

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3291-13

meddelad i Stockholm den 26 februari 2014

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Aller Media AB, 556002-8325
251 85 Helsingborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 mars 2013 i mål nr 6718-12, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Avdrag för ingående mervärdesskatt redovisningsperioden december 2004

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och fastställer, med ändring av kammarrättens dom avseende beskattningsfrågan, det slut förvaltningsrättens dom innehåller.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aller Media AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 12 550 kr.

Dok.Id 145040

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

BAKGRUND

Skatteverket beslutade den 27 juli 2011 att sänka Sörmlands Grafiska AB:s, 556049-9906, (tryckeriets) utgående mervärdesskatt för tryckning av tidsskrifter m.m. med, såvitt nu är aktuellt, 4 645 744 kr avseende redovisningsperioden december 2004. Som skäl för beslutet angavs att skattesatsen för vissa delar av tryckeriets försäljning ändrats från 25 procent till 6 procent i enlighet med EU-domstolens dom i mål C-88/09, Graphic Procédé.

Med anledning av det nämnda s.k. huvudbeslutet sänkte Skatteverket i omprövningsbeslut den 25 oktober 2011 den ingående skatten för tryckeriets kund, Aller Magazine AB, 556575-7779 (f.d. Hachette Filipacchi Sverige AB) med 4 645 744 kr för redovisningsperioden december 2004. Aller Media AB (bolaget) har sedermera genom fusion övertagit verksamheten. Som skäl för omprövningsbeslutet angavs bl.a. att de belopp som felaktigt tagits upp i tryckeriets fakturor inte utgör ingående mervärdesskatt för bolaget och att avdragsrätt följaktligen inte föreligger.

Förvaltningsrätten i Malmö avslag bolagets överklagande. Domstolen fann att Skatteverkets beslut att sätta ned bolagets ingående skatt var en direkt följd av huvudbeslutet avseende tryckeriet. Med hänsyn till att en köpare har möjlighet att från säljaren återkräva felaktigt debiterad mervärdesskatt var det enligt förvaltningsrätten inte uppenbart oskäligt att följdändra.

Bolaget överklagade till Kammarrätten i Göteborg, som i det nu överklagande avgörandet upphävde Skatteverkets beslut och förvaltningsrättens dom. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att följdändring är möjlig, men fann att omständigheterna är sådana att det är uppenbart oskäligt att besluta om följdändring genom efterbeskattning.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och fastställer verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anför bl.a. följande.

Bestämmelserna om mervärdesskatt är utformade för att åstadkomma reciprocitet vid beskattningen, dvs. avsikten är att utgående och ingående skatt för säljare och köpare ska korrespondera i varje omsättningsled. Möjligheten till efterbeskattning genom följdändring är mycket vid och synes åsyfta materiellt riktig beskattning. En följdändring förutsätter inte att beslutet ska kunna fattas utan utredning, men det ska inte kräva nya bedömningar.

Om mervärdesskatt har debiterats på en transaktion som inte är skattepliktig, eller om skatt debiterats med felaktig skattesats, måste utgångspunkten vara att den som felaktigt debiterats skatten har att få tillbaka denna från säljaren. Köparen bör återkräva den felaktigt debiterade skatten. Med hänsyn till denna möjlighet kan det inte anses vara uppenbart oskäligt att fatta följdändringsbeslut i en situation som den förevarande.

Tidsaspekten är i sig inte avgörande, men den kan ha betydelse om det finns andra omständigheter som sammanvägt tyder på att en följdändring skulle vara uppenbart oskälig. Det bör i det nu aktuella målet beaktas att tryckeriet fått motsvarande belopp återbetalt från Skatteverket, och att även denna återbetalning har skett flera år efter den aktuella redovisningsperioden. Det framgår inte att bolaget förgäves har försökt att få tillbaka den felaktigt debiterade mervärdesskatten från tryckeriet.

Bolaget bestrider bifall till överklagandet och begär ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 12 550 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

Reglerna om följdändring får enligt praxis endast tillämpas vid åtgärder av rättelsekaraktär som inte förutsätter någon särskild prövning. Det understryks i förarbetena att följdändringen måste utgöra en omedelbar konsekvens av

huvudbeslutet. En förutsättning för att följdändringsbeslutet ska leda till ett korrekt resultat är att bolaget faktiskt gjort avdrag för den ingående skatten. Huvudbeslutet beträffande tryckeriet innehåller ingen information om hur bolaget hanterat sin ingående mervärdesskatt. Det bör också beaktas att bolaget inte längre är skyldigt att bevara sitt bokföringsmaterial hänförligt till år 2004.

