

augusti 2004, dvs. tio år före det att mannen först yrkat ersättning från staten. Högsta domstolen godtog inte preskriptionsinvändningen:

”När det gäller en fordran som riktar sig mot staten och som grundar sig på en överträdelse av en för den enskilde så central och grundläggande rättighet som medborgarskapet utgör [...], gör sig emellertid de skäl som ligger bakom preskriptionsinstitutet inte gällande med någon egentlig styrka. [...] Mot denna bakgrund bör preskriptionsfristen i den i målet aktuella situationen inte för någon del av anspråket börja löpa förrän det funnits en reell möjlighet för den enskilde att göra sin fordran gällande.”

Högsta domstolens uttalanden är relevanta i förevarande fall. Nordeas fordran riktar sig mot staten, och grundar sig på dess överträdelse av unionsrätten. Unionsrätten är en integrerad del av den svenska rättsordningen.

I det senare hänseendet kan följande konstateras. Staten begick fördragsbrott genom att upprätthålla beskattningsregler i strid med unionsrättens krav. Den klandrade överträdelsen innebar att staten åsidosatte en grundläggande rättsprincip i svensk och europeisk rätt: att skatter inte får påföras utan stöd i giltig lag. Jämför 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, som föreskriver att *”skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”*.

Enligt Nordea överträdde staten således en grundläggande regel av central betydelse. Preskriptionstiden för Nordeas ersättningsfordran kan inte anses ha börjat löpa förrän det funnits en reell möjlighet för Nordea att göra sin fordran gällande mot staten.

Högsta domstolen ansåg i NJA 2018 s. 103 att den relevanta tidpunkten för preskriptionsfristens början skulle vara då den skadestandsgrundande överträdelsen hade upphört. Motsvarande tidpunkt i förevarande fall kan rimligen inte ha skett före dagen för ändringen av mervärdesskattelagen, den 1 april 2016.

En alternativ tolkning, som i viss mån frångår Högsta domstolens avgörande i NJA 2018 s. 103, vore att fastställa preskriptionsfristens början till den tidpunkt då EU-domstolen meddelade dom i målet *kommissionen mot Sverige*, den 21 april 2015,

alternativt den tidpunkt då kommissionen väckte talan mot Sverige, den 10 mars 2014. Högsta domstolen konstaterar dock att det får anses ”*principiellt olämpligt att på detta sätt knyta preskriptionstidens början till utvecklingen av rätten i domstolspraxis*”.

Definitivt preskriptionsavbrott den 5 mars 2014

I ett brev till Justitiekanslern den 5 mars 2014 framställde Nordea ett krav på betalning för perioden mars 2004 till och med januari 2014. Oavsett hur preskriptionsfrågan betraktas utgjorde detta brev ett preskriptionsavbrott.

Nordeas rätt att föra talan mot staten

Sverige har inte uppfyllt sin skyldighet att implementera en processuell ordning som reglerar återbetalning av felaktigt påförd mervärdesskatt. Någon rättslig grund för en sådan talan finns inte i svensk rätt. På grund av därav saknas förutsättningar för Nordea att vinna framgång med en talan om återbetalning gentemot Postnord. Det är därför omöjligt eller orimligt svårt för Nordea att erhålla återbetalning från den skattskyldige. Under sådana omständigheter har Nordea rätt att kräva återbetalning direkt från staten. Det vore oförenligt med unionsrätten att kräva att Nordea dessförinnan genomför ett otjänligt försök att återkräva yrkade belopp från Postnord. Det föreligger ingen risk att Nordea erhåller dubbel kompensation om staten blir återbetalningsskyldig.

Övergripande

Det finns ingen fastställd processuell ordning i Sverige för Nordeas talan. En medlemsstat i EU är skyldig att möjliggöra eller fastställa villkoren i den nationella rättsordningen för utförandet av en sådan talan om återbetalning som Nordea för. Svensk rätt saknar en sådan fastställd processuell ordning som reglerar återbetalning av felaktigt påförd mervärdesskatt.

I sådana fall garanterar unionsrätten att den som burit kostnaden får föra talan mot staten, som haft intäkten. Saknas formella rättsmedel enligt svensk rätt ska sådana tillskapas av nationell domstol. Högsta domstolen har i NJA 2017 s. 589 bekräftat att återbetalningskravet i fall som detta får föras mot staten. Härvid kan erinras om att effektivitetsprincipen, enligt Europadomstolens tolkning bland annat i *M.S.S mot Belgien och Grekland*, inte enbart innebär en formell rätt att få sin talan prövad:

”In order to be effective, the remedy required by Article 13 must be available in practice as well as in law, in particular in the sense that its exercise must not be unjustifiably hindered by the acts or omissions of the authorities of the respondent State.”

Postnord har inte burit några kostnader för mervärdesskatt. Det följer dessutom av EU-domstolens praxis att den som felaktigt avkrävts mervärdesskatt inte behöver tillerkännas ersättning från staten, i den mån kostnaderna övervältrats på kund i senare led. I förevarande fall har Postnord i enlighet med en i och för sig rättsstridig nationell lag uttagit ett värde från Nordea som motsvarade mervärdesskatten för de aktuella posttjänsterna som Postnord därefter utgivit till staten.

Postnord har fungerat som statens uppbördsman och har inte haft något annat anspråk på mervärdesskatten än att den först ska uppbäras och sedan redovisas till staten. Ett bifall till Nordeas talan kan följaktligen inte leda till att staten behöver kompensera Postnord för den mervärdesskatt som företaget redovisat till Skatteverket. Det föreligger således ingen risk för att staten vid ett bifall till Nordeas talan blir dubbelt ersättningsskyldig.

Staten anger att den unionsrättsliga utgångspunkten skulle vara att återbetalning av mervärdesskatt ska regleras mellan den skattskyldige och dennes kund. Beskrivningen saknar relevans för den talan Nordea för i detta mål.

Staten har i lag ålagt Nordea att utge de betalningar som talan avser. Denna lag har stått – och står – i strid med unionsrätten. Nordeas betalningar har medfört intäkter för

staten och kostnader för Nordea. När staten genom lag tar ut betalning från enskilda sker det i form av skatt eller avgift.

Den unionsrättsliga regleringen utgår från effektivitetsprincipen. Här ligger bland annat att det ska finnas en rätt för enskilda att få återbetalning av skatter och avgifter som en stat tagit ut i strid med unionsrätten.

Det är staten, inte Postnord, som tillgodosgjort sig Nordeas betalningar. Mervärdesskattens indirekta karaktär saknar därför betydelse, jfr. Högsta domstolens uttalande i NJA 2015 s. 1072 (understrykning här):

”Mervärdesskatt 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. Även vid transaktioner mellan skattskyldiga ska leverantören alltså lägga på mervärdesskatt på priset. Skatten ska betalas in till staten, men leverantören förutsätts erhålla samma skattebelopp från kunden, som i sin tur drar av beloppet i sin egen mervärdesskatteredovisning. Sammantaget ska dessa åtgärder garantera en fullständig neutralitet i fråga om skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt. (Jfr HFD 2014 ref. 14.)”

Unionsrätten föreskriver inte att ett krav på återbetalning av det slag Nordea har framfört ska regleras mellan den som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (här Nordea) och den som är redovisningsskyldig till staten för sådan skatt (här Postnord).

Angående ”uttömmande av nationella rättsmedel”

Staten har i målet invänt att Nordea måste vända sig mot Postnord med sitt anspråk, och först därefter, om Nordea kan visa att det är omöjligt att genomdriva ett sådant anspråk mot Postnord, kan rikta krav mot staten. Invändningen liknar det krav som uppställs för talerätt i bland annat Europadomstolen, gällande formellt ”uttömmande av nationella rättsmedel”. Kravet hör emellertid inte hemma i förevarande sammanhang. Statens påstående saknar stöd, och kan omöjligen anses stämma överens med EU-domstolens uttalanden i bland annat *Danfoss-målet*.

I Danfoss-målet uttalade EU-domstolen att ”[o]m det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning från den skattskyldige [krävs det att] medlemsstaten för detta ändamål föreskriver de medel och förfaranderegler som är nödvändiga.”

Statens skyldighet att föreskriva nödvändiga rättsmedel, genom lag eller genom domstolens försorg, är således en följd av att det är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning. Frågan om det är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla betalning ska givetvis bedömas *a priori*. Det förhåller sig inte tvärtom, det vill säga att om det visar sig att det saknas nödvändiga rättsmedel ska det anses vara omöjligt eller orimligt svårt att erhålla betalning.

Av detta följer att Nordea givetvis inte kan förväntas ”visa” att staten brustit i sin skyldighet att föreskriva nödvändiga rättsmedel, för att det ska anses *omöjligt eller orimligt svårt* att erhålla återbetalning. En sådan tolkning av rättsläget skulle för övrigt innebära att staten *måste* bryta mot sina unionsrättsliga förpliktelser för att samma förpliktelser ska aktualiseras. Om det efter en prövning visar sig omöjligt eller orimligt svårt att erhålla betalning från Postnord, har ju staten redan i samma stund brustit i sin skyldighet att föreskriva nödvändiga rättsmedel.

Bedömningen av om det är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning ska således bedömas utifrån förutsättningarna i svensk lag och omständigheterna i övrigt.

Angående frågan om det är omöjligt eller orimligt svårt för Nordea att rikta sin talan mot Postnord

Ett krav från Nordea mot Postnord innebär en talan mellan två privaträttsliga subjekt. Skillnaden i förhållande till Nordeas talan mot staten är principiellt och rättsligt betydelsefull. Hänvisningen till unionsrättsliga regler i en tvist mellan två privaträttsliga subjekt, såsom Nordea mot Postnord, innebär att de unionsrättsliga

bestämmelserna som Nordea åberopar skulle behöva ges direkt horisontell verkan. Det finns emellertid ingen rättslig möjlighet att hävda rättigheter enligt EU-direktiv med sådan verkan.

Därutöver innebär de avtal som Nordea ingått med Postnord tillkommande civilrättsliga hinder mot att hävda ett unionsrättsligt grundat krav på återbetalning på grund av den svenska statens underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter som medlemsstat i EU. Bland sådana hinder märks betydelsen av avtalsvillkor, att medlen i fråga inte finns hos Postnord och civilrättsliga skyddsregler till förmån för betalningsmottagare vid *condictio indebiti*.

Till svårigheterna bör också räknas det svenska postväsendets juridiska omorganisationer. Under den period som Nordeas talan avser har de samhällsomfattande posttjänsterna tillhandahållits av olika juridiska personer vars juridiska status har förändrats.

Om direkt horisontell verkan av direktiv enligt unionsrätten

EU-domstolen har bland annat i *Marshall-målet* konstaterat att direktivbestämmelser inte kan åberopas mellan enskilda:

”När det gäller argumentet att ett direktiv inte kan åberopas gentemot en enskild skall framhållas att ett direktiv enligt artikel 189 i fördraget endast har bindande karaktär - vilket är en förutsättning för att det skall kunna åberopas vid nationell domstol - i förhållande till 'varje medlemsstat till vilken det är riktat'. Härav följer att ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan åberopas gentemot denne.”

Nordea för i första hand sin talan om återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt med grund i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet medför inga skyldigheter för Postnord. Den svenska lagstiftaren har heller inte uppfyllt sin skyldighet att implementera mervärdesskattedirektivet på så sätt att det grundar skyldigheter för Postnord som Nordea kan åberopa som grund för återbetalning. Det är följaktligen

omöjligt för Nordea att föra talan gentemot Postnord på grund av mervärdesskattedirektivet. Av detta följer att statens invändning är ogrundad och att Nordea får rikta sin talan direkt mot staten. Varje annan lösning hade stått i strid med effektivitetsprincipen, ersättningsprincipen, principen om lojalt samarbete och rätten till ett effektivt rättsmedel.

Principen om *condictio indebiti*

När Postnord debiterat Nordea för mervärdesskatt har det skett med stöd i svensk lag, vilket givetvis inte kan ligga Postnord till last inom ramen för en civilrättslig ersättningstalan. Inte heller finns det någon avtalsgrund enligt vilken Nordea kan kräva återbetalning. Staten har föreslagit att Nordea, med hänvisning till principen om *condictio indebiti*, kan kräva återbetalning av mervärdesskatt från Postnord. Härvid har staten hänvisat till NJA 2015 s. 1072 ("Tryckerimomsmålet").

Tryckerimomsmålet avsåg en situation utan likhet med den i detta mål. Tryckerimomsmålet avsåg en situation där den skattskyldige redan erhållit återbetalning från staten, och köparen efterbeskattats med samma belopp. Att dessa förhållanden var avgörande för målets utgång bekräftas i det senare rättsfallet NJA 2016 s. 799, där Högsta domstolen konstaterar (understrykning här) följande.

"HD uttalar i [NJA 2015 s. 1072] att en leverantör vid en överbetalning av mervärdesskatt varken vid betalningsmottagandet eller senare med fog kan räkna med att kunna behålla betalningen själv, eftersom ett befogat inrättande inte kan avse något annat eller mer än att betalningsmottagaren inte själv ska behöva stå för momsutgiften. I de fall en leverantör från staten har återfått ett belopp svarande mot den för högt fakturerade och till Skatteverket redovisade mervärdesskatten består återkravsrätten för kunden."

Nordea har således inte rätt till återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt från Postnord, under åberopande av principen om *condictio indebiti*, förrän Postnord fått återbetalning från staten. Så har inte skett. En sådan talan från Postnords sida skulle heller inte vinna bifall eftersom Postnord, som konstaterats ovan, övervältrat sina kostnader på Nordea.

I förevarande fall har Postnord inte heller åtnjutit någon förmögenhetsförbättring till följd av mervärdesskattebetalningarna. En bedömning om Postnord i god tro inrättat sig efter betalningarna går således inte att göra. Även med hänsyn till detta framstår principen om *condictio indebiti* inte som relevant i förhållandet mellan Nordea och Postnord.

Slutligen måste beaktas att Tryckerimomsmålet, såväl som NJA 2016 s. 799, handlade om felaktig tolkning och tillämpning av svensk rätt. Skatteverkets beskattning av leverantören saknade stöd i svensk lag (som ska tolkas och tillämpas direktivkonformt). I förevarande mål har svensk lag i stället tolkats och tillämpats enligt gängse tolkningsregler, men de svenska reglerna har i sig stått i strid med unionsrätten.

