



KLAGANDE

[REDACTED], [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret Stockholm
116 81 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 16 maj 2014 i mål nr 11181-13,
se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt 2007
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Med ändring av förvaltningsrättens dom upphäver kammarrätten
Skatteverkets beslut om efterbeskattning.

Kammarrätten avslår [REDACTED]s överklagande såvitt avser
ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

[REDACTED] (bolaget) fullföljer sin talan och yrkar i första hand att
Skatteverkets beslut upphävs och i andra hand hel befrielse från påförd
kostnadsränta. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i

förvaltningsrätten. Bolaget anför bl.a. följande. Hösten 2007 slutförde bolaget en reklamfinansierad produktion som inkluderade reportage från olika restauranger i Australien. Produktionen kallades "Food & Friends in Australia". Bolaget köpte bilageutrymme i en av de större dagstidningarna och detta publicerades. Kunden beställde även produktionen i engelsk översättning. Produktionen har rätteligen beskattats med 25 procent. Skatteverkets beslut om återbetalning till tryckeriet är alltså felaktigt. Hänvisning görs till inlämnade exemplar av den aktuella produktionen med svensk respektive engelsk text. Bolaget har skriftligen begärt att tryckeriet ska betala tillbaka den felaktigt debiterade mervärdesskatten samt ränta i enlighet med Skatteverkets krav mot bolaget. Av svaret från tryckeriet framgår att det inte har för avsikt att betala bolaget.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Förutsättning för efterbeskattning föreligger även vid en eventuell missbedömning av tillämplig skattesats eftersom det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos förvärvaren inte brutits.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Rättslig reglering

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

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 förvärvats. Av 6 § samma kapitel

följer att den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen.

Mervärdesskatt ska enligt 7 kap. 1 § första stycket ML tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 ska skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) återfinns i artikel 98.2 jämförd med punkt 6 i bilaga III till direktivet.

Efterbeskattning

Frågan är om en sänkning av utgående mervärdesskatt hos tryckeriet (huvudbeslutet) utgör grund för efterbeskattning i form av följdändring av den ingående mervärdesskatten hos tryckeriets kund och om det, i så fall, är uppenbart oskäligt att efterbeskatta kunden.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2014 ref. 14 bedömt dessa frågor i ett fall där tryckeriets kund bedrev verksamhet som medförde skattskyldighet för mervärdesskatt. Domstolen anförde att 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 kunden ändras i motsvarande mån. En följdändring förutsätter därför för kundens del inte någon ytterligare prövning av storleken av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven från tryckeriet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det förelåg förutsättningar för efterbeskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare att förutsättningarna är begränsade för att underlåta en följdändring på den grunden att den skulle vara uppenbart oskälig. Detta ansågs inte minst gälla när det var fråga om transaktioner mellan två fullt ut skattskyldiga näringsidkare, och likformighets- och konkurrensneutralitetsaspekter kräver att beskattningen så långt möjligt blir korrekt. Domstolen fann att det inte förelåg någon grund för att anse att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Det kunde då inte heller anses uppenbart att en efterbeskattning skulle vara oskälig.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Av HFD 2014 ref. 14 följer att det finns ett sådant samband mellan den utgående mervärdesskatten i huvudbeslutet och den ingående mervärdesskatten hos bolaget att en följdändring kan ske. Även i detta fall bedrivs, såvitt framgår, en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Det nu anförda hindrar inte att invändningar kan riktas mot följdändringsbeslutet. Bolaget invänder att den tryckta produkten rätteligen omfattas av skattesatsen 25 procent då det är en reklamprodukt.

Av utredningen i målet framgår att följdändringsbeslutet avser en och samma tryckta produkt i två olika språkversioner. Kammarrätten har i sin bedömning beaktat de av bolaget inlämnade exemplaren av den aktuella produkten. Innehållet är detsamma i de båda språkversionerna. Den tryckta produkten innehåller såväl sedvanliga företagsannonser som längre reportage med text och bilder från olika vinproducenter och restauranger. Det redaktionella innehållet har en klar koppling till de varor och tjänster som vinproducenterna och restaurangerna tillhandahåller och har ett direkt syfte att främja avsättning i en kommersiell verksamhet. Kammarrätten gör därför bedömningen att den tryckta

produkten – i båda språkversionerna – är att anse som helt eller huvudsakligen ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Det saknas därför förutsättningar för efterbeskattning.

