



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2189-23

meddelad i Stockholm den 1 november 2023

KLAGANDE

AbbVie AB, 556887-5651

Ombud: Advokat Linnea Back
Baker & McKenzie Advokatbyrå KB
Box 180
101 23 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 9 mars 2023 i ärende dnr 87-22/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person inom landet levererar en vara mot ersättning och leveransen är skattepliktig. Skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som normalt utgörs av ersättningen för varan.
2. Om en nedsättning av priset sker efter det att varan har levererats får som huvudregel den som har betalat in skatten sätta ned beskattningsunderlaget och återfå ett belopp som motsvarar skatten på nedsättningen.
3. AbbVie AB ingår i en koncern som tillverkar läkemedel som säljs på apotek mot recept inom ramen för högkostnadsskyddet. Bolaget säljer läkemedlen till läkemedelsdistributörer som säljer dem vidare till apoteken. Apotekens ersättning utgörs dels av patienternas egenavgifter som betalas direkt till apoteken, dels av läkemedelssubventioner som regionerna betalar till apoteken. Bolaget ersätter i efterhand regionerna för delar av deras kostnad för subventionerna.
4. Försäljning av läkemedel som lämnas ut enligt recept är undantagen från skatteplikt, men till skillnad mot vad som normalt gäller vid undantag så har säljaren ändå avdragsrätt för ingående skatt. Såväl bolagets försäljning av läkemedel till distributörerna, som dessas försäljning till apoteken, görs med en mervärdesskattesats om 25 procent. Apotekens försäljning enligt recept till kunderna beläggs däremot inte med mervärdesskatt. Alla led i kedjan drar av ingående skatt.
5. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det har rätt att sätta ned beskattningsunderlaget med anledning av den ersättning som bolaget lämnar till regionerna.

6. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte har rätt att sätta ned beskattningsunderlaget.

YRKANDEN M.M.

7. *AbbVie AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att bolaget har rätt att sätta ned beskattningsunderlaget. Om Högsta förvaltningsdomstolen avser att fastställa förhandsbeskedet yrkar bolaget att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in. Bolaget anför att det inte är förenligt med EU-rätten att underlaget för beräkningen av den mervärdesskatt som bolaget är skyldigt att betala är högre än det belopp som bolaget slutligen har erhållit.
8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett bolag som säljer läkemedel får sätta ned sitt beskattningsunderlag när bolaget ersätter regionerna för att de, inom ramen för systemet med läkemedelssubventioner, har betalat en del av läkemedelspriset vid apotekens mervärdesskattefria försäljning av läkemedlen.

Rättslig reglering m.m.

Tillämplig lagstiftning

10. Den 1 juli 2023 trädde en ny mervärdesskattelag (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer att mervärdesskattelagen (1994:200) ska tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före

ikraftträdandet. Nedan återges bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak likartade bestämmelser finns i den nya lagen och medför i nu aktuellt avseende ingen materiell förändring.

Beskattningsunderlaget

11. Av 7 kap. 6 § första stycket 3 mervärdesskattelagen framgår att det i beskattningsunderlaget inte ska ingå belopp som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att ett tillhandahållande ägt rum. Enligt 13 kap. 24 § första stycket får, om utgående skatt har redovisats och beskattningsunderlaget för den skatten därefter minskar på grund av en nedsättning av priset, den skattskyldige i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som är hänförlig till minskningen.
12. Bestämmelserna har införts med stöd av artikel 90.1 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG).

Beskattning av läkemedel som lämnas ut enligt recept

13. Av 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen framgår att från skatteplikt undantas omsättning av bl.a. läkemedel som lämnas ut enligt recept. Enligt 10 kap. 11 § första stycket är undantaget förenat med en återbetalningsrätt av ingående skatt.
14. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet och punkt 3 i bilaga III till direktivet som ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta bl.a. omsättning av läkemedel från mervärdesskatt med rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som betalats i det tidigare ledet på leveranser av varor.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Förhandsavgörande från EU-domstolen*

15. Högsta förvaltningsdomstolen anser att mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra de unionsrättsliga frågor som aktualiseras i målet. Det saknas därmed skäl att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Yrkandet om detta ska därför avslås.

Nedsättning av beskattningsunderlaget

16. En grundläggande princip inom mervärdesskattesystemet är att skatten enbart ska belasta den slutlige konsumenten. Av EU-domstolens praxis följer att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna ska uppbära därför inte får vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar denne konsument har beräknats (Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 19 och 28 samt Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 35).
17. Vid en försäljning av en vara i flera led upprätthålls principen genom att varje köpare har rätt att dra av den mervärdesskatt som säljaren har lagt på priset och betalat in till staten. Mervärdesskatten kommer härigenom att enbart belasta den köpare som inte har någon avdragsrätt, vilket normalt är en slutkonsument i sista ledet.
18. Om en säljare ger en rabatt och sätter ned priset efter en försäljning får säljaren enligt mervärdesskattelagen under vissa förutsättningar sätta ned beskattningsunderlaget och minska sin utgående skatt. EU-domstolen har slagit fast att prisnedsättningar som görs genom att den första leverantören i en transaktionskedja ”hoppas över” några led och ger rabatten till någon längre ned i kedjan,

inte behöver ske genom en justering av beskattningsunderlaget i varje led. Avdragssystemet garanterar att beskattningsunderlaget i mellanliggande led inte påverkas av nedsättningen. Detta gäller även i det fall då nedsättningen tillfaller någon som i konsumentens ställe ersätter konsumentens kostnader för varan (Elida Gibbs, punkterna 32–34 och Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkterna 40–45).

19. I de nämnda rättsfallen handlade det om transaktioner som beskattades lika i alla led och där mervärdesskatt hade tagits ut på försäljningen till slutkonsumenten. Skälet till att en säljare har rätt att minska sitt beskattningsunderlag på grund av en prisnedsättning vid sådana transaktioner är att det pris som slutkonsumenten betalar innefattar mervärdesskatt, vilket följaktligen även är fallet med det belopp som detta pris sätts ned med (Kommissionen mot Tyskland, C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 64).
20. I det nu aktuella fallet har utgående skatt inte tagits ut vare sig på den del av priset som konsumenten betalat eller på den del som apoteket fått från regionen. Priset i detta led i distributionskedjan innehåller därmed inte någon mervärdesskatt. Det innebär att en minskning av priset eller delåterbetalning inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av bolagets mervärdesskatt (jfr Kommissionen mot Tyskland, punkt 64).
21. Bolaget har således inte rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget på grund av den ersättning som bolaget i efterhand lämnar till regionerna.

22. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lisemoe Casselblad.