Avtalen mellan Nordea och Postnord.

En eventuell talan mot Postnord skulle bedömas i första hand enligt de Allmänna Villkoren för tjänsterna. De Allmänna Villkoren reglerar nämligen parternas civilrättsliga förpliktelser mot varandra. Avtalet innehåller inga anmärkningsvärda avvikelser från gängse leverantörsvillkor i svensk rätt.

Enligt avtalsvillkoren gäller bland annat att felaktigheter i faktura eller annan betalningsanmaning från Postnord, såsom överdebitering av mervärdesskatt, måste reklameras för att kunna göras gällande mot Postnord. Nordea har inte reklamerat några fakturor eller betalningsanmaningar, eftersom både Nordea och Postnord varit i god tro gällande debiteringens riktighet. Avtalet mellan parterna uppställer alltså hinder mot att föra talan mot Postnord.

Särskilt om skadestandsgrunden

Undantaget från mervärdesskatt för posttjänster i artikel 132.1 a) mervärdesskattedirektivet medför rättigheter för den/de som har kostnader för skatten oavsett om denne/de är formellt skatteskyldig eller utnyttjar tjänsterna. Bestämmelsen är precis

och ovillkorlig. Staten har inte vidtagit åtgärder för att implementera bestämmelsen, och kan inte undgå ansvar på grund av rättsvillfarelse. Kravet på orsakssamband avser kausaliteten mellan statens underlåtenhet att implementera direktivet korrekt och Nordeas skada. Det står klart att ett orsakssamband föreligger.

De grundläggande förutsättningarna för skadestånd vid felaktig implementering av direktiv är, som ovan nämnt, att direktivet i fråga ska *tillerkänna enskilda rättigheter*, att överträdelsen är *tillräckligt allvarlig (klar)* och att det finns ett *direkt orsakssamband* mellan överträdelsen och skadan.

Kravet på att enskilda ska *tillerkännas rättigheter* genom direktivet innebär inte att direktivet uttryckligen måste tillerkänna den skadelidande formell talerätt. Kravet innebär att enskildas rättigheter ska omfattas av direktivets skyddssyfte. Vad gäller artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet kan konstateras att bestämmelserna däri syftar till att mervärdesskattebefria vissa tjänster av allmänintresse. Skyddssyftet är inte begränsat till den formellt skattskyldige, utan omfattar även de enskilda som nyttjar tjänsterna.

I målet *Brasserie du Pêcheur* utvecklade EU-domstolen vad som ska beaktas vid frågan om en överträdelse av unionsrätten varit *tillräckligt klar*. Domstolen konstaterade följande.

”Det finns i detta hänseende anledning att, bland de omständigheter som den behöriga domstolen kan behöva ta hänsyn till, framhålla den överträdade regelns grad av klarhet och precision, omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som i den överträdade regeln lämnas åt de nationella eller de gemenskapsrättsliga myndigheterna, det begångna fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till underlåtenheten [att införa bestämmelser i enlighet med gemenskapsrätten] samt antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten.”

Av uttalandet kan konstateras att en medlemsstats rättsvillfarelse inte i sig befriar medlemsstaten från skadeståndsansvar. Någon rättsvillfarelse kan knappast heller sägas föreligga i detta fall.

Inför Sveriges inträde i EU diskuterades särskilt de mervärdesskattemässiga implikationerna av gemenskapslagstiftningen för svensk rätts del. För brevbefordran kom skattesatsen att höjas från tolv till 25 procent inför inträdet. Höjningen förutsattes harmonisera med gemenskapslagstiftningen och samtidigt jämka de negativa statsfinansiella effekterna av skattereformen. I fråga om det sedan länge gällande undantaget för mervärdesskatt på postbefordringstjänster inom EU konstaterades helt kort att det inte gällde för svenskt vidkommande, sedan postväsendet privatiserats.

”Bolagiseringen av Postverket medför att brevbefordran inte omfattas av skattefriheten. Eftersom det endast är det offentliga postväsendets brevbefordran som är undantagen från skatteplikt enligt sjätte direktivet, föreligger EG-konformitet härvidlag.”

Uttalandet skedde sju år efter det att EU-domstolen meddelat dom i målet *kommissionen mot Tyskland*. I målet hade domstolen konstaterat att också privata aktörer omfattades av undantaget från mervärdesskatt (understrykning här).

”Moreover, the exemption provided for by Article 13 is still completely meaningful where a Member State assigns postal activities to an organization which is not a body governed by public law. In this way the directive has specifically avoided influencing the manner in which the Member States organize their postal systems. Postal activities are still exempted even if they are carried out by a licensed undertaking.”

Detsamma kom senare att bekräftas i flera domar från EU-domstolen. Att Sverige inte införlivade mervärdesskatteundantaget, vid inträdet i unionen eller därefter, byggde således på klart felaktiga premisser.

Under våren 2006 tillställdes Sverige en formell skrivelse där kommissionen underrättade Sverige om den felaktiga implementeringen. Underrättelsen följdes av ett motiverat yttrande året därpå, och sedermera kom Sverige att ställas inför rätta och fällas för fördragsbrott avseende den felaktiga implementeringen.

Omständigheterna sammantagna visar att den svenska felimplementeringen av mervärdesskattedirektivet inte präglats av ursäktlig rättsvillfarelse. Därtill gäller att medlemsstaterna har att implementera och tillämpa mervärdesskattedirektivet, oavsett

vad som kan konstateras om bestämmelsernas principiella lämplighet. Detta fastslogs av EU-domstolen redan år 2001.

Vidare gäller att rättsvillfarelse har en begränsad betydelse vid bedömningen om en överträdelse av unionsrätten ska anses tillräckligt klar. I praxis har EU-domstolen oftare tagit fasta på den ifrågavarande bestämmelsens lydelse; huruvida bestämmelsen är tillräckligt preciserad och ovillkorlig, och vilken diskretion som medlemsstaterna tillåts vid implementering av direktivet. I *Dillenkofer-målet* konstaterade domstolen följande.

”För det andra kan ett brott mot gemenskapsrätten i sig vara tillräckligt för att det skall vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den ifrågavarande medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen inte stod inför något normativt val samt förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning [...]

Att inte vidta någon som helst åtgärd för att införliva ett direktiv och uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet inom den fastställda tidsfristen utgör i sig en klar överträdelse av gemenskapsrätten och ger därför upphov till en rätt till skadestånd för enskilda skadelidande, under förutsättning att det resultat som föreskrivs i direktivet innebär att enskilda tillerkänns rättigheter vars innehåll är möjligt att bestämma samt att det finns ett orsakssamband mellan åsidosättandet av den skyldighet som åligger medlemsstaten och den uppkomna skadan.”

Vad gäller mervärdesskatteundantaget för posttjänster lämnar direktivets ordalydelse knappast någon diskretion för medlemsstaterna vid implementering. Bestämmelsen är klar, precis och utan undantag. Därav följer att den felaktiga implementeringen av bestämmelsen utgör en tillräckligt klar överträdelse i unionsrättsligt hänseende.

I fråga om orsakssambandet konstaterade EU-domstolen i *Danfoss-målet* följande.

”Vad beträffar kravet på ett direkt orsakssamband, framgår av fast rättspraxis att det i princip ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida den påstådda skadan utgör ett tillräckligt direkt resultat av medlemsstatens överträdelse av unionsrätten [...]

I sitt förslag till avgörande i målet *Brasserie du Pêcheur* kommenterade generaladvokat Tesauro kravet på direkt orsakssamband vid överträdelser av unionsrätten (understrykningar här).

”Den tredje förutsättningen för ansvaret, vilken uttryckligen behandlas i domen i målet *Francovich m fl.*, är den som avser orsakssambandet — ett tvingande krav för skadeståndsansvar — i enlighet med vilket den åberopade skadan måste vara en direkt följd av den skadegörande handling som dess upphovsman tillskrivs, i detta fall, av den rättsstridiga, normativa handlingen. Det är klart att det tillkommer den nationella domstolen att kontrollera om denna förutsättning är uppfylld.”

Nordea noterar att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande kommenterade betydelsen av att käranden inte begränsat sin egen skada och huruvida det kunde anses innebära att det direkta orsakssambandet hade brustit.

Ingen del av generaladvokatens resonemang antyder att ett orsakssamband förutsätter att skadelidande har haft ett föregående yrkande eller fört talan mot tredje part. Generaladvokaten förtydligar tvärtom att rätten till unionsrättsligt skadestånd ska betraktas som ett autonomt rättsmedel, snarare än subsidiärt. Efter vad Nordea kan utläsa bygger domstolens dom på samma synsätt.

Frågan om orsakssamband vid unionsrättslig skadeståndstalan är alltså, som ordet antyder, en bedömning av det kausala sambandet mellan den skadegörande handlingen och den uppkomna skadan. Det är upp till domstolen att med beaktande av unionsrättens krav bedöma vad som ska anses utgöra ett direkt orsakssamband. Frågan om direkt orsakssamband har prövats ett fåtal gånger i mål rörande EU-institutioners skadeståndsansvar mot enskilda. I princip har direkt orsakssamband inte ansetts föreligga då det bevisligen funnits *konkurrerande skadeorsaker* vid sidan om det påtalade brottet mot unionsrätten.

I målet *Dumortier Frères m.fl. mot Rådet* prövades om skadestånd skulle utgå på grund av att viss ersättningslagstiftning stod i strid med EU:s fördragsbestämmelser. Kärandena, som var spannmålsproducenter, hade nekats ersättning för viss spannmålsproduktion i strid med likabehandlingsprincipen. Domstolen bedömde att den skada som orsakats som utgångspunkt skulle anses vara det belopp som hade betalats ut om den rättsstridiga lagstiftningen inte hade tillämpats. Att kärandenas ekonomiska situation i allmänhet hade försvårats på grund av ersättningslagstiftningen, med följd

att produktionsavdelningar behövt avvecklas, ansågs emellertid inte som en tillräckligt direkt följd av den rättsstridiga ersättningsregleringen.

Vidare har kravet på direkt orsakssamband brustit då det inte kunnat visas att skadan inte hade uppstått om den rättsstridiga handlingen inte företagits.

I förevarande mål är den felaktiga implementeringen av mervärdesskattedirektivet den direkta och enda orsaken till att Nordea har åsamkats de yrkade kostnaderna. Helt i enlighet med mervärdesskattens funktion har den skattskyldige, Postnord, övervärlat sin mervärdesskattebörda på Nordea, som kommit att bära den reella kostnaden. Den felaktiga implementeringen av direktivet har varit både en nödvändig och tillräcklig betingelse för kostnaderna. Det har inte funnits någon annan orsak till att Nordea åsamkats kostnaderna, och kostnaderna hade inte uppstått om staten implementerat mervärdesskattedirektivet i enlighet med unionsrätten. Det måste därmed anses stå klart att kravet på direkt orsakssamband är uppfyllt i fråga om unionsrättsligt skadeståndsansvar.

Statens invändning om övervärtring

Det får inte presumeras att Nordea har övervärtrat mervärdesskattekostnader på sina kunder. Nordea har heller inte övervärtrat några sådana kostnader, varken på sina kunder eller på andra rättssubjekt, direkt eller indirekt. Enligt unionsrätten kan ”indirekt” övervärtring inte beaktas som grund för jämkning av statens återbetalningsskyldighet. I svensk nationell rätt saknas rättslig grund för att överhuvudtaget beakta övervärtringseffekter vid talan om återbetalning av mervärdesskatt. Utrymmet för att beakta övervärtringseffekter i skadeståndssammanhang är mycket begränsade, både enligt unionsrätten och enligt svensk nationell rätt.

Staten menar i och för sig att Nordea inte haft möjlighet att *direkt* övervärtra skatten på sina kunder. Staten gör dock gällande att Nordea inte ”saknat möjlighet” att *indirekt* övervärtra mervärdesskatten på sina kunder genom bland annat prisjusteringar

gentemot slutkunden. Därtill gör staten gällande att Nordea kan ”antas” dels ha dragit av mervärdesskatten som kostnad och följaktligen åtnjutit en minskad inkomstskatt, dels ha övervältrat kostnaden på annan.

Nordea bestrider att banken skulle ha övervältrat sina mervärdesskattekostnader för de aktuella posttjänsterna på bankens kunder. Nordea hänvisar till vad som anförts i rättsutlåtandet av professor Ulf Bernitz av den 21 januari 2022, och hans slutsatser i sammanfattning, nämligen följande.

”Att det saknas stöd i svensk rätt för den av staten hävdade uppfattningen att staten, när det föreligger skyldighet att återbetala skatter eller avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten, skulle kunna helt eller delvis undgå betalningsskyldighet med hänvisning till att det skett en kostnadsövervältring och att en återbetalning skulle medföra en obehörig vinst i form av dubbelkompensation. Nordea är därför berättigad till återbetalning av moms som erlagts felaktigt oavsett om det skulle ha förekommit en kostnadsövervältring eller ej.

och

Att den av staten åberopade analysen av professor Clas Bergström och där gjorda presumtioner och dragna slutsatser ligger helt vid sidan av sådan direkt övervältring på avtalsparter av felaktigt uttagen skatt som skulle kunna komma i fråga att överväga i detta mål – förutsatt att det funnes bestämmelser härom i svensk rätt - och följaktligen saknar relevans.”

Begränsningar av återbetalningsrätt på grund av indirekt övervältring enligt unionsrätten

Unionsrätten föreskriver inte att övervältring ska beaktas. För att frågan alls ska aktualiseras krävs bestämmelser därom i nationell rätt. Några sådana bestämmelser om övervältring finns inte i svensk rätt.

Även om det skulle finnas utrymme att begränsa Nordeas återbetalningsanspråk med stöd i svensk rätt, innebär EU-domstolens praxis ett förbud mot begränsning av restitutionsrätten på grund av sådan indirekt övervältring som staten gör gällande. Enligt unionsrätten påverkas Nordeas återbetalningsrätt eller rätt till skadestånd inte av potentiella minskningar av fastställd inkomstskatt. Inte heller ska de ekonomiska konsekvenserna av indirekt övervältring beaktas.

EU-domstolen har i och för sig godtagit att nationella domstolar, vid tillämpning av nationella rättsregler som avser återbetalning av felaktigt påfordrad skatt, tar hänsyn till att den skattebelastning som följer av otillbörligt uttagna skatter har kunnat övervältras direkt på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna.