Frågan om befrielse från kostnadsränta förfaller därmed och föranleder således inte något yttrande av kammarrätten.

Ersättning för kostnader

Bolaget har överklagat förvaltningsrättens beslut om ersättning. Den av bolaget åberopade grunden att de aktuella trycksakerna omfattas av skattesatsen 25 procent har emellertid framställts först i kammarrätten. Med hänsyn härtill och då det inte heller i övrigt framkommit skäl för ersättning i förvaltningsrätten ska bolagets överklagande i denna del avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).









referent



Bilaga A

KLAGANDE

██████████, 556657-7465
██████████
██████████

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret Stockholm
116 81 Stockholm

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 22 oktober 2013

SAKEN

Avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden november
2007
Befrielse från kostnadsränta

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet i fråga om avdrag för ingående mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten medger ██████████ hel befrielse från kostnadsräntan för tiden fram till Skatteverkets omprövningsbeslut den 22 oktober 2013.

Förvaltningsrätten beviljar inte ersättning för kostnader.

BAKGRUND

EU-domstolen fastslog i en dom den 11 februari 2010 (C-88/09, Graphic Procédé) att kopieringsverksamhet i vissa fall ska anses utgöra leverans av varor och inte ett tillhandahållande av tjänster. Domen innebar att tryckeriföretags framställning och leverans av böcker, tidningar och vissa andra trycksaker i de flesta fall ska beskattas med den lägre mervärdesskattesatsen om 6 procent istället för den ordinarie skattesatsen om 25 procent. Ett flertal tryckeriföretag begärde, med anledning av domen, omprövning av sina tidigare skattebeslut och begärde att få tillbaka det belopp som utgör skillnaden mellan 25 procent mervärdesskatt och 6 procent mervärdesskatt, d.v.s. det belopp som tryckeriföretagen felaktigt hade debiterat som utgående mervärdesskatt. Med grund i besluten, avseende tryckeriföretagen, gjorde Skatteverket därefter ändringar avseende tryckeriföretagens kunder eftersom beloppen inte ansågs utgöra mervärdesskatt. [REDACTED] (bolaget) är en av dessa kunder.

Skatteverket minskade i det överklagade beslutet, genom efterbeskattning, bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt med 95 870 kr. Ändringen skedde med bakgrund av att bolaget hade köpt in tryckta produkter från Sörmlands Grafiska AB (tryckeriföretaget).

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas och yrkar ersättning för kostnader. För det fall beslutet inte ändras yrkar bolaget befrielse från påförd kostnadsränta. Bolaget anför bl.a. att följdändring inte går att tillämpa i aktuellt fall samt att ett beslut om följdändring i vart fall är uppenbart oskäligt.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgör Skatteverkets beslut en följdändring?

Högsta förvaltningsdomstolen har, i mål där i allt väsentligt omständigheterna är likadana som i det nu förevarande målet, funnit att det föreligger förutsättningar för efterbeskattning (dom den 26 februari 2014 i mål nr 3291-13). Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos den som förvärvar en vara eller tjänst innebär att huvudbeslutet för tryckeriföretaget får som omedelbar konsekvens att den ingående skatten hos förvärvaren ska ändras i motsvarande mån. Därmed förutsätter en följdändring för förvärvarens del inte någon ytterligare prövning av storleken av den ingående skatt som hänförs till förvärven från tryckeriföretaget. En skattskyldig har avdragsrätt för ingående skatt endast om varorna eller tjänsterna som har förvärvats hänförs till en verksamhet som i sig medför skattskyldighet. Om förvärvaren bedriver verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och det inte har gjorts gällande att avdrag faktiskt skulle ha underlåtit, ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte den omständigheten att Skatteverkets beslut inte innehåller någon utredning av hur förvärvaren har hanterat sin ingående skatt eller redovisat de aktuella fakturorna i bokföringen medföra att följdändringen ska underlåtas. Högsta förvaltningsdomstolen kom till samma slutsatser vid bedömningen av kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 520—524-12 (beslut den 20 mars 2014 i mål nr 3765—3769-12).