Bolaget har betalt mervärdesskattebeloppen till tryckeriet i enlighet med då gällande rättsuppfattning, och följdändringsbeslutet strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar. Något rättsligt stöd för att bolaget med framgång skulle kunna återkräva mervärdesskattebeloppen från tryckeriet finns inte. Följdändringsbeslutet riskerar därför att medföra en direkt kostnad för bolaget, vilket är oförenligt med den EU-rättsliga principen om neutralitet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Den fråga som aktualiseras i målet är om ändringen av utgående mervärdesskatt hos tryckeriet kan föranleda ett beslut om följdändring av ingående mervärdesskatt hos bolaget, och vidare om en sådan följdändring är att anse som uppenbart oskälig.

Rättslig reglering

Enligt 8 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, utgörs ingående skatt av beloppet av den skatt enligt lagen som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna har förvärvats.

Av 8 kap. 6 § ML följer att den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen.

Mål nr
3291-13

Enligt 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483), SBL, får efterbeskattning ske när en ändring föränleds av Skatteverkets beskattningsbeslut för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig (följdändring).

Beslut om efterbeskattning ska enligt 21 kap. 14 § SBL, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.

Av 21 kap. 15 § SBL framgår att beslut om följdändring enligt 12 § 2 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föränleder ändringen.

Efterbeskattning får enligt 21 kap. 13 § andra stycket SBL inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Motsvarande bestämmelser finns numera i 66 kap. 27, 28 och 30 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Föreligger förutsättningar för följdändring?

Skatteverkets huvudbeslut grundar sig på en genomgång av de fakturor som tryckeriet utställt till sina kunder. I de fakturor som avser tillhandahållanden till bolaget har mervärdesskatt debiterats med 25 procent. Enligt beslutet ska tillämplig skattesats emellertid vara 6 procent, och tryckeriets utgående mervärdesskatt har satts ned i enlighet med detta.

Utgående mervärdesskatt hos säljaren och ingående mervärdesskatt hos köparen uppgår definitionsmässigt till samma belopp, 8 kap. 6 § ML. Rätten till avdrag för mervärdesskatt är nämligen begränsad till att omfatta endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (EU-domstolens dom i mål C-342/87 Genius Holding p. 13, RÅ 2004 ref. 65).

Den ingående mervärdesskatten hos bolaget ska därför begränsas till att motsvara den utgående mervärdesskatt som fastställts för tryckeriet, under förutsättning att tillämpliga förfarandebestämmelser ger utrymme för en sådan följdändring.

Den aktuella omprövningsbestämmelsen i skattebetalningslagen förutsätter att en rättelse av bolagets ingående skatt ska anses föranledd av huvudbeslutet avseende tryckeriets utgående skatt. Motsvarande omprövningsbestämmelse i 4 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324) avsågs enligt förarbetena kunna användas när ett taxeringsbeslut har direkta återverkningar på andra taxeringsbeslut avseende den skattskyldige själv eller någon annan skattskyldig. Som exempel angavs att en inkomst skulle beskattas ett annat taxeringsår eller hos den skattskyldiges make. En sådan följdändring måste vara en direkt (omedelbar) konsekvens av huvudbeslutet (prop. 1989/90:74 s. 304 f. och 405).

På grund av det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos den som förvärvar en vara eller tjänst får huvudbeslutet för tryckeriet som omedelbar konsekvens att den ingående mervärdesskatten hos bolaget ändras i motsvarande mån. En följdändring förutsätter därför för bolagets del inte någon ytterligare prövning av storleken av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven från tryckeriet.

En annan fråga är hur den ingående mervärdesskatten faktiskt har hanterats i bolagets mervärdesskatteredovisning. En skattskyldig har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten bara om de varor eller tjänster som förvärvats hänför sig till en verksamhet som i sig medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § ML. Såvitt framgår bedriver bolaget verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och bolaget har därmed i princip också haft rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt. Bolaget har inte gjort gällande att avdrag faktiskt skulle ha underlåtit. Redan med hänsyn till dessa förhållanden kan den omständigheten att Skatteverkets huvudbeslut avseende tryckeriet inte innehåller någon utredning av hur bolaget hanterat sin ingående mervärdesskatt, eller hur bolaget redovisat de aktuella fakturorna i sin bokföring, inte medföra att följdändring ska underlåtas.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således, i likhet med den bedömning som underinstanserna gjort, att förutsättningar föreligger för efterbeskattning. Det återstår emellertid att avgöra om efterbeskattning i detta fall skulle vara uppenbart oskälig.