I samband därmed har EU-domstolen emellertid uppställt ett antal krav. Generellt gäller att rätten till återbetalning inte får begränsas genom bevisregler som gör det praktiskt taget omöjligt, eller orimligt svårt, att erhålla full återbetalning. *Presumptionsregler* eller bevisregler som ålägger den ersättningsberättigade att visa att övervältring *inte* har skett, är oförenliga med unionsrätten.

Staten har bevisbördan för sitt påstående att Nordea har övervältrat mervärdesskatten. Det är därvid lika lite en rättslig som en ”företagsekonomisk princip” att verksamhetskostnader generellt sett övervältras på kundledet. Det finns många intressenter i ett större företag som kan drabbas av en verksamhetskostnad – bland annat verksamhetens anställda, genom alternativa kostnadsminimeringar, eller bolagets aktieägare, genom resultatpåverkan.

Vissa kostnader uppstår dessutom som en direkt konsekvens av lagstadgade skyldigheter att skicka ut viss dokumentation (t.ex. årsbesked, kontoutdrag etc.). De behöver inte vara kopplade till en viss specifik tjänst eller produkt som t.ex. en betalningsmottagare upphandlat av banken. Även om det skulle vara så att mervärdesskatten hade övervältrats på slutkunderna, helt eller delvis, innebär det inte utan vidare att återbetalningsrätten ska minskas. I *Société Comateb m.fl. mot Directeur général des douanes et droits indirects* gjorde EU-domstolen följande iakttagelser.

”[En näringsidkare kan ha] åsamkats en skada just med anledning av att han har övervältrat den skatt som myndigheten har uppburit i strid med gemenskapsrätten på ett senare omsättningsled, eftersom skatteövervältringen har lett till en ökning av varans pris, vilket i sin tur har medfört att försäljningsvolymen minskat. [...]

Under dessa omständigheter skulle näringsidkaren med rätta kunna hävda att trots att skatten har övervältrats på köparen har det faktum att skatten räknas in i självkostnadspriset, varigenom varupriset ökar och försäljningsvolymen minskar, medfört en skada som helt eller delvis undanröjer den oberättigade vinst som annars hade orsakats av ersättningen.”

Det kan alltså inte heller presumeras att en i och för sig konstaterad kostnadsövervärlring kompenserar för den skada som näringsidkaren åsamkats genom uttagandet av mervärdesskatt i strid med unionsrätten.

Nordea hänvisar till vad som anförts i rättsutlåtandet av professor Ulf Bernitz i fråga om en faktisk övervärlring.

”Att ovan [i avsnitt 7 av rättsutlåtandet angivna begränsande principer] ska tillämpas vid bedömning av om kostnadsövervärlring faktiskt kunnat fastställas i samband med rätt till återbetalning av en enligt unionsrätten felaktigt erlagd skatt eller avgift.”

Övervärlring som grund för begränsad skadeståndsrätt

Nordea noterar att staten också invänder mot bankens ersättningsrätt, enligt skadeståndsgrunden, för det fall Nordea *inte* övervärltrat sina mervärdesskattekostnader vidare på kundledet. Det finns ingen regel i unionsrättens krav på ”rimlig aktsamhet” att den skadelidande ska övervärltra sina mervärdesskattekostnader vidare på kundledet under ”gynnsamma förhållanden”.

I svensk rätt finns en sällan tillämpad allmän rättsprincip om att en skadelidande inte ska kompenseras i den mån den skadegörande handlingen också har gett upphov till ekonomiska fördelar. Utrymmet för att sätta ned ersättningsanspråket på grund av följd fördelar framstår dock som klart begränsad enligt svensk rätt.

Det är följaktligen så att även i förhållande till Nordeas andrahandsgrund, avseende unionsrättsligt skadestånd, finns det inte skäl att minska ersättningen oavsett om Nordea i någon mån, vilket bestrids, övervärltrat ”*kostnaden* [för rättsstridigt uppburen mervärdesskatt] *på Nordeas slutkunder i form av högre avgifter för de banktjänster som har sålts till kunderna*”.

Nordea hänvisar till vad som anförts i rättsutlåtandet av professor Ulf Bernitz och hans slutsats i sammanfattning.

”Att Nordeas skadeståndsanspråk bygger på en unionsrättsligt skyddad rättighet och att de snäva förutsättningar som utvecklats i EU-domstolens praxis vad gäller möjligheterna att beakta kostnadsövertäring i den mån det existerar nationella bestämmelser om detta, framför allt att det ska vara fråga om direkt kostnadsövertäring av en otillåten skatt på köparen (avtalsparten), utgör bindande unionsrätt som är tillämplig även när Nordea framför sitt anspråk på staten i form av krav på skadestånd.”

Ränta

Av svensk och unionsrättslig praxis framgår att ränta ska utgå vid återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Avkastningsränta ska utgå enligt räntelagen eftersom staten innehaft det felaktigt debiterade beloppet under en icke-försumbar tidsperiod. Även dröjsmålsränta ska utgå enligt räntelagen. Reglerna om intäktsränta i SFL och SBL är inte tillämpliga i målet.

På Nordeas fordran utgår avkastningsränta enligt räntelagen för tiden från den dag respektive betalning erlades t.o.m. den dag från vilken dröjsmålsränta börjar utgå. Beräkningen av den del av Nordeas ränteyrkande som avser avkastningsränta enligt räntelagen är en förenkling av det förhållandet att Postnord har fakturerat Nordea två gånger per månad. Nordea har valt beräkna ränteyrkandet med utgångspunkt i att varje månadsfaktura har betalats per den sista dagen i nästföljande månad. Det kan därvid noteras att Nordea regelmässigt betalar sina fakturor inom 15 dagar från fakturadatum. Avkastningsränta yrkas således på respektive månadsbelopp från den sista dagen i varje därpå följande månad.

Bilaga 1 anger med vilket belopp och från vilken månad ränta yrkas.

Avkastningsränta och dröjsmålsränta enligt räntelagen

Nordea konstaterar inledningsvis att det framgår av såväl EU-domstolens som svenska domstolars rättspraxis att skatt som tagits ut i strid med unionsrätten ska återbetalas jämte ränta. Räntan ska utgå från den dag då den återbetalningsberättigade framtogs möjlighet att disponera över beloppet.

Av NJA 2014 s. 1006 följer att räntelagen är tillämplig i mål om återbetalning av mervärdesskatt, förutsatt att den huvudfordran som mervärdesskatten avser utgör en fordran inom förmögenhetsrättens område.

Vidare framgår av NJA 2016 s. 799, som enbart avsåg återbetalning av för högt debiterad mervärdesskatt, att avkastningsränta ska utgå om betalningsmottagaren innehaft det felaktigt debiterade beloppet under en icke-försumbar tidsperiod och därmed haft möjlighet att få avkastning på beloppet. I ett sådant fall har betalaren rätt att kräva avkastningsränta från betalningsmottagaren, genom en analog tillämpning av räntelagen.

I förevarande fall har betalaren (Nordea) felaktigt erlagt mervärdesskatt till förmån för den slutlige betalningsmottagaren (staten). Staten, genom Skatteverket, har inte i sin tur redovisat beloppet till någon annan. Beloppet finns alltså hos betalningsmottagaren, som därmed inte kan anses ha innehaft medlen under endast en försumbar tidsperiod. Staten har utan tvivel haft möjlighet att få avkastning på beloppet. Staten är därför skyldig att erlagga avkastningsränta vid återbetalning av mervärdesskatten till Nordea.

Det framgår av Högsta domstolens dom i NJA 2016 s. 799 att dröjsmålsränta ska utgå enligt räntelagen vid återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Reglerna om intäktsränta

Bestämmelserna i 65 kap. 16 § SFL och 19 kap. 12 § SBL reglerar situationen då det uppstår ett tillgodohavande på en skattskyldigs skattekonto. Enligt bestämmelserna ska intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan fr.o.m. beloppets ursprungliga förfallodag. För närvarande är intäktsräntesatsen noll procent. Den låga räntesatsen som därvid tillämpas är tänkt att utgöra en viss kompensation för

kontohavaren, samtidigt som kontohavaren inte ska lockas till kortfristiga placeringar på skattekontot. I förarbetena anges följande.

”Intäktsräntan i det nya systemet avses utgå på medel som är inestående på ett skattekonto, Men också i de fall ett omprövningsbeslut innebär att en tidigare skatt eller avgift sänks samt de fall ett överuttag av preliminär skatt har gjorts. Räntenivån bör självfallet vara lägre än den 17 december 2019 som banker och andra kreditinstitut erbjuder. Man kan därför inte som Svenska Revisorsamfundet föreslagit ha en intäktsränta som ligger i nivå med den som banker och andra kreditinstitut erbjuder vid inlåning på medellång sikt. Skattekontot skall inte vara ett alternativ till ett bankkonto.”

Det framstår som uppenbart att reglerna om intäktsränta i SFL och SBL inte gör sig gällande i ifrågavarande mål, varken till deras ordalydelse eller syfte. Nordea är inte att anse som skattskyldig med avseende på den felaktigt debiterade mervärdesskatten. Nordea har inte heller erlagt betalning till sitt skattekonto på så sätt att ett kontotillgodohavande har uppstått eller kan uppstå.

Vidare gäller reglerna om intäktsränta för de fall då tillgodohavanden uppstått ”*till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol*”. Det är redan fastslaget, genom Högsta domstolens beslut den 30 juni 2017 att förevarande mål inte gäller sådan omprövning enligt SFL. Reglerna om intäktsränta i SFL och SBL är således inte tillämpliga.

Andrahandsyrkandet avseende dröjsmålsränta

Den 4 mars 2014 ställde Nordea ett brev till Justitiekanslern med krav på betalning av 510 346 051 kr. Ränta ska utgå på numera yrkade belopp 479 344 389 kr, avseende perioden mars 2004 till och med januari 2014, från den 5 april 2014 till dess betalning sker.

Staten**Nordeas köp av posttjänster är inte undantagna från skatteplikt***Utgångspunkter för bedömningen*

Utgångspunkten enligt mervärdesskattedirektiven är att skatteplikt gäller för posttjänster. De enda posttjänster som undantas från mervärdesskatt är tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet (med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster). Med ”tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet” enligt mervärdesskattedirektiven avses det offentliga postväsendets tillhandahållande av ”samhällsomfattande posttjänster” enligt artikel 3 i postdirektiven.

Av EU-domstolens praxis framgår att postdirektiven har en avgörande betydelse för bedömningen av dels vad eller vilken aktör som utgör ett offentligt postväsende, dels vilka posttjänster som ett offentligt postväsende tillhandahåller i denna egenskap. För att närmare analysera begreppet ”samhällsomfattande posttjänst” i mervärdesskattedirektiven måste man alltså se till postdirektiven, som innehåller minimikrav på vad som omfattas av den samhällsomfattande posttjänsten.

Det är varken tillräckligt att ett offentligt postväsende tillhandahåller en posttjänst (vilken som helst) eller att en aktör (vilken som helst) tillhandahåller posttjänster i postdirektivets mening för att undantaget från mervärdesskatt ska vara tillämpligt, utan undantaget i mervärdesskattedirektiven omfattar endast posttjänster som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, dvs. posttjänster som avses i artikel 3 i postdirektivet.

EU:s medlemsstater har vid genomförandet av postdirektiven valt att göra olika avgränsningar när det gäller *vilka* tjänster som ska anses ingå i den samhällsomfattande posttjänsten enligt medlemsstaternas nationella rättsordningar. Det ändrar inte att det är

postdirektivens definition av den samhällsomfattande posttjänsten som styr när det gäller att avgöra vilka tjänster som omfattas av undantaget för den samhällsomfattande posttjänsten enligt mervärdesskattedirektiven. För den avgränsningen i mervärdesskattedirektiven är det alltså av underordnad betydelse hur en verksamhet eller en transaktion har definierats i den nationella postlagstiftningen.

I den samhällsomfattande posttjänsten ingår enligt postdirektiven de tjänster som tillhandahålls med användning av den infrastruktur som leverantörer av samhällsomfattande tjänster förfogar över och som tillhandahålls till de standardiserade villkor och priser som gäller för allmänheten.

Undantaget från skatteplikt gäller vidare tjänster av allmänintresse. Utgångspunkten är annars att skatteplikt gäller. Tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer och för vilka villkoren har förhandlats individuellt ska vara skattepliktiga. Skatteplikt gäller även om tjänsten innehåller vissa från allmänt intresse avskiljbara särskilda tjänster som tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och som kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder.

En posttjänst kan alltså sammanfattningsvis anses som samhällsomfattande och undantas från mervärdesskatt endast om den uppfyller följande kriterier. För det första ska tjänsten tillhandahållas av det offentliga postväsendet. För det andra måste tjänsten vara allmännyttig och tillhandahållas till ett rimligt pris för samtliga användare och täcka samtliga delar av landet. För det tredje får tjänsten inte vara avskiljbar exempelvis genom att den ger kunden ett mervärde eller genom att det är en ny tjänst som skiljer sig från den traditionella. Slutligen får den inte vara individuellt förhandlad.

De tjänster som Postnord har tillhandahållit Nordea är inte samhällsomfattande tjänster som erbjuds alla användare i hela Sverige (dvs. även konsumenter) till samma pris och villkor. Nordea har träffat ramavtal med Postnord under åren 2004–2016 under vilka banken har köpt tjänster med villkor och priser som avviker från de som envar kan få enligt standardprislistor. Förutom att Nordeas köp av bastjänster och tilläggstjänster

tillgodoser Nordeas särskilda behov har alltså villkoren och priset för posttjänsterna krävt individuellt förhandlade avtal med Postnord. Det har med andra ord inte varit fråga om köp av tjänster med fasta standardvillkor och priser.

Nordea har vidare tilläggsavtal om hämtning, sortering m.m. med Postnord. Samtliga avtal måste beaktas vid bedömningen av om skatteundantaget är tillämpligt eftersom de tillsammans bildar ett avtalskomplex. De tjänster som Nordea har köpt tillgodoser ett särskilt behov och mervärde hos bolaget.

