

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
774-19

meddelad i Stockholm den 26 oktober 2020

KLAGANDE

DS Smith PLC, 502076-1994

Ombud: AA
KPMG AB
Box 227
201 22 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 28 november 2018 i mål nr 593-18

SAKEN

Skattetillegg och ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och sätter ned skattetillegget till hälften.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar DS Smith PLC ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

Dok.Id 216665

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

1. Om en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift till ledning för beskattningen kan ett skattetillägg tas ut. Tillägget beräknas som en del av den skatt som hade kunnat undandras från beskattning om den oriktiga uppgiften hade godtagits. När underlaget för skattetillägg bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Befrielse från skattetillägget ska medges om det är oskäligt att tillägget tas ut med fullt belopp.
2. Det brittiska bolaget DS Smith PLC köpte och sålde en pappersmaskin under samma dag i samband med en sale and lease back-transaktion i april 2015. I juni samma år ansökte bolaget om registrering till mervärdesskatt i Sverige. I ansökan och i svar på begäran om komplettering från Skatteverket uppgav bolaget att skälet till ansökan var att bolaget skulle kunna redovisa mervärdesskatten på försäljningen, och också få avdrag för den ingående mervärdesskatten på inköpet, samt att det inte avsåg att göra några andra transaktioner som krävde registrering till mervärdesskatt i Sverige. Bolaget upplyste samtidigt om att det i avsaknad av svenskt registreringsnummer till mervärdesskatt ännu inte hade kunnat utfärda någon slutlig faktura.
3. Bolaget registrerades till mervärdesskatt i juli 2015 med april som första redovisningsperiod. I mitten av augusti samma år ställde bolaget ut en faktura för försäljningen där mervärdesskatt debiterades med 12 809 096 kr. I skattedeklarationen för redovisningsperioden april, som kom in till Skatteverket i slutet av augusti, redovisade bolaget den ingående mervärdesskatten. Någon utgående mervärdesskatt redovisades inte. Skatteverket medgav avdrag för den ingående skatten och beloppet tillgodoräknades bolagets skattekonto i september 2015. Det skedde dock inte någon utbetalning från skattekontot.
4. Efter att det utländska företag som bolaget hade sålt maskinen till hade ansökt om återbetalning av mervärdesskatten, skickade Skatteverket i juni 2016 en förfrågan

DOM

Mål nr
774-19

till bolaget om transaktionen. Bolaget svarade att det av misstag inte hade redovisat utgående skatt med 12 809 096 kr.

5. Skatteverket påförde bolaget utgående mervärdesskatt i enlighet med de nya uppgifterna. Vidare påförde Skatteverket skattetillägg beräknat på höjningen av den utgående skatten, dvs. med 20 procent av 12 809 096 kr eller 2 561 819 kr. Enligt Skatteverket kunde hänsyn inte tas till den ingående skatten vid beräkningen av underlaget för skattetillägget eftersom bolaget före upptäckten av den oriktiga uppgiften hade gjort avdrag för den ingående skatten. Skäl för befrielse från skattetillägget ansågs inte finnas.
6. Bolaget överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm. Förvaltningsrätten ansåg att den ingående skatten avsåg samma fråga som den utgående skatten och att underlaget för skattetillägget därmed skulle minska med ett belopp motsvarande den ingående skatten. Bolaget beviljades ersättning för kostnader med 10 000 kr.
7. I överklagande till Kammarrätten i Stockholm yrkade Skatteverket att förvaltningsrättens dom skulle ändras på så vis att Skatteverkets beslut om skattetillägg skulle fastställas. Kammarrätten biföll överklagandet. Enligt kammarrätten kunde den ingående mervärdesskatten inte anses avse samma fråga som den utgående skatten eftersom bolaget redan hade redovisat och medgetts avdrag för den ingående skatten när Skatteverket upptäckte den oredovisade utgående skatten. Kammarrätten ansåg att det inte hade kommit fram skäl att medge bolaget helt eller delvis befrielse från skattetillägget.

YRKANDEN M.M.