Inget annat har framkommit, i det nu ifrågavarande målet, än att bolaget bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet och har full avdragsrätt för ingående skatt. Förvaltningsrätten gör, med beaktande av nu gällande praxis, därmed bedömningen att Skatteverkets beslut om efterbeskattning

utgör en följdändring. Bolaget har inte gjort sannolikt att det rent faktiskt skulle ha underlåtit att dra av den ingående skatt som tryckeriföretaget tidigare har fakturerat.

Framstår efterbeskattningen som uppenbart oskälig?

Skattebetalningslagen (1997:483), SBL, har upphört att gälla vid utgången av 2011 och har ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Den upphävda lagen gäller dock enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen, punkten 18, fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen ska tillämpas för första gången.

Av 21 kap. 3 § andra stycket SBL framgår det att efterbeskattning inte får ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

Högsta förvaltningsdomstolen fann, i det ovan refererade målet, att Skatteverkets återbetalning till tryckeriföretaget får anses vila på antagandet att det företaget i sin tur kommer att återbetala skatten till förvärvaren. Under en sådan förutsättning leder en följdändring av förvärvarens ingående skatt till ett riktigt beskattningsresultat, nämligen att mervärdesskatten varken blir en inkomst eller en utgift för någon av parterna. Om återbetalning däremot inte kommer till stånd skulle följdändringen få till konsekvens att den ingående skatten blir en slutlig utgift för förvärvaren samtidigt som tryckeriföretaget erhåller en inkomst motsvarande den för högt debiterade mervärdesskatten. Om det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå den ingående skatten från leverantören – särskilt vid leverantörens insolvens –

måste dock medlemsstaterna enligt EU-domstolens praxis möjliggöra att köparen kan återkräva skatten direkt från skattemyndigheten (jfr C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, p. 39 och 41).

Annat har inte framkommit, i det ifrågavarande målet, än att tryckeriföretaget inte har återbetalt den ingående skatten till bolaget. Det har dock inte av handlingarna i målet framkommit att bolaget skulle ha riktat krav på återbetalning mot tryckeriföretaget. Förvaltningsrätten anser sammanfattningsvis att det inte är visat att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriföretaget för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Under dessa förutsättningar kan det på denna grund inte anses vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta bolaget. Förvaltningsrätten anser inte heller att det på någon annan grund skulle vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta bolaget.

Föreligger det skäl för befrielse från kostnadsränta

Enligt 19 kap. 11 SBL får Skatteverket helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl.

Bolaget har debiterats mervärdesskatt i enlighet med den vid den tiden gällande uppfattningen. Efter att EU-domstolen meddelat en dom i februari 2010 har framkommit att den debiterade mervärdesskatten varit felaktig. Förvaltningsrätten konstaterar att bolaget inte har haft möjlighet att förutse att den debiterade mervärdesskatten skulle komma att ändras och att mervärdesskatt har redovisats enligt den vid tidpunkten för redovisningen gällande uppfattningen. Under dessa förutsättningar anser förvaltningsrätten att det föreligger sådana synnerliga skäl att bolaget ska befrias från den påförda kostnadsräntan för tiden från dagen efter skattens ursprungliga förfallodag och fram till tidpunkten för Skatteverkets omprövningsbeslut.

För tid därefter anser förvaltningsrätten däremot inte att sådana synnerliga skäl föreligger.

Föreligger det skäl att bevilja ersättning för kostnader?

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ska en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Enligt 43 kap. 1 § första stycket SFL har den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Utgången i målet innebär att bolaget inte har vunnit bifall till sin talan i fråga om avdrag för ingående skatt, varför ersättning för kostnader inte ska beviljas på den grunden. Befrielsen från kostnadsräntan har inte behövt argumentation från ett juridiskt biträde. Målet kan i förvaltningsrättens mening inte heller anses vara av betydelse för rättstillämpningen och det har inte framkommit att det finns synnerliga skäl för att ersättning ändå ska utgå. Ersättning ska därför inte medges.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV3104/1B) gällande frågan om befrielse för kostnadsränta och bilaga 2 (DV 3104 B) i övriga delar.