Posttjänsterna har köpts under individuellt förhandlade avtal

Av EU-domstolens dom i målet *TNT Post UK* (C-357/07) framgår att tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer och för vilka villkoren har förhandlats individuellt ska vara skattepliktiga. Den svenska lagstiftaren har konstaterat att detta ligger i linje med det som anges i skäl 15 i postdirektivet om att bestämmelsen i direktivet om tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster inte påverkar den rätt som tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster har att träffa avtal med kunder på individuell basis, samt det som anges i artikel 12 om att tillämpningen av en enhetlig taxa inte ska utesluta att tillhandahållarna av samhällsomfattande tjänster har rätt att ingå individuella avtal om priser med användarna. Detta strider inte heller mot syftet med undantaget från skatteplikt för posttjänster, som är att till begränsad kostnad erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov, dvs. en verksamhet av allmänintresse (se prop. 2015/16:51, s. 15).

Bedömningen av om villkoren för en viss posttjänst är individuellt förhandlade, alltså om villkoren föranleder någon typ av avtalsförhandling mellan parterna eller om villkoren är direkt tillgängliga för allmänheten, beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Den svenska lagstiftaren har dock givit viss ledning vad gäller vilka faktorer som ska beaktas, bl.a. om tjänsterna faktureras kunden enligt avtal i stället för att betalas kontant, om priserna inte följer det allmänt gällande portopriset samt om parterna kommit överens om villkor som har att göra med själva tjänsterna, så som

paketering och liknande som förhandlas fram utifrån behovet hos den enskilda kunden. Vidare har konstaterats att det inte bör ha någon avgörande betydelse om avtalsvillkoren i och för sig består av förbestämda standardvillkor. En posttjänst kan således vara individuellt förhandlad trots att den ingår i operatörens standardutbud, om operatören träffat avtal på individuell basis angående tjänsten. Det förhållandet att andra kunder som har samma sändningsvolym och utför samma prestationer också kan få samma pris eller rabatter (t.ex. av konkurrenshänsyn) hindrar inte att avtalen i och för sig anses vara individuellt förhandlade, eftersom även sådana avtal utgår från de särskilda behoven hos den ekonomiska operatör som köper tjänsten (se a. prop., s. 16).

Nordea har varit en av Postnords största och viktigaste kunder under den aktuella tidsperioden. Nordea och Postnord har löpande träffat ramavtal samt särskilda avtal och tilläggsavtal som undertecknats av båda parterna. Dessa avtal har föregåtts av omfattande förhandlingar mellan parterna. Förhandlingarna har resulterat i bl.a. att Nordea har fått lägre priser på posttjänster, fått individuellt anpassade betalningsvillkor och andra villkor som varit anpassade för Nordeas verksamhet t.ex. i fråga om tider för inlämning av post. Nordea har fått samtliga rabatter som Postnord kan erbjuda i fråga om pris: *volymrabatt*, *viktrabatt*, *prestationsrabatt* och *slutprisrabatt*. För samtliga rabatter har det funnits ett förhandlingsutrymme. Förhandlingarna har avsett bl.a. prognoser för vilka volymer Nordea kommer att skicka under kommande avtalsperiod – något som ligger till grund för inom vilket prisintervall Nordeas köp kan hamna. Vidare har förhandlingarna gällt frågan om vilka prestationer som avlastar Postnord och som Nordea kunnat utföra för att få ett bättre pris, t.ex. sortering av brev. Nordea har också förhandlat fram en slutprisrabatt som är helt diskretionärt grundad, dvs. beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. En skicklig förhandlare har således kunnat få ett bättre pris. De priser som förhandlingarna har utmynnat i har inte kunnat fastställas på förhand. Det är också av relevans för bedömningen att avtalen som slutits mellan Nordea och Postnord har villkor om bl.a. insamling, transporter, och intern postutdelning. Att Nordea t.ex. har kunnat styra vilken dag ett brev ska komma fram visar

att förhandlingarna har utmynnat i att Nordea har köpt tjänster anpassade till de särskilda behoven hos Nordea.

De av Nordea köpta posttjänsterna har alltså fakturerats i enlighet med avtal med Postnord och priserna har avvikit från de allmänt gällande priserna. Nordea har också ingått serviceavtal med Postnord. Postnord har drivit en hel postavdelning för Nordeas räkning och de tjänster som har erbjudits har fakturerats enligt särskilt förhandlade villkor. Nordea har tagit aktiv del i förhandlingarna och kunnat påverka avtalens innehåll. Avtalskomplexen och samarbetet som Nordea haft med Postnord bidrar till att de tjänster som Nordea köpt är långt ifrån standardiserade.

Att posttjänster som Postnord säljer under individuellt förhandlade avtal omfattas av skatteplikt förtas naturligtvis inte av det faktum att Postnord som dominerande aktör på vissa marknader och måste följa och förhålla sig till ett visst regelverk av konkurrensrättslig hänsyn som innebär bl.a. att prissättningen måste vara transparent, likabehandlande och kostnadsorienterad. Staten bestrider att regelverket inte skulle ha gett utrymme för individuella förhandlingar. Det är tvärtom så att såväl postdirektiven som EU-domstolens praxis uttryckligen ger ett sådant utrymme. Dominerande företag har rätt att konkurrera utifrån vad deras effektivitet tillåter och efter vad utgör normal konkurrens. Sådan konkurrens är till nytta för konsumenterna. Konkurrensverket har gjort en omfattande granskning av Postnords prissättning under år 2011. I beslut i maj år 2012 konstaterade Konkurrensverket att Postnords prissättning inte ansågs leda till eller kunna leda till en utestängning av lika effektiva konkurrenter.

Postnord har utsetts till tillhandahållare för den samhällsomfattande posttjänsten och står under PTS tillsyn. PTS tillståndsvillkor föreskriver bl.a. transparens i fråga om vilka *principer* som gäller vid prissättning av tjänster där särskilda priser och rabatter gäller samt att dessa principer ska tillämpas lika på kunder i samma situation i prissättningen. Detta är inte samma sak som att de faktiskt avtalade priserna ska vara desamma för alla kunder. PTS villkoren har varit föremål för prövning i förvaltningsdomstol. Domstolarna har konstaterat att det inom ramen för villkoren

finns utrymme för individuella förhandlingar och att villkoren ger Postnord ett kommersiellt förhandlingsutrymme. Postnord behöver inte heller t.ex. offentliggöra sina kunders exakta priser.

Nordea har köpt posttjänster som till sin natur inte är samhällsomfattande

Från begreppet ”samhällsomfattande posttjänst” undantas tjänster som är avskiljbara från den samhällsomfattande posttjänsten, t.ex. för att de är *nya tjänster* eller för att de är *expresstjänster* (*Ilves Jakelu Oy*, C-368/15). Exempel på sådana posttjänster är tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer. Därutöver har EU-domstolen fastslagit att tilläggstjänster som tillhandahålls tillsammans med en försändelse som är en samhällsomfattande posttjänst leder till att tjänsten som helhet inte ska betraktas som samhällsomfattande (*Klaus Leymann*, C-203/18 och C-374/18). En försändelse som har ett mervärde (dvs. en tjänst som åtföljd av en tilläggstjänst) ska alltså särskiljas från den samhällsomfattande posttjänsten.

De tjänster som Nordea har köpt tillgodoser ett särskilt behov och mervärde hos Nordea. Nordea har framför allt köpt brevfrsändelser i form av *sändningar*, vilket avser stora volymer av brev, respektive *kontorspost*, dvs. enstaka brevfrsändelser. Sändningar är, enligt kommissionen, en sådan tjänst som till sin karaktär ska vara skattepliktig. Även frsändelser som avser adresserad direktreklam, förkortat ADR, har sänts som sändningar. Sändningar frutsätter att företaget inte använder sig av de inlämningsställen som allmänheten har tillgång till, dvs. gula postlådor och postombud, utan att de i stället lämnas in till Postnords företagscenter eller brevterminaler alternativt hämtas av Postnord enligt särskilda transportavtal. Andra tjänster som är aktuella i målet, och som tillgodoser Nordeas speciella behov, är svarspost och giro-svarspost samt rekommenderade frsändelser (REK).

I fråga om de övriga tjänster som omfattas av Nordeas talan kan konstateras att det varit fråga om tilläggstjänster. Här omfattas bl.a. Nordeas hantering av kontorspost (t.ex. 1:a klass-brev inrikes, Ekonomibrev, svarspost), pakettjänsten Mypack Collect

(en kombinationstjänst som innefattar hämtning) och e-brev (kan även skickas som sändning). Postnord har drivit en hel postavdelning för Nordeas räkning med bl.a. leverans, hämtning i Nordeas lokaler, transport, frankering och interna postservice-tjänster. Nordea har vidare tilläggsavtal om hämtning, sortering m.m. med Postnord. Samtliga avtal måste beaktas vid bedömningen av om det varit fråga om skattepliktiga köp. Dessa tilläggstjänster är anpassade till Nordeas särskilda behov och har tillhandahållits i samband med de tjänster som omfattas av Nordeas anspråk i målet. Även om vissa tilläggstjänster är underordnade posttjänsterna är de sammankopplade, t.ex. genom att tilläggstjänsten avser ett betalsätt eller en hanteringstjänst (t.ex. frankerings-service eller tjänster under beteckningen ”VIF” ”vikt i flykt”). Det måste alltså beaktas om posttjänsterna köpts tillsammans med tilläggstjänster och det går inte att bryta ut dessa tilläggstjänster på det sätt som Nordea försöker göra.

Postnord är inte att betrakta som det offentliga postväsendet i tredje postdirektivets mening

Det vitsordas att Postnord är att betrakta som det offentliga postväsendet i den mening som avses i mervärdesskattedirektiven fram till och med införandet av det tredje postdirektivet, dvs. februari 2008. Detta följer av målet *kommissionen mot Sverige*, C 114/14. Det tredje postdirektivet (direktiv 2008/6) ändrade dock på ett genomgripande sätt postdirektivet (97/67) och fullbordade processen med att avreglera den inre marknaden för posttjänster. Genom det tredje postdirektivet är det inte längre ett krav att en medlemsstat utser en operatör att tillhandahålla de samhällsomfattande tjänster som medlemsstaten är skyldig att garantera enligt postdirektivet. Särskilda och exklusiva rättigheter inom postsektorn förbjöds också genom det tredje postdirektivet. EU-domstolen har i mål C-114/14 inte prövat vad som gäller om mervärdesskattedirektivets undantag tolkas i ljuset av det tredje postdirektivet.

Staten bestrider därför att Postnord är att betrakta som ett offentligt postväsende i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet sedan det tredje direktivet trädde i kraft. EU-domstolen har slagit fast att det offentliga postväsendet är en sådan aktör som har

ett uppdrag att vara samhällsomfattande tjänsteleverantör för posttjänster i den mening som avses i postdirektivet. Domstolen har i detta sammanhang hänvisat till de tjänster som anges i artikel 3 i postdirektiven. Av EU-domstolens praxis följer tydligt att postdirektiven har en avgörande betydelse för ställningstagande till om undantaget från mervärdesskatt är tillämpligt genom att bedöma dels vad eller vilken aktör som utgör ett offentligt postväsende, dels vilka posttjänster som ett offentligt postväsende tillhandahåller i denna egenskap.

Skillnaden mellan ”det offentliga postväsendet” och andra aktörer är inte den typ av tjänster som tillhandahålls utan den särskilda ordning som det offentliga postväsendet är underkastat.

Återbetalning

De nödvändiga förutsättningarna för att Nordea ska kunna väcka talan direkt mot staten om återbetalning av skatt är inte uppfyllda

Unionsrätten ställer inga krav på att en indirekt skattskyldig (dvs. Nordea i detta fall) ska kunna vända sig mot staten med krav på återbetalning. Av EU-domstolens avgörande *Danfoss* (C-94/10) framgår att en icke skattskyldig som betalat en skatt i strid med unionsrätten har en materiell rättighet att kompenseras för sin kostnad avseende skatten. En materiell rättighet enligt unionsrätten ska kunna utkrävas genom ett effektivt rättsmedel. Tredje man, i detta fall Nordea, är berättigad att väcka en civilrättslig talan om återbetalning av felaktigt betalad skatt mot den skattskyldige, i detta fall Postnord, och den skattskyldige har i sin tur en rätt att direkt vända sig mot staten för att erhålla återbetalning. Endast om tredje man kan visa att det är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning från den skattskyldige, t.ex. vid den skattskyldiges insolvens, har tredje man rätt att vända sig direkt mot staten (s.k. leap-frogging). Undantaget gör sig gällande under exceptionella omständigheter som gör ett sådant undantag nödvändigt. Inga sådana omständigheter föreligger i Nordeas fall. Danfoss-målet är således ett uttryck för effektivitetsprincipen, det vill säga att de

rättigheter som följer av unionsrätten inte får vara praktiskt taget omöjliga eller orimligt svåra att utöva i praktiken. Nordea måste visa att banken uttömt möjligheterna att driva igenom sina anspråk mot Postnord. Nordea har inte gjort detta.

I enlighet med Högsta domstolens avgörande NJA 2017 s. 589 är allmän domstol behörig att pröva Nordeas talan avseende återbetalning av skatt. Frågan om Nordea med framgång kan vända sig mot staten prövades inte i målet.

Nordea har inte ens försökt att utkräva medlen från Postnord. I det brev som Nordea skickade till Postnord innan talan väcktes mot staten hänvisade banken till ersättningskravet mot staten och anförde endast ett reservationsvist krav mot Postnord. Nordea har inte heller väckt talan mot Postnord.

Nordea har inte heller utvecklat varför banken enligt svensk rätt skulle sakna grund för att begära återbetalning direkt av Postnord för den felaktigt erlagda skatten eller varför det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt för banken att erhålla återbetalning från Postnord. Det ankommer inte på staten att ange Nordeas grunder i en sådan talan. Högsta domstolens avgörande, NJA 2015 s. 1072, talar dock för att det finns civilrättslig grund för anspråket. I målet anförde Högsta domstolen att tredje man har en rätt att vända sig mot den skattskyldige för att erhålla återbetalning av felaktigt betalad skatt med stöd av principen *conditio indebiti*. I domen beskriver Högsta domstolen bl.a. hur en situation där den skattskyldige inte har fått återbetalning från staten ska bedömas (p. 18).