8. *DS Smith PLC* yrkar att skattetillägget ska undanröjas alternativt att bolaget ska befrias helt från skattetillägget. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i

DOM

Mål nr
774-19

kammarrätten med 175 000 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 102 100 kr. Bolaget anför följande. Den ingående och den utgående mervärdesskatten avser samma fråga eftersom det rör sig om köp och försäljning av en maskin under samma redovisningsperiod. Det saknar då betydelse att avdraget för den ingående skatten gjordes innan den oredovisade utgående skatten upptäcktes. Mervärdesskatten har hela tiden funnits tillgänglig på bolagets skattekonto eftersom bolaget inte hade registrerat något mottagarkonto. Risken för skatteundandragande har därför varit minimal.

9. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet men tillstyrker ersättning för skäliga kostnader. Skatteverket anför följande. Ingående skatt som har redovisats och som avdrag har medgetts för när den oriktiga uppgiften uppmärksammas av Skatteverket ska inte påverka underlaget för skattetillägg, även om den ingående och den utgående skatten rör samma fråga. Underlåtenheten att redovisa den utgående skatten har medfört en betydande risk för ett omfattande skattebortfall. Även om det var första gången som bolaget lämnade en deklARATION i Sverige kan det inte ha förelegat någon tveksamhet vad avser skyldigheten att redovisa både den ingående och den utgående mervärdesskatten. Det som bolaget har anført utgör inte tillräckliga skäl för att befrielse från skattetillägget ska medges.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målet

10. Huvudfrågan i målet är om underlag för skattetillägg ska beräknas med beaktande av ingående mervärdesskatt när den skattskyldige i sin skattedeclaration har redovisat ingående skatt och medgetts avdrag för denna innan det upptäcktes att den utgående mervärdesskatten inte hade redovisats. I målet aktualiseras även frågan om det finns skäl för befrielse från skattetillägget.

Rättslig reglering m.m.

11. Av 49 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att när det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget.
12. Enligt 51 kap. 1 § första stycket ska hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg medges om det är oskäligt att ta ut det med fullt belopp. Av andra stycket framgår att det vid bedömningen särskilt ska beaktas bl.a. om skattetillägget inte står i rimlig proportion till den felaktighet eller passivitet som har lett till skattetillägget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Underlag för beräkning av skattetillägg*

13. Regleringen av skattetillägg och hur underlaget för skattetillägg ska beräknas har varit föremål för översyn och ändringar vid ett flertal tillfällen. Sedan 1992 gäller dock att när underlaget för skattetillägget ska bestämmas ska hänsyn bara tas till invändningar som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget (prop. 1991/92:43 s. 70 ff.). I nuvarande reglering har uttrycket ”förhållanden” ersatt det tidigare använda uttrycket ”invändning”. Det finns inte något i förarbetena som ger uttryck för att avsikten med den ändrade lydelsen var att utvidga eller ändra tillämpningsområdet (prop. 2010/11:165 s. 951, jfr även s. 1814).
14. Vid bestämmelsernas tillkomst uttalades i förarbetena att det är den oriktiga uppgiften och dess effekt på skatteuttaget som ska vara styrande i fråga om skattetillägg ska tas ut eller inte. Att den skattskyldige även har gjort andra fel till sin nackdel, vad gäller frågor som inte har något direkt samband med den oriktiga uppgiften, bör inte påverka underlaget för skattetillägget (prop. 1991/92:43 s. 73). Även av senare uttalanden i förarbeten framgår att det är tillåtet att kvitta oredovisade utgiftsposter mot utelämnande inkomstposter endast under förutsättning att de är hänförliga till en och samma fråga (prop. 2002/03:106 s. 159).

DOM

Mål nr
774-19

15. Av det anförda följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att en förutsättning för att en invändning ska kunna påverka beräkningen av underlaget för skattetillägg är att den inte redan har beaktats vid beskattningen. Ett annat synsätt skulle leda till en betydande risk för missbruk (jfr prop. 1991/92:43 s. 72).
16. Eftersom bolaget hade redovisat den ingående mervärdesskatten för inköpet av maskinen och tillgodoräknats skatten när det upptäcktes att den utgående skatten inte hade redovisats, kan den ingående skatten inte beaktas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg. Detta gäller oavsett om den ingående och utgående skatten avser samma fråga. Underlaget för skattetillägg utgörs därmed av den oredovisade utgående mervärdesskatten.