Oskälighetsrekvisitet

I förarbetena till taxeringslagen angavs att en följdändring som föranleds av ett taxeringsbeslut avseende en annan skattskyldig i undantagsfall kan te sig omotiverad och oskälig, och att följdändring då ska underlåtas (a. prop. s. 314). Numera gäller generellt att eftertaxering och efterbeskattning inte får beslutas om det är uppenbart oskäligt. I förarbetena har framhållits att det krävs exceptionella omständigheter för att det ska anses uppenbart oskäligt att eftertaxera när övriga rekvisit är uppfyllda, och att regeln bör ses som en ventil för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Tidsaspekten, beskattningsfrågans komplexitet samt sjukdom m.m. är exempel på omständigheter som angetts kunna vara av betydelse (prop. 1991/92:43 s. 91 f.).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste, mot bakgrund av vad som angetts i förarbetena, förutsättningarna anses vara begränsade för att underlåta en följdändring på den grunden att den skulle vara uppenbart oskälig. Detta gäller inte minst när det som i det nu aktuella fallet är fråga om transaktioner mellan två fullt ut skattskyldiga näringsidkare, och likformighets- och konkurrensneutralitetsaspekter kräver att beskattningen så långt möjligt blir korrekt.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän för staten, men inte själva belastas av någon skattebörd. 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 säljaren debitera mervärdesskatt och också betala in skatten till staten, men förutsätts å andra sidan erhålla samma skattebelopp från köparen, som i sin tur drar av beloppet i sin egen

Mål nr
3291-13

mervärdesskatteredovisning. Sammantaget ska dessa åtgärder garantera en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, på villkor att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt (jfr t.ex. EU-domstolens dom i mål C-110/98 Gabalfrisa m.fl., p. 44). Mervärdesskatten, liksom tillämplig mervärdesskattesats, anges separat vid faktureringen, 11 kap. 8 § ML.

Den skatt som enligt huvudbeslutet nu återbetalats till tryckeriet fakturerades således redan vid den ursprungliga tryckerileveransen till bolaget, som då ersatte tryckeriet för skatten. Skatteverkets återbetalning till tryckeriet får antas vila på antagandet att tryckeriet i sin tur kommer att återbetala skatten till bolaget. Under en sådan förutsättning leder en följdändring av bolagets ingående skatt enligt Skatteverkets yrkande till ett riktigt beskattningsresultat, nämligen att mervärdesskatten varken blir en inkomst eller en utgift för någon av parterna.

Om någon återbetalning däremot inte skulle komma till stånd, skulle en följdändring av bolagets ingående mervärdesskatt ge ett materiellt oriktigt resultat. Den ingående mervärdesskatten blir då en slutlig utgift för bolaget, samtidigt som tryckeriet erhåller en inkomst motsvarande den för högt debiterade mervärdesskatten.

Enligt EU-rätten har även den som förvärvat en vara eller tjänst ett anspråk på att kunna få en inkorrekt mervärdesskattedebitering rättad. Det kan ske genom att leverantören begär återbetalning, medan köparen återfår den felaktigt betalda skatten från leverantören. Om det emellertid blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå skatten, särskilt vid leverantörens insolvens, måste dock medlemsstaterna möjliggöra att köparen kan återkräva skatten direkt från skattemyndigheterna (mål C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, p. 39 och 41).

Tryckeriet har inte återbetalat skatten till bolaget och bolaget har inte heller, såvitt framgår av handlingarna, riktat något krav mot tryckeriet. Bolaget har gjort gällande att det inte finns något rättsligt stöd för ett sådant ersättningsanspråk. Det finns emellertid enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte någon grund för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från

Mål nr
3291-13

tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Det kan då inte heller anses uppenbart att en efterbeskattning av bolaget skulle vara oskälig.

Sammanfattande bedömning m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen finner att Skatteverkets beskattningsbeslut avseende tryckeriet har ett sådant samband med bolagets ingående mervärdesskatt att en följdändring kan ske. Omständigheterna är inte sådana att beskattningsåtgärden framstår som uppenbart oskälig. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till yrkat belopp.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Nils Dexe, Lennart Hamberg, Margit Knutsson och Erik Nymansson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Erika Örbom.