

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 4 oktober 2016

Mål nr

T 3837-14

KLAGANDE

Voice the Brand Liberation Company AB, 556312-4741

c/o Proventus AB

Box 1719

111 87 Stockholm

Ombud: Advokaterna FE och RO

MOTPART

Vitt Grafiska Produktion AB, 556668-8304

Box 24296

104 51 Stockholm

Ombud: Advokat AL

SAKEN

Fordran

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Svea hovrätts dom 2014-06-25 i mål T 3478-13

DOMSLUT

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom i själva saken och förpliktar Vitt Grafiska Produktion AB att till Voice the Brand Liberation Company AB betala dels 74 466 kr, dels ränta enligt 5 § räntelagen på 74 466 kr från den 24 augusti 2011 till och med den 25 mars 2012, dels ränta enligt 6 § räntelagen på 74 466 kr från och med den 26 mars 2012 till dess betalning sker.

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom även i fråga om rättegångskostnader och befriar Voice the Brand Liberation Company AB från skyldigheten att ersätta Vitt Grafiska Produktion AB för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt förpliktar Vitt Grafiska Produktion AB att ersätta Voice the Brand Liberation Company AB för rättegångskostnader i

– tingsrätten med 160 846 kr, varav 160 000 kr avser ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från den 8 mars 2013,

– hovrätten med 100 000 kr, avseende ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från den 25 juni 2014 samt

– Högsta domstolen med 160 000 kr, avseende ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från dagen för denna dom.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Voice the Brand Liberation Company AB har yrkat att Högsta domstolen ska förplikta Vitt Grafiska Produktion AB att till Voice the Brand Liberation Company AB betala 74 466 kr och ränta i första hand enligt 5 § räntelagen på 1 439 kr från den 16 april 2006, 12 947 kr från den 6 juli 2006, 46 005 kr från den 19 juli 2006, och 14 075 kr från den 14 december 2006, allt till och med den 25 mars 2012, och därefter på 74 466 kr enligt 6 § räntelagen till dess betalning sker. I andra hand yrkas ränta på 74 466 kr enligt 5 § räntelagen från

den 24 augusti 2011 till och med den 25 mars 2012 och därefter enligt 6 § räntelagen till dess betalning sker.

Voice the Brand Liberation Company AB har vidare yrkat att Högsta domstolen ska befria bolaget från skyldigheten att ersätta Vitt Grafiska Produktion AB för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt förplikta Vitt Grafiska Produktion AB att ersätta bolaget för rättegångskostnader där.

Vitt Grafiska Produktion AB har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. Voice the Brand Liberation Company AB (Voice) köpte under år 2006 tryckeritjänster av Vitt Grafiska Produktion AB (Vitt). Parterna avtalade ett visst pris för tjänsterna exklusive gällande mervärdesskatt. Vitt debiterade och Voice betalade en mervärdesskatt om 25 procent på tryckeritjänsterna (jfr prop. 2001/02:45 s. 47).
2. Den 11 februari 2010 meddelade EU-domstolen dom i målet *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76. En följd av domen blev att tryckeritjänster i stället skulle beskattas med en skattesats om sex procent.
3. Vitt begärde omprövning hos Skatteverket och yrkade att de tryckeritjänster som hade tillhandahållits Voice skulle beskattas med en skattesats om sex procent. Vitts utgående mervärdesskatt reducerades genom ett beslut den 24 augusti 2011 med ett totalbelopp om 74 466 kr.

4. Skatteverket fattade den 24 november 2011 ett följdändringsbeslut om att genom efterbeskattning sänka den ingående mervärdesskatten för Voice med 74 466 kr, dvs. med ett belopp som motsvarade reduktionen av Vitts utgående mervärdesskatt. Beslutet om efterbeskattning av Voice vann laga kraft den 25 juni 2015.

5. Voice krävde den 24 februari 2012 återbetalning från Vitt av den överskjutande mervärdesskatten om 74 466 kr. Därefter väckte Voice talan mot Vitt och yrkade att Vitt skulle förpliktas att betala det angivna beloppet till Voice. På beloppet yrkades också viss ränta. Som grund för talan åberopade Voice återbetalningsskyldighet enligt läran om *condictio indebiti*. Vitt bestred yrkandet men vitsordade kapitalbeloppet som skäligt i och för sig.