Befrielse från skattetillägg

17. Högsta förvaltningsdomstolen har då att ta ställning till om det finns förutsättningar för att helt eller delvis befria bolaget från skattetillägget. Den grund för befrielse som kan komma i fråga är att skattetillägget inte står i rimlig proportion till den felaktighet som bolaget har gjort sig skyldigt till och att det därför är oskäligt att ta ut det med fullt belopp.
18. Prövningen av om det finns skäl för befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv (prop. 2002/03:106 s. 87 och 137). Vid bedömningen av om ett skattetillägg kan anses stå i rimlig proportion till en viss felaktighet ska hänsyn tas till såväl arten av den lämnade uppgiften som den skattskyldiges agerande (a. prop. s. 242). Den omständigheten att ett fel har gjorts oavsiktligt utgör i sig inte grund för befrielse men är en faktor som kan tillmätas betydelse vid proportionalitetsbedömningen (RÅ 2007 ref. 65).
19. Utöver den oredovisade utgående skatten har bolaget, såvitt framgår, inte haft några andra skatter eller avgifter att betala i Sverige. Bolaget har inte kopplat något bankkonto till skattekontot och beloppet har stått kvar orört. Bolaget har

DOM

Mål nr
774-19

vidare i samband med sin ansökan om registrering till mervärdesskatt tydligt redovisat de transaktioner som det hade för avsikt att utföra och som också var de som utfördes.

20. Högsta förvaltningsdomstolen finner att det med hänsyn till bolagets agerande är oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Bolaget bör därför medges delvis befrielse från skattetillägget. Högsta förvaltningsdomstolen anser att skattetillägget ska sättas ned till hälften.

Ersättning för kostnader

21. Bolaget har fått delvis bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
22. Bolaget har begärt ersättning för kostnader i kammarrätten med 175 000 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 102 100 kr. Av det ingivna underlaget framgår att kostnaderna i kammarrätten avser arvode för 46 timmars arbete och att kostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen avser 27 timmars arbete.
23. Av underlaget framgår även att det nedlagda arbetet har avsett bl.a. utredning av den mervärdesskatterättsliga fråga som ligger till grund för påförandet av skattetillägget och av skattetilläggsfrågan, upprättande av inlagor, avstämning med bolaget, genomgång av material från föregående domstolsinstans samt översättning mellan svenska och engelska. Däremot framgår det inte hur lång tid som har lagts ned på respektive arbetsåtgärd, vem som har utfört respektive åtgärd eller vilken timkostnaden är.
24. Kostnadsunderlaget är således bristfälligt och en sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras (HFD 2019 ref. 16). Vid denna bedömning finner Högsta

DOM

Mål nr
774-19

förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med sammanlagt 100 000 kr för kostnaderna i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Thomas Bull, Ulrik von Essen, Mats Anderson (skiljaktig) och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Anderson är skiljaktig och anser att skattetillägget ska sättas ned till en tiondel av det av Skatteverket påförda och att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader med 200 000 kr samt att domskälen från och med punkt 19 ska ha följande lydelse.

19. Vid proportionalitetsbedömningen ska vidare unionsrätten beaktas. EU-domstolen har nämligen slagit fast att även om medlemsstaterna har befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga för underlåtenhet att iakttä villkor som före-

skrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, så är de vid utövandet av denna befogenhet skyldiga att iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 och där anmärkta rättsfall).

20. Omständigheterna i Farkas var i korthet följande. I samband med en elektronisk auktion som anordnades av en ungersk skattemyndighet köpte B Farkas en flyttbar hangar från ett bolag med begränsat ansvar, som hade en skatteskuld. Säljaren utfärdade en faktura med angivande av mervärdesskatten i enlighet med reglerna för det ordinarie skattesystemet. B Farkas betalade det pris som bestämts vid auktionen och den mervärdesskatt som säljaren hade angivit. Säljaren betalade in den skatten till skattemyndigheten.
21. B Farkas gjorde ett avdrag för den mervärdesskatt som hade angetts på fakturan. Skattemyndigheten konstaterade efter kontroll att reglerna om förfarandet för omvänd skattskyldighet, enligt vilka B Farkas i egenskap av köpare skulle ha betalat mervärdesskatten direkt till statskassan, inte hade följts. Myndigheten avslag B Farkas begäran om återbetalning av den mervärdesskatt som han hade betalat till säljaren, konstaterade att han hade en skatteskuld och ålade honom att betala ett skattetillägg som motsvarade 50 procent av skatteskulden.
22. EU-domstolen fann att proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att den nationella skattemyndigheten, i en sådan situation som i det nationella målet, påför en beskattningsbar person, som har köpt en vara vars leverans omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, ett skattetillägg om 50 procent av den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in till skattemyndigheten när myndigheten inte har förlorat några skatteintäkter och det inte finns något som tyder på skatteundandragande (Farkas, punkt 67).
23. Mot bakgrund av det ovan anförda, inte minst dels de i punkt 18 ovan återgivna vägledande uttalandena om principerna för prövningen av frågan om befrielse från skattetillägget, nämligen att den ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv, dels