Det är Postnord som, i egenskap av skattebetalare, står i ett direkt förhållande till staten. Nordea är endast tredje man. Mervärdesskattedirektivet reglerar inte vad som gäller för den som utan att vara skattskyldig de facto har burit kostnaden för den uttagna mervärdesskatten. Även om staten skulle ha brutit mot unionsrätten genom att belägga Postnords tjänster med mervärdesskatt (vilket bestrids), har Nordea inte rätt att kräva återbetalning av staten av det belopp som Nordea betalat till Postnord.

Det bör uppmärksammas att, vid bifall till käromålet, kan den orimliga situationen uppstå att staten blir återbetalningsskyldig gentemot Nordea samtidigt som Postnord har möjlighet att med stöd av reglerna i skatteförfarandelagen begära omprövning av den utgående mervärdesskatt som Postnord betalat till staten.

Nordeas krav på återbetalning för åren 2004–2007 har prekluderats

Nordeas talan om återbetalning av skatt för åren 2004–2007 kan under alla förhållanden inte bifallas. En sådan talan ska bedömas med regler om tidsfrister som gäller för de mest liknande anspråken, dvs. skatteförfarandelagens regler.

Preskriptionslagen är subsidiär och gäller endast om inget annat är föreskrivet.

Nordeas anspråk, i den mån det kan riktas mot staten, är i sak samma anspråk som en direkt skattskyldig kan rikta mot staten. Postnord kan inte kräva återbetalning för mer än sex år tillbaka från anspråket.

Eventuell återbetalning kan under inga förhållanden utgå med det yrkade beloppet

Utgångspunkter för bedömningen

Om tingsrätten gör bedömningen att den mervärdesskatt på posttjänster som Nordea har betalat står i strid med unionsrätten och dessutom anser att förutsättningarna är uppfyllda för att Nordea ska kunna föra en talan mot staten, måste rätten ta ställning till med vilket belopp Nordea ska kompenseras. Det ska då beaktas att återbetalning ska nekas enligt unionsrätten om den skulle innebära en obehörig vinst för betalningsmottagaren.

Nordea har övervältrat kostnader på sina kunder

Till att börja med ska beaktas att Nordea har övervältrat kostnaden för mervärdesskatten på sina kunder.

Frågan om övervältring skett är en del av den materiella prövningen i målet och det krävs ingen lagregel för att staten ska få åberopa att övervältring har skett. EU-domstolen har inte placerat bevisbördan på staten för att visa att övervältring faktiskt har skett.

EU-domstolen har dock i några avgöranden slagit ned på vissa uppenbara försök av medlemsstater att med skräddarsydda bevisregler omöjliggöra en enskilds framgång med återbetalningskrav. I det föreliggande fallet är det inte fråga om några sådana regler och Nordea har därför att visa att övervältring inte skett.

Staten har av naturliga skäl inte tillgång till Nordeas prissättningsmodeller eller affärsmässiga överväganden. Någon annan slutsats än att övervältring skett kan dock inte dras utifrån grundläggande företagsekonomiska principer om kostnadstäckning. Hur bankmarknaden är uppbyggd och att kunderna inte är särskilt priskänsliga (vilket slagits fast i statliga utredningar) måste ligga till grund för bedömningen av att det skett en övervältring av kostnaden, med i vart fall 80 procent. I dessa delar hänvisar staten till professor Clas Bergströms sakkunnigutlåtande.

I det här fallet har således någon annan än Nordea helt eller delvis burit kostnaden för mervärdesskatten och en compensation till Nordea skulle innebära att en obehörig vinst uppkommer. Skulle hela eller delar av det yrkade beloppet betalas ut riskerar Nordea att kompenseras två gånger.

Nordea har betalat mindre i skatt under de aktuella åren på grund av mervärdesskatteinbetalningarna

En återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad vid inkomstbeskattningen är en skattepliktig intäkt (se HFD 2011 not. 89 och RÅ 2010 ref. 95). Det är därför sannolikt att en eventuell återbetalning kommer att tas upp till inkomstbeskattning för Nordea det år betalningen sker. Bolagsskatten i Sverige var tidigare 26,3 procent men sänktes år 2013 till 22 procent. Beroende på hur den icke

avdragsgilla mervärdesskatten har belastat Nordeas resultat i inkomstslaget näringsverksamhet så kan det därmed uppkomma ett överskott om ersättningen beräknas strikt efter det mervärdesskattebelopp som har betalats. Det skulle alltså uppkomma en obehörig vinst för Nordea. Detta bör också beaktas vid beräkningen av ersättningen.

Eventuell ränta på Nordeas krav på återbetalning av skatt ska inte beräknas enligt räntelagen

Enligt NJA 2007 s. 115 är det inte aktuellt att tillämpa räntelagen om en fordran har offentligrättslig snarare än förmögenhetsrättslig grund. Räntelagen kan alltså inte vara tillämplig på Nordeas anspråk på återbetalning av skatt, eftersom det inte är någon förmögenhetsrättslig fordran. Räntan ska i stället, i enlighet med likvärdighetsprincipen, beräknas enligt skatteförfarandelagen. Preskriptionslagen är subsidiär och gäller endast om inget annat är föreskrivet. Detta framgår av HFD 2016 ref. 47, som avsåg rätten till och beräkningen av ränta vid krav på återbetalning av (kupong)skatt som tagits ut i strid med unionsrätten. En tillämpning av räntelagen skulle medföra att Nordea fick ett större anspråk på ränta än vad Postnord skulle kunna ha. Det är inte godtagbart.

Skadeståndsskyldighet

De aktuella direktivbestämmelserna skapar inga rättigheter för Nordea

Mervärdesskattedirektiven tillerkänner inte icke skattskyldiga som Nordea sådana rättigheter som krävs för att ålägga staten skadeståndsansvar. Nordea är inte föremål för mervärdesbeskattning av posttjänster och omfattas inte av de rättigheter som följer av mervärdesskattedirektivens undantagsbestämmelse för vissa allmännyttiga posttjänster. Mervärdesskattedirektiven och mervärdesskattelagen innehåller inte några bestämmelser som avser de som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt och inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Direktiven innehåller inte heller några

bestämmelser om vad som gäller för den som utan att vara skattskyldig påstår sig ha fått bära kostnaden för den uttagna mervärdesskatten.

Det är inte fråga om en tillräckligt klar överträdelse

Även om tingsrätten skulle finna att staten har överträtt unionsrätten i förhållande till Nordea, är det inte fråga om en tillräckligt klar överträdelse från statens sida för att skadeståndsskyldighet ska aktualiseras. Bedömningen av om överträdelsen är tillräcklig allvarlig (klar) ska ske med stöd av den unionsrättsliga praxis som avser situationer där medlemsstaterna har implementerat ett direktiv men gjort en felaktig tolkning av en viss bestämmelse i direktivet, eftersom Sverige har införlivat det aktuella direktivet (mervärdesskattedirektivet). Uttalandena i unionsrättslig praxis (*Dillenkofer* m.fl., C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 och C-190/94) som avser skadeståndsskyldighet för medlemsstater som underlåter att överhuvudtaget genomföra ett beslutat direktiv är alltså inte aktuella i målet.

Enligt EU-domstolens praxis ska det göras en restriktiv bedömning av medlemsstatens ansvar. Här beaktas om det utifrån bestämmelsens språkliga utformning var möjligt att tolka bestämmelsen som medlemsstaten gjort – i god tro – och med användning av de argument som inte kunde anses helt sakna relevans. Om så varit fallet har tolkningen inte kunnat anses uppenbart strida mot direktivets ordalydelse eller syfte. Det har vidare betydelse att medlemsstaten inte haft någon ledning att hämta i praxis beträffande den aktuella bestämmelsen och att kommissionen inte heller väckt frågan det år när medlemsstatens föreskrifter infördes.

För det första är det inte klart vad som utgör ett offentligt postväsende. Det ska här beaktas att Sverige gick med i EU den 1 januari 1995 då postmarknaden i Sverige var fullständigt liberaliserad. EU-domstolens uttalanden i *kommissionen mot Tyskland* (C-107/84) innebär att undantaget för det offentliga postväsendet i mervärdesskattedirektivet kan omfatta såväl ”a body governed by public law” (ett offentligrättsligt organ) som ”a licensed undertaking” (licensierat företag). Nordea har inte anfört någon

omständighet som skulle påvisa förekomsten av sådana organ eller företag i Sverige år 1995. Det kan för övrigt konstateras att EU den 1 januari 1995 saknade ett gemensamt regelverk för postsektorn. Det första postdirektivet utfärdades den 15 december 1997, trädde i kraft den 10 februari 1998 och skulle av medlemsstaterna vara genomfört tolv månader efter ikraftträdandet. Någon anledning för Sverige att dessförinnan utse någon samhällsomfattande tjänsteleverantör av posttjänster i direktivets mening fanns inte.

Inom EU har det förekommit olika uppfattningar om hur undantaget i mervärdesskattedirektiven ska tolkas (vilket visas i bl.a. TNT Post UK och i *Dansk Postordreforening*, C-169/02). Undantaget har genererat frågor från nationella domstolar om förhandsavgöranden och fördragsbrottsmål för såväl en för bred som en för snäv tillämpning av undantaget. De domar som har kommit från EU-domstolen i ämnet har dessutom rört specifika nationella marknader där förhållandena varit sådana att de slutsatser som där har dragits inte direkt har kunnat översättas till svenska förhållanden. Innehållet i undantaget kom också att tolkas olika i olika medlemsländer. Ett fåtal medlemsstater, däribland Sverige, belade samtliga posttjänster med mervärdesskatt. De medlemsstater som hade infört undantaget i mervärdesskattedirektiven tolkade den på tre olika sätt. Den första gruppen medlemsstater undantog endast tjänster som tillhandahölls av tillhandahållaren för samhällsomfattande posttjänster, i den utsträckning de var monopoliserade. Den andra gruppen medlemsstater undantog samhällsomfattande tjänster, såsom de definierades i postdirektivet, som tillhandahölls av tillhandahållaren för samhällsomfattande posttjänster. Den tredje gruppen medlemsstater, t.ex. Storbritannien, tillämpade undantaget på alla posttjänster som tillhandahållaren för samhällsomfattande posttjänster tillhandahöll. Även kommissionens egna utredningar har mynnat ut i slutsatsen att undantag från mervärdesskatt på posttjänster inte borde förekomma på en konkurrensutsatt marknad. Allt detta visar att tillämpningsområdet för undantagsbestämmelserna i mervärdesskattedirektiven inte kan anses klar.

Det var först genom EU-domstolens dom mot Sverige, C-114/14, som det blev klarlagt att Postnord i egenskap av utsedd samhällsomfattande tjänsteleverantör av posttjänster utgjorde ett offentligt postväsende enligt mervärdesskattedirektivet när detta tolkades i

ljuset av det andra postdirektivet. EU-domstolens bedömning här avsåg endast det andra och inte det tredje postdirektivet. Det är ens till dags dato klarlagt hur begreppet ”det offentliga postväsendet” ska tolkas med hänsyn till det tredje postdirektivet i fråga om en sådan avreglerad postmarknad som Sveriges.

För det andra är frågan om hur begreppet individuellt förhandlade avtal ska tolkas, en sådan fråga där medlemsstaterna har ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning. De i målet aktuella direktivbestämmelserna innehåller inte någon definition av begreppet. Inte heller har den närmare innebörden av vad som utgör ett offentligt postväsende i mervärdesskatteundantagets mening stått klar, särskilt inte med avseende på svenska förhållanden med en fullständigt avreglerad postmarknad. Det kan konstateras att kommissionen så sent som i juni 2021 initierade ett överträdelseärende mot Grekland angående tillämpningen av undantaget för mervärdesskatt i artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen är av uppfattningen att Grekland inte har uppfyllt sina skyldigheter eftersom samtliga posttjänster som Hellenic Post (‘EATA’) erbjuder har undantagits från mervärdesskatt, inklusive de som har varit föremål för individuell förhandling.

Det saknas direkt orsakssamband

Det finns inte något direkt orsakssamband mellan Nordeas skada och det förhållandet att staten inte infört det unionsrättsliga skatteundantaget på vissa posttjänster eftersom Nordea endast är indirekt skattskyldig. Den aktuella lagstiftningen är inte direkt tillämplig på Nordea, varför inte heller det påstått felaktiga genomförandet av densamma kan ha orsakat den skada som Nordea gör gällande i målet. Det är Postnord som har fakturerat banken för mervärdesskatt och banken har betalat fakturorna till Postnord. Mervärdesskattedirektivet har alltså inte skapat några rättigheter för Nordea i den mening som avses i EU-domstolens praxis och som är en förutsättning för att staten ska kunna ådra sig en skadeståndsskyldighet gentemot Nordea.

Danfoss-målet utgår från premissen att ett skadeståndsanspråk mot staten från en indirekt skattskyldig (Nordea i detta fall) ska avslås innan det står klart att det är omöjligt eller orimligt svårt för den indirekt skattskyldige att få ersättning för sitt anspråk gentemot Postnord. Att Nordea inte ens har försökt att få kompensation från sin avtalspart Postnord innebär att det saknas orsakssamband mellan den påstådda överträdelsen och skadan. Då Nordea inte har visat att banken inte kommer att få någon ersättning från Postnord finns det inte heller något stöd för Nordeas påstående om att Nordeas fordran på staten avser samma belopp som Postnord har betalat in till staten.

EU-domstolen har särskilt understrukt att den nationella domstolen vid bedömningen av orsakssamband kan undersöka om den skadelidande har visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller begränsa dess omfattning och särskilt om denne i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till dennes förfogande.

Nordea har inte lidit någon slutlig skada

För att Nordea ska konstateras ha en förfallen skadeståndsfordran gentemot staten, måste det konstateras att Nordea inte kommer att få någon ersättning från Postnord. Innan dess kan det inte bedömas om Nordea har lidit någon slutlig skada, som Nordea kan åberopa gentemot staten. Nordeas åberopade fordran mot staten påstås avse samma belopp som Postnord har betalat in till staten. Om staten åläggs skadeståndsskyldighet mot Nordea kan det innebära att staten får betala två gånger.

