

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2250-14

meddelad i Stockholm den 3 december 2015

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Elanders Sverige AB, 556262-1689
Box 137
435 23 Mölnlycke

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 februari 2014 i mål nr 1097-13, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut.

BAKGRUND

I en begäran om omprövning yrkade Elanders Sverige AB (bolaget) att Skatteverket skulle sätta ned bolagets redovisade utgående mervärdesskatt för

Dok.Id 165777

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

Mål nr
2250-14

beskattningsåret 2004. Bolaget hade tillämpat en skattesats på 25 procent för leverans av vissa tryckta produkter till sina kunder. Mot bakgrund av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i mål C-88/09, *Graphic Procédé*, och ett ställningstagande från Skatteverket skulle leveranser av dessa produkter i stället beskattas med 6 procent. Enligt bolaget skulle därför den redovisade mervärdesskatten sättas ned med 19 procent eller 36 330 677 kr.

I beslut om omprövning den 18 april 2011 godtog Skatteverket att de aktuella produkterna skulle beskattas med 6 procent och att bolagets redovisade utgående mervärdesskatt skulle minskas för redovisningsperioden december 2004. Skatteverket satte dock ned skatten med 34 275 664 kr i stället för med yrkade 36 330 677 kr. Till stöd för beslutet anförde Skatteverket att bolaget inte krediterat kunderna på grund av försäljningen. Ersättningen ansågs därför ha utgjorts av fakturerat belopp inklusive det belopp som rubricerats som mervärdesskatt beräknad efter en skattesats på 25 procent. Eftersom den korrekta skattesatsen är 6 procent beräknades beskattningsunderlaget genom att ersättningen minskades med 5,66 procent. På detta underlag beräknades skatten till 6 procent. Nedsättning medgavs därför med skillnaden mellan å ena sidan det belopp som tidigare debiterats och redovisats som mervärdesskatt och å andra sidan mervärdesskatten beräknad efter en skattesats på 6 procent.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Göteborg som avslog överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg biföll däremot bolagets överklagande och förklarade att den utgående mervärdesskatten skulle sättas ned med ytterligare 2 055 013 kr för beskattningsåret 2004. Enligt kammarrätten skulle det belopp som felaktigt debiterats som mervärdesskatt inte ses som ersättning för tillhandahållna varor och det saknades därför grund för att belägga det beloppet med mervärdesskatt.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska beräknas i enlighet med verkets omprövningsbeslut och anför bl.a. följande. Lagtexten ger ingen möjlighet att som utgångspunkt vid fastställandet av ett beskattningsunderlag utgå från ett avtalat pris på varan. Hela den betalning från kunden som bolaget har behållit utgör ersättning för transaktionen. Beskattningsunderlaget ska således fastställas genom att 5,66 procent räknas av från ersättningsbeloppet.

Bolaget motsätter sig Skatteverkets överklagande och anför bl.a. följande. En justering av den felaktigt debiterade mervärdesskatten bör ske med utgångspunkt i det pris, exklusive mervärdesskatt, som parterna kom överens om vid tillhandahållandet. Det medför att nedsättning ska göras med 19 procent av priset. Det kvarstående mervärdesskattebeloppet utgör därmed korrekt debiterad mervärdesskatt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Vad målet gäller*

Mervärdesskatt har beräknats efter en för hög skattesats. Frågan i målet är om det belopp som felaktigt har behandlats som mervärdesskatt vid rättelse i efterhand ska räknas in i beskattningsunderlaget eller om detta underlag ska bestämmas med utgångspunkt i det ursprungliga pris (exklusive mervärdesskatt) som parterna kommit överens om.

Rättslig reglering

Enligt 7 kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML, beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i ersättningen. I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt.

Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 a § (numera 3 c §) ML allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Bestämmelserna motsvaras av artikel 11 A.1 a och 11 A.2 a i sjätte direktivet (77/388/EEG). Från och med den 1 januari 2007 finns motsvarande bestämmelser i artikel 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Målet gäller tillämpningen av mervärdesskattelagen i dess lydelse 2004. Det saknades då regler om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt.

I RÅ 2005 ref. 81 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det inte fanns något lagstöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Ett företag som debiterat och betalat mervärdesskatt för en omsättning som inte var skattepliktig hade därför rätt till återbetalning av inbetalda belopp (jfr EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl., p. 41, 42 och 53).

Av rättsfallet får anses följa att inte heller ett belopp som har beräknats efter en för hög skattesats ska behandlas som mervärdesskatt. Till skillnad mot i rättsfallet ska emellertid inte hela den inbetalda skatten återbetalas i det nu aktuella målet. För att kunna beräkna det skattebelopp som ska tas ut enligt den lägre skattesatsen måste därför ett beskattningsunderlag fastställas.

Mål nr
2250-14

EU-domstolen har i de förenade målen C-249/12 och C-250/12, Tulică och Plavoşin, prövat frågan om hur beskattningsunderlaget ska beräknas i den omvända situationen, dvs. när priset avseende en skattepliktig omsättning har bestämts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt har angetts. Domstolen fann att det avtalade priset – för det fall leverantören inte hade möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten krävde – skulle betraktas som ett pris som redan inbegrep mervärdesskatt (p. 43). Motsvarande bedömning har gjorts i RÅ 2012 ref. 56 I.

När mervärdesskatt inte debiterats för en vara utgör således den ersättning som en säljare har fått utgångspunkten för beräkningen av beskattningsunderlaget. Om säljaren i ett sådant fall inte har möjlighet att från köparen återfå skatten ska ersättningen minskas med beräknad mervärdesskatt.

I rättsförhållandet mellan parterna gäller allmänna civilrättsliga regler vid tvist i fråga om ett mervärdesskattebelopp. Vad som gäller mellan staten och respektive part beträffande mervärdesskatt saknar i det sammanhanget betydelse (jfr NJA 2014 s. 1006, p. 10).

Av utredningen i målet framgår inte om bolagets kunder kommer att erhålla någon ekonomisk kompensation till följd av det belopp som felaktigt behandlats som mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning grundas därför på att bolaget förfogar över hela det belopp som kunderna har betalat till bolaget med undantag endast för den del som avser mervärdesskatt beräknad enligt den lägre skattesatsen.

Beskattningsunderlaget för leverans av en vara ska utgöras av allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan från köparen. Det belopp som felaktigt behandlats som mervärdesskatt och som kunderna betalat till bolaget får

Mål nr
2250-14

anses ingå i ersättningen för de tillhandahållna produkterna. Beloppet ska således, i den mån det inte återbetalas till kunderna, räknas in i beskattningsunderlaget.

Det anförda innebär att Skatteverkets överklagande ska bifallas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Christer Silfverberg, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Johan Magnander.