EU-domstolens tolkning av proportionalitetsprincipen i Farkas, gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning i frågan om det finns förutsättningar för att helt eller delvis befria DS Smith från skattetillägget.

24. Utöver den oredovisade utgående skatten har bolaget, såvitt framgår, inte haft några andra skatter eller avgifter att betala i Sverige. Bolaget har inte kopplat något bankkonto till skattekontot och beloppet har stått kvar orört tills Skatteverket genom omprövningsbeslut påförde bolaget ett motsvarande belopp som utgående skatt efter att bolaget på myndighetens förfrågan uppgett att det av misstag inte hade redovisat utgående skatt. Skatteverket har alltså inte förlorat några skatteintäkter.
25. Det förhållandet att Skatteverket inte förlorat några skatteintäkter är i sig inte skäl för befrielse från skattetillägget. Såväl av principen att bedömningen ska vara nyanserad som av EU-domstolens tolkning av proportionalitetsprincipen i Farkas, följer emellertid att även om en omständighet sedd för sig inte kan föranleda befrielse från skattetillägget så kan en sådan omständighet betraktad i sitt sammanhang, dvs. i skenet av de andra omständigheter som kommit fram, ha betydelse vid bedömningen av om ett skattetillägg är proportionellt.
26. Bolaget har i samband med sin ansökan om registrering till mervärdesskatt tydligt redovisat de transaktioner som det hade för avsikt att utföra och som också var de som utfördes. Det finns alltså inte någonting som tyder på att bolaget agerat i skatteundrandragande syfte. Den ingående och detaljerade redogörelse för aktuella transaktioner som bolaget lämnade i anslutning till registreringen tyder snarare på att bolaget ansträngt sig för att redovisningen till mervärdesskatt skulle bli korrekt. Redan med hänsyn till bolagets agerande finner Högsta förvaltningsdomstolen att det är oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp.
27. Med hänsyn till bolagets agerande finner Högsta förvaltningsdomstolen att även det förhållandet att Skatteverket inte förlorat några skatteintäkter ska beaktas vid proportionalitetsbedömningen. Dessa förhållanden bör i detta fall vid denna

DOM

Mål nr
774-19

bedömning föranleda en kraftig reducering av skattetillägget. Högsta förvaltningsdomstolen anser att skattetillägget ska sättas ned till en tiondel av det av Skatteverket påförda.

Ersättning för kostnader

28. Bolaget har fått delvis bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
29. Bolaget har begärt ersättning för kostnader i kammarrätten med 175 000 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 102 100 kr. Av det ingivna underlaget framgår att kostnaderna i kammarrätten avser arvode för 46 timmars arbete och att kostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen avser 27 timmars arbete.
30. Av underlaget framgår även att det nedlagda arbetet har avsett bl.a. utredning av den mervärdesskatterättsliga fråga som ligger till grund för påförandet av skattetillägget och av skattetilläggsfrågan, upprättande av inlagor, avstämning med bolaget, genomgång av material från föregående domstolsinstans samt översättning mellan svenska och engelska. Däremot framgår det inte hur lång tid som har lagts ned på respektive arbetsåtgärd, vem som har utfört respektive åtgärd eller vilken timkostnaden är.
31. Kostnadsunderlaget är således bristfälligt och en sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras (HFD 2019 ref. 16). Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med sammanlagt 200 000 kr för kostnaderna i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.