Nordea har inte visat sin påstådda skada

Bevisbördan i ett mål som det aktuella avseende ersättning för påstått felaktigt debiterad skatt ligger inte på staten. Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/104/EU om vissa regler som styr skadeståndstalan enligt nationell rätt för överträdelser av medlemsstaternas och Europeiska unionens konkurrensrättsliga bestäm-

melser som Nordea hänvisar till har i svensk rätt genomförts i särskild lag, konkurrensskadelagen (2016:964). De mycket speciella bestämmelserna om svarandens bevisbörda som finns i denna lagstiftning gäller endast vid överträdelser av konkurrensrätten (1 kap. 1 § konkurrensskadelagen). I detta fall är det naturligt att bevisbördan placeras som den normalt sett gör enligt svensk processrätt – dvs. det är den skadelidande som har att visa sin påstådda skada. Det är alltså Nordea som har bevisbördan för att banken har lidit den påstådda skadan. Banken har inte förmått presentera tillräcklig utredning i fråga om skadans storlek, i vart fall inte i följande hänseenden.

För det första baseras Nordeas anspråk på antagandet att, om de aktuella tjänsterna hade varit undantagna från mervärdesskatt, skulle priset för de tjänster som bolaget köpt ha uppgått till det erlagda priset exklusive mervärdesskatt. Det är inte korrekt. Om Postnords aktuella tjänster skulle ha varit undantagna från mervärdesskatteplikt skulle det pris som Postnord debiterade varit högre än det pris som Nordea utgår från i sin talan. Priset för de posttjänster som målet avser hade enligt beräkningar av Postnord – om posttjänsterna skulle vara skattefria – varit i vart fall 10–12 procent högre än vad Nordea uppger att banken har betalat för tjänsterna. Nordea har inte presenterat någon bevisning för att Postnords priser hade varit densamma även om mervärdesskatt inte hade utgått. Postnords prissättning skulle vidare, i de fall mervärdesskatt inte hade utgått, med all sannolikhet ha påverkats av förekomsten av andra postoperatörer och deras prissättning samt marknadsrelationen mellan kunder som kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt och de kunder för vilka skatten är en kostnad.

För det andra har Nordea haft möjlighet att reducera den kostnad mervärdesskatten medfört bolaget genom avdrag vid bolagets inkomstbeskattning. Så har också rimligen gjorts. Den påstådda skadan måste således i alla fall minskas med ett belopp motsvarande den minskning i inkomstskatt som blivit följden.

För det tredje har Nordea övervältrat kostnaden för mervärdesskatten genom högre avgifter för sina slutkunder. Nordea har inte visat att någon övervältring inte skett.

För det fjärde ska det beaktas att ett skadestånd avseende ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad vid inkomstbeskattningen är en skattepliktig intäkt. Det är därför sannolikt att ett eventuellt skadestånd kommer att tas upp till inkomstbeskattning för Nordea det år en eventuell betalning sker. Bolagsskatten i Sverige var tidigare 26,3 procent men sänktes år 2013 till 22 procent. Beroende på hur den icke avdragsgilla mervärdesskatten har belastat Nordeas resultat i inkomstslaget näringsverksamhet så kan det därmed uppkomma ett överskott om ersättningen beräknas strikt efter det mervärdesskattebelopp som har betalats. Nordea har inte presenterat någon utredning alls i detta avseende.

Nordea kan vid en eventuell skadeberäkning under alla förhållanden inte få ersättning för posttjänster som faller utanför postdirektivens definition av samhällsomfattande tjänster. För det fall att tingsrätten bedömer att några av de aktuella posttjänsterna inte omfattas av den samhällsomfattande posttjänsten ska således ett eventuellt skadeståndsbelopp sättas ned i motsvarande mån. Staten menar att det vid en beräkning av skadestånd är rimligt att utgå från direktivets miniminivå i fråga om vad som utgör samhällsomfattande tjänster eftersom det endast är avseende dessa tjänster ett eventuellt åsidosättande av unionsrätten kan komma i fråga.

Nordea har inte vidtagit tillräckligt skadebegränsande åtgärder/visat tillräcklig aktsamhet

Om rätten skulle finna att staten är skadeståndsskyldig gentemot Nordea, gör staten gällande att ett skadeståndsansvar ska jämkas på den grunden att Nordea inte har vidtagit tillräckliga skadebegränsande åtgärder.

För det första kan inte staten ersätta Nordea för eventuell skada som uppkommer för banken eftersom banken valt att vända sig mot staten innan möjligheterna att få ersättning på civilrättslig väg är uttömda. Staten hänför sig i denna del till vad som ovan har anförts i fråga om brist på orsakssamband. Nordea, som inte ens försökt att på civil-

rättslig väg få kompensation från Postnord, kan inte anses ha tagit i anspråk de rättsmedel som finns tillgängliga. Nordea har mot den bakgrunden inte visat rimlig akt-samhet för att förhindra skadans uppkomst och begränsa dess omfattning.

Om Nordea i tid vänt sig mot Postnord skulle Postnord kunnat begära återbetalning av skatt från Skatteverket för sina eventuella förpliktelser mot Nordea. Genom att Nordea i stället vänt sig mot staten finns det betydande risk för att Postnord med hänsyn till preklusionsbestämmelser inte kan begära omprövning av de skattebeslut som avser den aktuella mervärdesskatten. Nordea har därmed genom att vända sig mot staten i stället för mot Postnord inte förhindrat skadan, alternativt inte begränsat skadan.

För det andra har Nordea haft möjlighet att övervältra sina kostnader för mervärdes-skatt på posttjänster på sina kunder. Om Nordea har valt att inte övervältra kostnaden på sina kunder (vilket bestrids) har banken i vart fall inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att förhindra eller begränsa skadan.

DOMSKÄL**Inledning**

På Nordeas begäran har vittnesförhör hållits med Ami Järvinen, Björn Zachrisson, Erik Falkkloo och Arto Andersson. Staten har åberopat vittnesförhör med Staffan Sörensen, Jan Starrsjö, Mats Johnson, Johan Hellman, Alistair Hails, Jessica Karlberg Lagrelius och partssakkunnigförhör med Clas Bergström, som också har skrivit ett sakkunnigutlåtande. Båda parter har åberopat omfattande skriftlig bevisning. Bevisningens innehåll framgår av parternas bevisuppgifter. Utöver den skriftliga bevisningen, i strikt mening, har Nordea gett in ett rättsutlåtande upprättat av Ulf Bernitz.

Tingsrätten kommer först att pröva om unionsrätten kräver att de i målet aktuella tjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt under perioden mars 2004 till och med mars 2016. För att besvara den frågan har tingsrätten att som första delfråga ta ställning till om Postnord är ett offentligt postväsende. Om tingsrätten kommer fram till att Postnord inte är ett offentligt postväsende ska Nordeas talan ogillas.

Om tingsrättens bedömning blir att Postnord är ett offentligt postväsende kommer tingsrätten att som andra delfråga ta ställning till om de tjänster som Nordea har köpt av Postnord omfattas av mervärdesskatteundantaget i mervärdesskattedirektiven. Omfattas inte tjänsterna av mervärdesskatteundantaget har tingsrätten kommit fram till att unionsrätten inte kräver att de i målet aktuella tjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt, vilket innebär att Nordeas talan ska ogillas.

Kommer tingsrätten däremot fram till att tjänsterna omfattas av undantaget, och därmed att unionsrätten kräver att tjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt, har tingsrätten att pröva om Nordea har rätt till återbetalning av staten eller om Nordea har rätt till skadestånd av staten samt om Nordea har styrkt det yrkade beloppet.

Kräver unionsrätten att de i målet aktuella tjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt?

Några utgångspunkter för tingsrättens prövning

Det aktuella mervärdesskatteundantaget

Huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet är att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning av en skattskyldig person (artikel 2). I artikel 132 i direktivet undantas vissa tjänster från mervärdesskatteplikt med hänsyn till allmänintresset, vilket framgår av rubriken ”undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. De verksamheter som undantas är, förutom det offentliga postväsendet, bland annat viss sjukhus- och tandläkarvård, viss undervisning, vissa kulturella tjänster och vissa tjänster kopplade till idrott.

Som redogjorts för inledningsvis i avsnittet Bakgrund innehåller artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet i sak identiska föreskrifter om undantag från skatteplikt för tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster. Artiklarna har följande lydelse.

Artikel 13.A.1 a) i sjätte mervärdesskattedirektivet

1 . Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet med undantag för passagerarbefordran och telekommunikationstjänster.

[...]

Artikel 132.1 a) i mervärdesskattedirektivet

Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster.

[...]

Det aktuella undantaget infördes den 1 april 2016 i mervärdesskattelagen (1994:200) genom 3 kap. 20 a §, av vilken framgår följande.

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045), till den del de tillhandahålls av någon som med stöd av samma lag är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av denna tjänst, och
2. frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga som betalningsmedel för posttjänster som avses i 1.

Omsättning av posttjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget i första stycket 1.

Frågan om hur undantaget från skatteplikt ska tolkas har aktualiserats i mål från EU-domstolen. Av EU-domstolens praxis följer att undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt på grund av dessas karaktär som undantagsbestämmelser, eftersom detta innebär ett avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på samtliga tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. En restriktiv tolkning innebär dock inte att de uttryck som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (se bland annat EU-domstolens dom i mål C-307/01, *d'Ambrumenil och Dispute Resolutions Services*, EU-domstolens dom i mål C-357-07, *TNT Post UK*, och EU-domstolens dom i förenade målen C-4/18 och C-5/18, *Winterhoff*).

Av EU-domstolens praxis framgår vidare att det aktuella undantaget från skatteplikt ska tolkas i enlighet med bestämmelsens ändamål, vilket är att gynna vissa verksamheter av allmänintresse (se *TNT-domen*, samt EU-domstolens dom i mål C-581/19, *Frenetikexito*). Av *TNT-domen* framgår att detta ändamål inom postområdet kommer till uttryck genom det särskilda ändamålet att till en begränsad kostnad erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov. Ett sådant ändamål sammanfaller enligt domstolen i huvudsak med ändamålet med Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen

av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna (första postdirektivet) som är att erbjuda samhällsomfattande posttjänster.

Undantaget ska vidare tolkas med hänsyn till övriga regler i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet följer att undantagen från skatteplikt ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Av detta följer bland annat att tolkningen ska stämma överens med principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se *Winterhoff-domen*).

Begreppet ”det offentliga postväsendet”

EU-domstolen tog ställning till vad som avses med begreppet ”*det offentliga postväsendet*” i domen i mål C-107/84, *kommissionen mot Tyskland*. EU-domstolen fann att det offentliga postväsendet avser de faktiska organ som tillhandahåller de tjänster som ska undantas från mervärdesskatt, oavsett om det är ett offentligrättsligt organ eller en privat tillståndsinnehavare som en medlemsstat har uppdragit postverksamheten åt.

I *TNT-domen* tydliggjorde EU-domstolen att begreppet skulle tolkas med vägledning av tillämpligt postdirektiv, vilket var det första postdirektivet. Med ledning av detta klargjorde EU-domstolen att begreppet det offentliga postväsendet ska tolkas på så sätt att det avser de operatörer, offentliga eller privata, som förbinder sig att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna som dessa definieras i artikel 3 i det första postdirektivet. Vidare tydliggjorde EU-domstolen att det endast är posttjänster som det offentliga postväsendet utför i denna egenskap, dvs. i egenskap av offentligt postväsende, som ska undantas från skatteplikt. En sådan tolkning ansågs nödvändig för att principen om skatteneutralitet skulle respekteras.

Begreppet ”sammansfattande posttjänster”

Enligt artikel 3.1 i det första postdirektivet ska medlemsstaterna säkerställa att användarna har tillgång till sammansfattande tjänster som inbegriper ”stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare”. Enligt artikel 2.17 avses med användare ”varje fysisk eller juridisk person som i egenskap av avsändare eller adressat drar nytta av att en sammansfattande tjänst tillhandahålls”.

Postdirektivet är ett s.k. minimidirektiv. I skäl 11 till det första postdirektivet anförs att det är av yttersta vikt att på gemenskapsnivå garantera sammansfattande posttjänster som omfattar ett minimiutbud av tjänster av angiven kvalitet som i alla medlemsstater måste tillhandahållas samtliga användare till ett rimligt pris, oavsett deras geografiska belägenhet inom gemenskapen. I artikel 3.4 finns en bestämmelse om miniminivån på de sammansfattande tjänsterna.

I postlagen (2010:1045) definieras sammansfattande posttjänst som ”en posttjänst som ska finnas i hela landet, som är av god kvalitet och som innebär att alla användare kan ta emot postförsändelser och till rimliga priser för befördran kan avlämna sådana försändelser” (se 1 kap. 2 §).

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om bland annat vilka tjänster som ska ingå i den sammansfattande posttjänsten (3 kap. 1 § andra stycket postlagen). Regeringen har genom 7 § postförordningen (2010:1049) bemyndigat Post- och telestyrelsen (PTS) att meddela sådana föreskrifter.

Vilka posttjänster omfattas inte av undantaget

Som framgår av ordalydelsen av artiklarna i sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattedirektivet gäller inte det aktuella mervärdesskatteundantaget för vissa

posttjänster för persontransporter och telekommunikationstjänster. EU-domstolen har i sin rättspraxis ytterligare specificerat vilka tjänster som inte omfattas av undantaget.

EU-domstolen har i *TNT-domen* klargjort att sådana tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och för vilka villkoren har förhandlats individuellt inte omfattas av undantaget. EU-domstolen uttalade att dessa tjänster genom sin natur tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska aktörer. Uttalandet är i överensstämmelse med skäl 15 till det första postdirektivet av vilket framgår att bestämmelsen om tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster inte påverkar den rätt som tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster har att träffa avtal med kunder på individuell basis.

I ett avgörande från EU-domstolen, mål C-320/91, *Corbeau*, uttalade domstolen att (det belgiska) postmonopolet inte omfattade vissa från en tjänst av allmänt intresse avskiljbara särskilda tjänster som tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och som kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder.

I den svenska mervärdesskattelagen kommer undantaget för individuellt förhandlade posttjänster till uttryck genom 3 kap. 20 a § andra stycket som stadgar att ”Omsättning av posttjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget i första stycket 1”.

Av förarbetena till ändringen i mervärdesskattelagen framgår bland annat följande beträffande individuellt förhandlade posttjänster (se prop. 2015/16:51 s. 16 f.).

