

Ref 48

Ett bolag som säljer läkemedel får inte 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. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 23 § 2 och 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 90.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) samt punkt 3 i bilaga III till direktivet

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 november 2023 följande dom (mål nr 2189-23).

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 mervärdesskattedirektivet (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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Ståhl*, *Askersjö*, *Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lisemoe Casselblad.

Skatterättsnämnden (2023-03-09, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Classon, Fored, Olsson, Pettersson och Tunudd*):

Förhandsbesked

AbbVie AB har inte rätt att sätta ned beskattningsunderlaget med anledning av den återbäring som ges inom ramen för ”läkemedel inom förmänen”.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om bolaget har rätt att sätta ned beskattningsunderlaget med anledning av den återbäring som lämnas inom ramen för ”läkemedel inom förmänen” trots att apotekets utlämnande mot recept till kund omfattas av undantag från skatteplikt i kombination med rätt till återbetalning av ingående skatt (kvalificerat undantag), dvs. inte belastas med någon mervärdesskatt. EU-domstolen har i flera mål prövat frågan om en tillverkares nedsättning av beskattningsunderlaget på grund av lämnade rabatter i flerledstransaktioner.

En tillverkare som gav ut rabattkuponger, vilka detaljhandlare erhöll som betalning vid försäljning till slutkund, hade enligt EU-domstolen rätt att sätta ned beskattningsunderlaget med värdet av inlösta kuponger. Detta trots att det saknades ett avtalsförhållande mellan slutkonsumenten och tillverkaren. Domstolen konstaterade också att en justering av tillverkarens beskattningsunderlag inte krävde motsvarande justering av mellanliggande transaktioner (Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 31-34).

I samma dom förtydligas att en av grundprinciperna för mervärdesskattesystemet är att skatten enbart ska belasta slutkonsumenten och att beskattningsunderlaget för vad skattemyndigheten ska uppbära inte får vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar och på vilket den mervärdesskatt som belastar denne konsument har beräknats, oavsett produktions- och distributionskedjans längd (punkt 19).

När det gäller ordinära transaktioner inom unionen har EU-domstolen särskilt påpekat följande. En tillverkare som utfärdar rabattkuponger får minska beskattningsunderlaget i efterhand. Anledningen till att tillverkaren får minska beskattningsunderlaget är att det pris som slutkonsumenten betalar innefattar mervärdesskatt, vilket följaktligen även är fallet med det belopp som detta pris nedsätts med. I de fall kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller däremot de fakturerade priserna i detta led i distributionskedjan – eller senare led – inte någon mervärdesskatt. Detta innebär att en minskning eller delåterbetalning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt (Kommissionen mot Tyskland, C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 64).

EU-domstolen har därutöver i två mål prövat rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget vid försäljning av rabatterade läkemedel i flerledstransaktioner.

I det första målet var frågan om ett läkemedelsföretag som enligt nationell lag beviljat privata sjukförsäkringsgivare rabatt kunde sätta ned beskattningsunderlaget när leveransen gick via grossister till apotek som utför sådana leveranser till personer som omfattades av försäkringen.

Personerna erhöll via den privata sjukförsäkringen ersättning för inköpspriset för läkemedlen. EU-domstolen fann att läkemedelsföretaget kunde sätta ned beskattningsunderlaget i efterhand eftersom en del av ersättningen inte hade uppburits av den beskattningsbara personen på grund av den rabatt som beviljats de privata sjukförsäkringsgivarna. De privata sjukförsäkringsgivarna ansågs vara slutkonsumenter varför det belopp som uppbars av skattemyndigheten inte fick vara större än det slutkonsumenten betalat (Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 41, 42 och 46).

Det andra målet avsåg ett läkemedelsföretag som ingått avtal med ett statligt sjukförsäkringsorgan enligt vilket sjukförsäkringsorganet skulle få rabatt på vissa läkemedel. Läkemedelsföretaget sålde läkemedlen via grossister till apotek som sålde läkemedlen vidare till personer som omfattades av försäkringen. Dessa fick betala skillnaden mellan priset på läkemedlet och det subventionsbelopp som det statliga sjukförsäkringsorganet betalade direkt till apoteken. EU-domstolen konstaterade att eftersom apoteket skulle betala mervärdesskatt på det belopp som personen betalat men även på det belopp som det statliga sjukförsäkringsorganet betalade ut till apoteket för subventionerade läkemedel så skulle apoteket anses ha agerat i egenskap av slutkonsument av en leverans som utförts av ett läkemedelsföretag som är mervärdesskattepliktigt. Detta innebar att det belopp som skattemyndigheten uppbar inte fick överstiga det belopp som slutkonsumenten betalat (Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 43 och 46-48).

När fråga var om ett apotek som levererade läkemedel till en lagstadgad sjukförsäkringskassa som var etablerad i en annan medlemsstat och apoteket gav rabatt till personer som omfattades av den obligatoriska sjukförsäkringen konstaterade EU-domstolen att det var fråga om två leveranser, varav den första mellan apoteket och sjukförsäkringskassan, en unionsintern leverans, och den andra utfördes mellan sjukförsäkringskassan och dess försäkringstagare. Domstolen fann att eftersom apoteket inte förfogade över något beskattningsunderlag som kunde bli föremål för justering var förutsättningarna för nedsättning av beskattningsunderlaget inte uppfyllda. Det ansågs uteslutet att avräkna nedsättningen av beskattningsunderlaget för en viss transaktion vid beräkningen av beskattningsunderlaget för en annan transaktion (Firma Z, C-802/19, EU:C:2021:195, punkt 42-44).

Av EU-domstolens befintliga praxis framgår inte klart hur den nu aktuella situationen, när det inte finns någon mervärdesskatt i sista ledet, ska bedömas. Målen Kommissionen mot Tyskland samt Firma Z ger enligt Skatterättsnämndens mening ingen klar ledning eftersom dessa avsåg unionsinterna leveranser. Av domen i målet Kommissionen mot Tyskland framgår dock att EU-domstolen fäster avgörande vikt vid att anledningen till att en tillverkare får minska beskattningsunderlaget är att det pris som slutkonsumenten får betala innefattar mervärdesskatt.

Enligt Skatterättsnämnden talar mycket för att den grundprincip som framhölls i EU-domstolens dom i Elida Gibbs, och som tillämpades i målen rörande nedsättning av beskattningsunderlaget vid försäljning av rabatterade läkemedel, inte kan tillämpas i ett fall som det förevarande när slutkonsumenten inte belastas med någon mervärdesskatt. Detta oavsett om bedömningen görs med avseende på den betalning som erläggs av

apotekets kund såsom slutkonsument eller av regionen, i egenskap av tredjemansbetalare. Det saknas vidare enligt nämndens mening anledning att i detta avseende göra skillnad på huruvida sista ledet i transaktionskedjan är föremål för ett kvalificerat undantag från skatteplikt eller en 0-skattesats.

I nu aktuellt fall har nämligen den slutlige konsumenten varken belastats med eller faktiskt betalat någon mervärdesskatt varför något beskattningsunderlag på vilket den mervärdesskatt som belastat konsumenten inte finns. Därmed saknas också möjligheten att göra den jämförelse mellan vad skattemyndigheten får uppbära och den mervärdesskatt slutkonsumenten har betalat, vilken i ovannämnda rättsfall från EU-domstolen ledde till en nedsättning av beskattningsunderlaget oavsett produktions- och distributionskedjans längd.

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att bolaget inte har rätt att sätta ned beskattningsunderlaget med anledning av den återbäring som bolaget lämnar inom ramen för ”läkemedel inom förmånen”.