”Utöver vad som framgår av *TNT-domen* och *Corbeau-domen* har EU-domstolen inte lämnat någon närmare vägledning om vad som kännetecknar en posttjänst vars villkor är individuellt förhandlade. Mot bakgrund av domstolens uttalanden i de båda avgörandena gör regeringen följande överväganden. Bedömningen av om villkoren för en viss posttjänst är individuellt förhandlade, alltså om villkoren föranleder någon typ av avtalsförhandling mellan parterna eller om villkoren är direkt tillgängliga för allmänheten, beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Det är alltså inte möjligt, som bl.a. PTS önskar, att undvika en bedömning från fall till fall. Regeringen anser inte heller att det är möjligt eller lämpligt att i lagtexten ange exakt vilka tjänster som är att anse som tjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt, eftersom detta beror på omständigheterna i det enskilda fallet. En utgångspunkt bör dock vara att tjänster som faktureras kunden enligt avtal i stället för att betalas kontant anses vara individuellt förhandlade.

Regeringen anser dock inte, som FAR synes mena, att betalningssättet (kontant eller faktura) för tjänsten är ensamt avgörande vid bedömningen om tjänsten är undantagen.

En annan faktor som talar för att tjänstens villkor är individuellt förhandlade är om priset för att skicka försändelserna inte följer det allmänt gällande portopriset (jfr generaladvokatens förslag till avgörande i *TNT-domen*, p. 83-84). Detta innebär att s.k. sändningar (se avsnitt 4.2) generellt bör ses som tjänster vars villkor förhandlats individuellt. Det bör inte ha någon avgörande betydelse om avtalsvillkoren i och för sig består av förbestämda standardvillkor, t.ex. prislistor som erbjuds alla kunder och som innebär att ett visst pris fås vid en viss sändningsvolym, eller att en viss rabatt fås vid viss grad av försortering, beroende på inlämningsställe och inlämningstidpunkt eller liknande. Det får antas att ett sådant avtal utgår från de särskilda behoven hos den ekonomiska operatör som köper tjänsten. Att andra kunder som har samma sändningsvolym och utför samma prestationer också kan uppfylla dessa villkor bör inte föranleda någon annan bedömning.

Det är inte enbart priset som har betydelse vid bedömningen om det är tjänster vars villkor är individuellt förhandlade. Det kan också vara villkor som har att göra med själva tjänsterna, så som paketering och liknande som förhandlas fram utifrån behovet hos den enskilda kunden. Ett exempel är posttjänster som köps av t.ex. tryckerier eller reklambyråer.”

Efter *TNT-domen* och ändringen av mervärdesskattelagen har det tillkommit ytterligare praxis från EU-domstolen som ger vägledning beträffande vilka tjänster som inte ska anses vara samhällsomfattande posttjänster. EU-domstolen har, i mål C-368/15, *Ilves Jakelu Oy*, uttalat att expresstjänster skiljer sig från samhällsomfattande posttjänster genom att det mervärde kunderna får gör dem villiga att betala mer för tjänsten. EU-domstolen uttalade vidare att expresstjänster är en sådan tjänst som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer och att tjänsten kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder.

Vidare har EU-domstolen i de förenade målen C-203/18 och C-374/18, *Deutsche Post AG* och *Klaus Leymann*, fastslagit att tilläggstjänster – såsom insamling med eller utan tidsfönster, ålderskontroll, postförskott, mottagaren betalar, eftersändning, avsändarinstruktioner, önskad leveransdag och leveranstid – som tillhandahålls tillsammans med en försändelse som är en samhällsomfattande posttjänst leder till att tjänsten som helhet inte ska betraktas som samhällsomfattande.

Det nu nämnda speglas i skäl 18 och 21 till det första postdirektivet. Av dessa följer att medlemsstaterna inte kan hänföra tjänster med ett mervärde (oberoende av form) och inte kan inkludera nya tjänster (som skiljer sig från de traditionella tjänsterna) i de samhällsomfattande tjänsterna.

Tillhandahållande av samhällsomfattande posttjänster

Av artikel 4 i det första postdirektivet framgår att varje medlemsstat ska säkerställa att tillhandahållandet av samhällsomfattande tjänster garanteras och att medlemsstaten ska meddela kommissionen vilka åtgärder den vidtagit för att uppfylla skyldigheten, särskilt namnet på den eller de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster.

I skäl 23 till det tredje postdirektivet uttalas dock att det i det första postdirektivet fastställs att tillhandahållandet av samhällsomfattande tjänster i första hand ska ske genom att tillhandahållare utses, men att den ökade konkurrensen och valfriheten innebär att medlemsstaterna bör tillerkännas ytterligare flexibilitet att fastställa det effektivaste och lämpligaste sättet att tillhandahålla tjänsterna.

Vidare uttalas att principerna om objektivitet, öppenhet, icke-diskriminering, proportionalitet och minsta möjliga snedvridning av marknaden bör följas för att säkerställa det fria utbudet av posttjänster på den inre marknaden. Av skäl 23 följer vidare att medlemsstaterna får välja mellan att låta marknaden tillhandahålla de samhällsomfattande tjänsterna, att ett eller flera företag utses att tillhandahålla olika delar av samhällsomfattande tjänster eller att täcka olika delar av landet och att tjänsterna upphandlas offentligt. Artikel 4 i det tredje postdirektivet har således fått en annan utformning genom att medlemsstaterna får tillämpa olika alternativ i fråga om tillhandahållandet av samhällsomfattande posttjänster.

Enligt 2 kap. 4 § postlagen får ett tillstånd att bedriva postverksamhet för en eller flera tillståndshavare förenas med en skyldighet att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten. Av 7 § postförordningen följer att det är PTS, som för en eller flera tillståndshavare ska förena tillståndet att bedriva postverksamhet med villkor om skyldighet att tillhandahålla en samhällsomfattande posttjänst.

Postnords reglering

PTS har meddelat tillståndsvillkor för Postnord. Av tillståndsvillkoren framgår bland annat att Postnord ska hålla priser och villkor för de samhällsomfattande posttjänsterna tillgängliga på Postnords hemsida. Till följd av detta har Postnord publicerat sina standardprislistor på sin hemsida (benämnda bruttoprislistor eller ordinarie prislistor). Postnord har även publicerat sina allmänna villkor på sin hemsida, Postnords Allmänna Villkor (PAV) och Postnords Allmänna Kundvillkor för näringsidkare och andra organisationer (PAKN).

Av tillståndsvillkoren följer även att Postnord ska redovisa sina rabatter. Postnord har publicerat ett dokument benämnt ”*Prisparametrar*” på sin webbplats från år 2011 och framåt. Av dokumentet framgår att det är de parametrar som beskrivs i dokumentet som kan påverka prissättningen i de enskilda kundavtalen.

Är Postnord ett offentligt postväsende?

Nordea har gjort gällande att Postnord utgör det offentliga postväsendet i Sverige och att Postnord har utgjort det offentliga postväsendet under hela den tidsperiod som är aktuell i målet. Staten har godtagit att Postnord utgjorde det offentliga postväsendet under det första och andra postdirektivet, men anført att Postnord inte ska anses som ett offentligt postväsende i mervärdesskattedirektivets mening efter februari 2008 (dvs. under det tredje postdirektivet).

Tingsrätten konstaterar att det genom EU-domstolens dom i mål C-114/14, *kommissionen mot Sverige*, är klarlagt att Postnord utgjorde det offentliga postväsendet i Sverige under det första och andra postdirektivet. Frågan tingsrätten har att pröva är därför om Postnord utgjort det offentliga postväsendet i Sverige även efter att det tredje postdirektivet trädde i kraft i februari 2008.

Staten har påstått att det tredje postdirektivet på ett genomgripande sätt ändrade det första postdirektivet och fullbordade processen med att avreglera den inre marknaden för posttjänster. Detta innebar, enligt staten, att det inte längre var ett krav att en medlemsstat utsåg en operatör att tillhandahålla de samhällsomfattande tjänster som medlemsstaten är skyldig att garantera enligt postdirektivet.

Nordea har motsatt sig denna beskrivning och hävdar att postdirektivet saknar betydelse för bedömningen av vad som utgör det offentliga postväsendet och att någon ändring beträffande vad som utgör det offentliga postväsendet inte är avsett genom ändringen av det aktuella direktivet. Enligt Nordea har det således inte skett några materiella ändringar beträffande vad som utgör det offentliga postväsendet och samhällsomfattande tjänster och Postnord har varit ålagt att tillhandahålla den samhällsomfattande tjänsten under hela den period som talan avser.

Begreppet det offentliga postväsendet ska, som redogjorts för ovan, tolkas med ledning av tillämpligt postdirektiv. EU-domstolen har i aktuellt avseende knutit begreppet det offentliga postväsendet till begreppet samhällsomfattande posttjänster. Det offentliga postväsendet har därmed enligt EU-domstolens praxis avsett de operatörer, offentliga eller privata, som tillhandahåller de tjänster som ska undantas från skatteplikt, dvs. samhällsomfattande posttjänster, och det är endast de posttjänster som det offentliga postväsendet utför i denna egenskap, dvs. i egenskap av offentligt postväsende, som ska undantas från skatteplikt.

Av Postnords tillståndsvillkor från PTS för åren efter det tredje postdirektivets införande framgår att PTS har utsett Postnord att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten i enlighet med 3 kap. 1 och 2 §§ postlagen. Vidare framgår av tillståndet att PTS bedömning är att det endast är Postnord som är tillhandahållare av hela den samhällsomfattande posttjänsten. Skälet är att man härigenom kan säkerställa kraven på kvalitet, rikstäckning, tillgänglighet, prissättning och redovisning samt att Postnord följer de regler som finns i postlagen.

Tingsrätten konstaterar att PTS, även med beaktande av, såsom staten påpekat, att det inte är ett krav att utse någon att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten efter det tredje postdirektivet, alltså har gjort bedömningen att en tillhandahållare ska utses och utsett Postnord som tillhandahållare av hela den samhällsomfattande posttjänsten. Någon ändring i förhållande till det som gällde under det första och andra postdirektivet har således inte skett i detta hänseende. Postnord var enligt dess tillståndsvillkor även efter införandet av det tredje postdirektivet skyldigt att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten och får anses ha förbundit sig att göra detta. Det har inte heller skett någon materiell ändring i fråga om vad som utgör samhällsomfattande posttjänster till följd av det tredje postdirektivet.

Staten har i denna del gjort gällande att skillnaden mellan det offentliga postväsendet och andra aktörer inte kännetecknas av den typ av tjänster som tillhandahålls utan av den särskilda ordning som det offentliga postväsendet är underkastad. Tingsrätten konstaterar att Sveriges postmarknad visserligen är konkurrensutsatt och att det finns ett flertal postoperatörer som har tillstånd att bedriva postverksamhet. Flera andra operatörer tillhandahåller, i likhet med Postnord, således också samhällsomfattande posttjänster. Oavsett detta är Postnord emellertid skyldigt att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster enligt tillståndsvillkoren från PTS och får därför anses vara underkastat en särskild ordning.

Sammanfattningsvis anser tingsrätten att Postnord har utgjort det offentliga postväsendet i Sverige även efter införandet av det tredje postdirektivet och därmed under hela den i målet aktuella perioden.

Omfattas de posttjänster som Nordea har köpt av Postnord av mervärdesskatteundantaget?

Nordea har påstått att de posttjänster som omfattas av bankens talan är samhällsomfattande tjänster varför de omfattas av det aktuella mervärdesskatteundantaget. Staten har gjort gällande att de aktuella posttjänsterna är individuellt förhandlande och

därför inte omfattas av mervärdesskatteundantaget. Nordea har motsatt sig att tjänsterna är individuellt förhandlade.

Individuellt förhandlade posttjänster omfattas, som framgått ovan, inte av mervärdesskatteundantaget. Tingsrätten har därför att pröva om de tjänster som Nordea har köpt av Postnord har varit individuellt förhandlade.

Har det funnits möjlighet att förhandla?

Nordea och Postnord har under de i målet aktuella åren ingått totalt tio ramavtal. Samtliga posttjänster som är aktuella i detta mål omfattas av dessa ramavtal. Nordea och Postnord har utöver ramavtalen även träffat flera s.k. serviceavtal som reglerar Postnords utförande av intern posthantering för Nordeas räkning.

Parterna har olika uppfattning om ingåendet av ramavtalen har föregåtts av en förhandling mellan parterna om bland annat priser, rabatter och andra villkor. Nordea har påstått att Postnord, till följd av sin egenskap av tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten och som dominerande aktör på marknaden, inte har haft möjlighet att förhandla om priser och andra villkor eftersom Postnord har haft att följa konkurrenslagstiftning, postlagstiftning och PTS tillståndsvillkor. Staten har däremot hävdat att Postnord, trots lagstiftning och tillståndsvillkor, har haft ett betydande förhandlingsutrymme vid ingående av ramavtalen.

Av postdirektivet följer att tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten har rätt att träffa avtal på individuell basis och träffa individuella avtal om priser samt att tillämpa specialavgifter i förhållande till storkunder och företagskunder. Tillhandahållaren måste dock även beakta principerna om öppenhet och icke-diskriminering.

Det är ostridigt att Postnords s.k. utgångserbjudande till kunder utgörs av Postnords Allmänna Kundvillkor (PAV) och standardprislistor. Om avtal ingås mellan Postnord

och kund gäller i stället Postnords Allmänna Kundvillkor för näringsidkare och andra organisationer (PAKN). Eftersom Postnord och Nordea har ingått avtal är det PAKN som reglerat avtalsförhållandet. Enligt PAKN är det möjligt att avvika från kundvillkoren genom särskild överenskommelse och en sådan överenskommelse har företrädare framför kundvillkoren.

För Postnords avtalskunder gäller även dokumentet ”Prisparametrar”. Av dokumentet framgår vilka prisparametrar som kan påverka prissättningen i de enskilda kundavtalen. I dokumentet redogörs för fyra parametrar; volymrabatter, rabatt för tunga försändelser, prestationsrabatt och slutpris. Beträffande slutpris anges att det finns ett utrymme för Postnords säljare att avtala med kunden om slutpriset för en tjänst eller lämna information till kunden om ett sådant slutpris. Vidare framgår att syftet med utrymmet är att möjliggöra för Postnord att vid prissättningen kunna beakta omständigheter i det individuella kundförhållandet som enligt Postnords bedömning är prispåverkande vid tillämpning av normala affärsmässiga villkor.

Det aktuella prisparameterdokumentet har inte funnits under hela den i målet aktuella perioden. Av Johan Hellmans, Alistair Hails och Jessica Karlberg Lagrelius uppgifter framgår emellertid att det under hela den i målet aktuella perioden har funnits ett betydande kommersiellt förhandlingsutrymme, även benämnt som ett lösningsutrymme, samt att detta tillsammans med de övriga parametrarna i dokumentet har kunnat leda fram till ett kundunikt pris.

Har Nordea och Postnord förhandlat om villkoren för de posttjänster som omfattas av ramavtalen?

Nordea var en av Postnords största kunder under de i målet aktuella åren, en s.k. nyckelkund. Beträffande Postnords organisation har framkommit att det vid tidpunkten fanns cirka 200 säljare av vilka cirka 20 stycken var s.k. key account managers. Nordea blev i egenskap av nyckelkund tilldelat ett eget säljteam som en key account manager ansvarade för. I säljteamet fanns bland annat kundlösningsspecialister och

specialistsäljare. Key account managers främsta uppgift var att utveckla affärsrelationen med kunden samt undersöka nya affärsmöjligheter och kundlösningar. Det var även key account managern som var ansvarig för att ta fram ramavtal med Nordea.

Samtliga hörda personer har berättat att förfarandet vid framtagandet av ramavtalen var snarlikt från år till år även om viss skillnad kunde förekomma beroende på de ansvariga personerna hos Nordea och Postnord. Förfarandet innefattade flertalet kontakter och möten mellan Nordea och Postnord. Vid ett antal möten träffades Postnords key account manager, däribland Johan Hellman och Alistair Hails, och representanter från Nordea, däribland Ami Järvinen och Björn Zachrisson. Syftet med dessa möten var att diskutera ingåendet av ramavtalen utifrån exempelvis vilka tjänster Nordea hade behov av, vad Nordea kunde utföra på egen hand för att erhålla ett bättre pris och vilka åtgärder Postnord kunde utföra, volymer, rabatter, slutpris och faktureringsvillkor. Vilka specifika frågor som diskuterades kunde skilja från år till år, men det var inte på förhand uteslutet att diskutera några frågor.

Såväl Johan Hellmans som Alistair Hails uppgifter om framtagandet av ramavtalen ger starkt stöd för att ramavtalen har varit föremål för förhandling i vanlig mening mellan Nordea och Postnord. De har samstämmigt och utförligt berättat hur de i egenskap av key account managers presenterade olika bud avseende priser och villkor till Nordea beträffande de posttjänster som Nordea skulle köpa. Dessa bud föregicks av en diskussion mellan key account managern och Postnords prisgrupp, vilket var en enhet inom Postnord som ansvarade för att säkerställa att det pris och de villkor som key account managern sedermera föreslog för kunden var i överensstämmelse med det regelverk som Postnord hade att följa. Johan Hellman och Alistair Hails har berättat att de översände underlag till prisgruppen och därefter fick ett mandat i förhållande till de olika villkor som diskuterades mellan Postnord och Nordea. Baserat på det givna mandatet, som hörda personer från Postnord har förklarat ”hade ett tak och ett golv”, kunde key account managern lägga fram olika bud som Nordea hade att ta ställning till. Därefter förekom viss budgivning mellan Nordea och Postnord.

Tingsrätten anser även att Ami Järvinen och Björn Zachrisson, som arbetade på Nordea, till viss del bekräftat dessa uppgifter om processen. De har visserligen uppgett att det inte har varit fråga om regelrätta förhandlingar mellan parterna utan att de snarare uppfattade buden från Postnord som ”fastställda” och att det inte fanns något utrymme för justering. De har emellertid båda berättat att det vid ett antal tillfällen hänt att Postnord gått hem och ”räknat om” priset om Nordea haft synpunkter på prisnivån. Postnord har därefter återkommit med ett lägre pris.

Även den skriftliga bevisningen i form av presentationsmaterial från möten som föregått framtagandet av ramavtalen ger stöd åt statens påstående om att det förekom förhandlingar mellan parterna. Av presentationsmaterialet för bland annat år 2013 framgår att Postnord föreslagit förändringar beträffande priset för olika posttjänster vilket Nordea sedan tagit ställning till genom att svara ”OK” eller lämna ett motförslag. Därefter har Postnord tagit ställning till Nordeas motförslag. Uppgifterna i presentationsmaterialet tydliggör också att den beskrivna förhandlingen föranlett en del prisjusteringar trots att volymerna för tjänsterna varit oförändrade.

Det har vidare framgått att Nordea och Postnord även har förhandlat om särskilda villkor om posttjänsternas innehåll, sortering, frankering, hämtning och sen inlämning. Parterna har också särskilt förhandlat om betalnings- och faktureringsvillkoren. De tjänster som omfattas av ramavtalen framstår härigenom som en helhetslösning vilken har tillgodosett Nordeas särskilda behov.

Sammanfattningsvis anser tingsrätten att det genom den skriftliga och muntliga bevisningen är visat att ramavtalen mellan Postnord och Nordea har föregåtts av förhandlingar. Dessa har inneburit att Nordea har haft möjlighet att förhandla om avvikelser både från avtalsvillkoren i PAKN och från standardprislistor för att posttjänsterna skulle motsvara Nordeas särskilda behov. Förhandlingarna har vidare resulterat i ett kundunikt pris för de posttjänster som omfattas av ramavtalen. Härigenom finner tingsrätten att det är uppenbart att de posttjänster som Nordea har

köpt av Postnord och som omfattas av Nordeas talan är individuellt förhandlade och att tjänsterna därmed inte omfattas av det aktuella mervärdesskatteundantaget.

Tingsrättens slutsats

Sammanfattningsvis anser tingsrätten att unionsrätten inte kräver att de i målet aktuella posttjänsterna skulle ha undantagits från mervärdesskatt under perioden mars 2004 till och med mars 2016. Nordeas talan ska därför ogillas.

Rättegångskostnader

Nordea är tappande part i målet och ska därför enligt 18 kap. 1 § rättegångsbalken ersätta staten för dess rättegångskostnad. Av 18 kap. 8 § samma balk framgår att ersättningen fullt ut ska motsvara kostnaden för rättegångens förberedande och talans utförande jämte arvode till ombud och biträde, såvitt kostnaden skäligen varit påkallad för tillvaratagande av partens rätt. Ersättning ska också utgå för partens arbete och tidspillan i anledning av rättegången.

Staten har yrkat ersättning med 7 036 500 kr för ombudsarvode, 661 500 kr avseende kostnader för arvode till partssakkunnige Clas Bergström och 51 238 kr för övriga kostnader. Nordea har överlämnat till tingsrätten att bedöma skäligheten i den yrkade ersättningen för ombudsarvode och övriga kostnader. Däremot har Nordea ifrågasatt skäligheten i den begärda ersättningen avseende Clas Bergström och i denna del endast vitsordat ett belopp om 150 000 kr.

Tingsrätten anser att yrkat belopp för ombudsarvode och övriga kostnader är skäligt. Vad därefter gäller yrkandet om ersättning för arvode till Clas Bergström gör tingsrätten följande bedömning.

Vid huvudförhandlingen hölls förhör med Clas Bergström som är professor emeritus i Finansiell Ekonomi vid Handelshögskolan i Stockholm. Clas Bergström uttalade sig

särskilt i frågan om mervärdesskattens incidens på bankmarknaden till styrkande av att Nordea övervältrat kostnaderna för mervärdesskatt på posttjänster på sina kunder under den aktuella tidsperioden. Förhöret pågick under sammanlagt en och en halv timme. Vidare har Clas Bergström skrivit ett sakkunnigutlåtande om 15 sidor. Med hänsyn till omfattningen av Clas Bergströms sakkunnigutlåtande och hans relativt begränsade medverkan vid huvudförhandlingen finner tingsrätten att Nordeas skyldighet att betala ersättning för statens rättegångskostnad bör sättas ned med 250 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se [bilaga 2](#) (TR-02)

Överklagande, ställt till Svea hovrätt, ges in till tingsrätten senast den 7 juli 2022.

Prövningstillstånd krävs.

Bertil Sundin

Maria Hölcke

Ann-Sofie Bodin

STOCKHOLMS TINGSRÄTT
Avdelning 1

INKOM: 2022-03-07
MÅLNR: T 8426-14
AKTBIL: 338

TABELL 1 OCH 2 TILL NORDEAS RÄNTEYRKANDE

Tabellerna nedan redovisar Nordeas mervärdesskattekostnader för de i målet aktuella Posttjänsterna, här anpassade med en månads förskjutning framåt enligt Nordeas ränteyrkande. Enligt Nordeas ränteyrkande yrkas således avkastningsränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen på de belopp som anges i tabellerna nedan, *från den sista dagen i respektive månad*.

Tabell 1 (Ränta på 479 344 389 kronor)

jan-04	feb-04	mar-04	apr-04	maj-04	jun-04	jul-04	aug-04	sep-04	okt-04	nov-04	dec-04
			4 793 737	4 050 398	4 427 892	4 025 285	4 485 224	4 129 596	4 141 551	4 822 458	4 105 060
jan-05	feb-05	mar-05	apr-05	maj-05	jun-05	jul-05	aug-05	sep-05	okt-05	nov-05	dec-05
4 890 237	7 021 582	5 054 981	6 690 038	5 862 733	6 105 857	5 807 876	5 618 846	5 186 048	5 375 711	6 084 437	5 428 295
jan-06	feb-06	mar-06	apr-06	maj-06	jun-06	jul-06	aug-06	sep-06	okt-06	nov-06	dec-06
5 866 005	7 083 889	4 913 852	5 574 371	5 405 534	5 835 938	5 068 271	5 549 842	4 524 317	4 990 558	6 046 057	5 054 848
jan-07	feb-07	mar-07	apr-07	maj-07	jun-07	jul-07	aug-07	sep-07	okt-07	nov-07	dec-07
5 481 851	6 205 977	4 021 934	4 190 795	4 778 607	4 369 144	3 935 055	4 480 696	3 831 867	3 791 395	5 597 399	3 903 255
jan-08	feb-08	mar-08	apr-08	maj-08	jun-08	jul-08	aug-08	sep-08	okt-08	nov-08	dec-08
4 280 654	6 770 326	4 102 705	4 193 047	5 017 382	4 864 972	4 140 346	4 529 640	3 925 346	4 271 371	4 772 957	3 921 738
jan-09	feb-09	mar-09	apr-09	maj-09	jun-09	jul-09	aug-09	sep-09	okt-09	nov-09	dec-09
4 070 888	5 081 148	3 404 919	3 908 823	3 938 164	3 287 186	3 528 568	3 843 856	2 745 002	3 522 826	3 629 705	3 170 128
jan-10	feb-10	mar-10	apr-10	maj-10	jun-10	jul-10	aug-10	sep-10	okt-10	nov-10	dec-10
3 567 239	3 932 224	2 960 791	3 987 098	3 223 660	3 017 368	3 165 861	4 310 495	2 121 044	3 317 845	3 251 162	3 401 445
jan-11	feb-11	mar-11	apr-11	maj-11	jun-11	jul-11	aug-11	sep-11	okt-11	nov-11	dec-11
3 256 510	3 864 539	2 768 260	3 485 280	3 123 818	2 885 618	2 898 637	2 509 754	2 461 617	2 730 910	2 824 581	3 013 928
jan-12	feb-12	mar-12	apr-12	maj-12	jun-12	jul-12	aug-12	sep-12	okt-12	nov-12	dec-12
3 087 248	4 755 368	3 027 082	3 042 058	2 395 821	2 974 316	2 843 180	2 798 600	2 525 071	2 812 812	3 097 577	2 615 536
jan-13	feb-13	mar-13	apr-13	maj-13	jun-13	jul-13	aug-13	sep-13	okt-13	nov-13	dec-13
2 422 027	4 477 641	2 416 736	2 648 415	2 779 705	2 696 302	2 496 175	2 682 247	2 298 139	2 706 620	2 862 970	2 633 393
jan-14	feb-14	mar-14	apr-14	maj-14	jun-14	jul-14	aug-14	sep-14	okt-14	nov-14	dec-14
2 357 522	4 281 154										

Tabell 2 (Ränta på 70 375 807 kronor)

jan-14	feb-14	mar-14	apr-14	maj-14	jun-14	jul-14	aug-14	sep-14	okt-14	nov-14	dec-14
		2 636 228	3 040 018	3 853 880	2 838 515	2 959 099	3 015 527	2 521 999	2 908 694	2 956 710	2 601 563
jan-15	feb-15	mar-15	apr-15	maj-15	jun-15	jul-15	aug-15	sep-15	okt-15	nov-15	dec-15
2 737 403	4 043 112	1 911 533	2 708 037	2 546 932	2 328 763	2 506 430	2 483 707	2 119 225	2 432 178	2 484 880	1 993 372
jan-16	feb-16	mar-16	apr-16	maj-16	jun-16	jul-16	aug-16	sep-16	okt-16	nov-16	dec-16
2 778 749	3 262 093	2 372 235	2 334 926								



Hur man överklagar

Dom i tvistemål, tingsrätt

TR-02

Vill du att domen ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 3 veckor

Ditt överklagande ska ha kommit in till domstolen inom 3 veckor från domens datum. Sista datum för överklagande finns på sista sidan i domen.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

En part kan anslutningsöverklaga inom en extra vecka från det att överklagandetiden har gått ut. Ett anslutningsöverklagande måste alltså komma in inom 4 veckor från domens datum.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Så här gör du

1. Skriv tingsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att domen ska ändras. Tala om vilken ändring du vill ha och varför du tycker att hovrätten ska ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

Det är inte säkert att du kan lägga fram nya bevis. Vill du göra det ska du förklara varför du inte lagt fram bevisen tidigare.

Vill du ha nya förhör med någon som redan förhörts eller en ny syn (till exempel besök på en plats), ska du berätta det och förklara varför.

Tala också om ifall du vill att motparten ska komma personligen vid en huvudförhandling.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.
Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.
Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skriv under överklagandet själv eller låt ditt ombud göra det.
6. Skicka eller lämna in överklagandet till tingsrätten. Du hittar adressen i domen.

Vad händer sedan?

Tingsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att domen gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar tingsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till hovrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning, kan även hovrätten skicka brev på detta sätt.

Prövningstillstånd i hovrätten

När överklagandet kommer in till hovrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Hovrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att tingsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om tingsrätten har dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rättstillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller den överklagade domen. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med tingsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i domen.

Mer information finns på www.domstol.se.