6. Tingsrätten ogillade talan. Hovrätten har fastställt tingsrättens domslut.

Högsta domstolens ställningstagande i NJA 2015 s. 1072

7. Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 2015 s. 1072 prövat frågan om återbetalningsskyldighet för ett tryckeri när tryckerikunden har betalat ett för högt debiterat mervärdesskattebelopp och i målet tillämpat läran om *condictio indebiti*. Högsta domstolen uttalar i domen att en leverantör vid en överbetalning av mervärdesskatt varken vid betalningsmottagandet eller senare med fog kan räkna med att kunna behålla betalningen själv, eftersom ett befogat inrättande inte kan avse något annat eller mer än att betalningsmottagaren inte själv ska behöva stå för momsutgiften. I de fall en leverantör från staten har återfått ett belopp svarande mot den för högt fakturerade och till Skatteverket redovisade mervärdesskatten består återkravsrätten för kunden. Till skillnad från vad som normalt är fallet vid en tillämpning av läran om *condictio indebiti* saknar det enligt domstolen betydelse att lång tid kan ha gått. Tiden i sig kan inte med fog skapa eller förstärka en förväntning hos leverantören om en förbättrad förmögenhetsställning genom att den utgående

mervärdesskatten skulle kunna bli lägre än vad han eller hon har uppburit från kunden och har rätt att behålla. Leverantören är därför i enlighet med huvudregeln om *condictio indebiti* återbetalningsskyldig, förutsatt att inte andra förhållanden släcker ut den skyldigheten. (Se NJA 2015 s. 1072 p. 16 och 17.)

Tryckeriet är återbetalningsskyldigt

8. Förhållandena i detta mål överensstämmer med dem som förelåg i rättsfallet NJA 2015 s. 1072. Voice har till Vitt betalat mervärdesskatt efter en för hög mervärdesskattesats. Sedan Vitt redovisat skatten till Skatteverket har Skatteverket på begäran av Vitt omprövat beskattningsbeslutet och reducerat Vitts utgående mervärdesskatt. Några särskilda förhållanden föreligger inte. Vitt är därför återbetalningsskyldigt till Voice.

Rätten till avkastningsränta

9. På en fordran som avser återgång av betalning när avtal hävts till följd av kontraktsbrott eller på liknande grund utgår, enligt 2 § andra stycket räntelagen, avkastningsränta för tiden från den dag betalningen gjordes till och med den dag återbetalning sker eller, om återbetalning inte sker i rätt tid, den dag från vilken dröjsmålsränta börjar utgå.

10. Regleringen i 2 § andra stycket räntelagen är enligt ordalydelsen tillämplig när ett avtal hävts till följd av kontraktsbrott. Enligt lagens ursprungliga utformning förelåg en rätt till avkastningsränta endast om betalningen gick åter på grund av betalningsmottagarens kontraktsbrott eller liknande. Avkastningsränta utgick därför inte när den betalande hade gjort sig skyldig till kontraktsbrott. Denna inskränkning upphävdes emellertid i samband med tillkomsten av köplagen (1990:931), delvis som en anpassning till vad som gäller för internationella köp (se artikel 84 CISG). Det ansågs inte

vara motiverat att en säljare i vissa fall skulle få inneha betalningen räntefritt, medan en köpare vid hävning skulle vara skyldig att utge ersättning för avkastning av varan eller för annan nytta oberoende av vem som gjort sig skyldig till kontraktsbrottet (se 65 § köplagen och prop. 1988/89:76 s. 218 f.).

11. Avkastningsränta ska enligt 2 § andra stycket räntelagen utgå också när återgång av betalning ska ske på "liknande grund", dvs. en grund som liknar en hävning av avtalet. Ogiltighet, liksom obundenhet, jämföras i detta sammanhang med hävning till följd av kontraktsbrott (se prop. 1975:102 s. 94 och 116). Liksom vid hävning av avtalet är rätten till avkastningsränta i dessa fall oberoende av vem av parterna som har orsakat eller står risken för ogiltigheten eller obundenheten.

12. I förarbetena till 2 § räntelagen konstaterades att den föreslagna bestämmelsen om avkastningsränta kunde antas få betydelse inte bara för de direkt angivna fallen utan också genom att den kan tillämpas analogt i liknande situationer (se a. prop. s. 94). I rättsfallet NJA 1985 s. 352 fann Högsta domstolen att bestämmelsen fick anses analogivis tillämplig när betalning ska gå åter endast delvis, såsom när priset har betalats i sin helhet och det därefter blir bestämt att köparen är berättigad till prisavdrag (jfr 38 § köplagen och 4 kap. 12 och 19 §§ jordabalken; jfr även NJA 1988 s. 363).

13. I rättsfallet NJA 2008 s. 392 uppkom bl.a. frågan om en bostadsrättsförening, som ålagts att återbetala insats och upplåtelseavgift, också var skyldig att betala avkastningsränta på beloppen. Målet rörde inte en misstagsbetalning och därav följande eventuella tillämpning av läran om *condictio indebiti*. Högsta domstolen gjorde emellertid uttalanden som måste förstås så att avkastningsränta enligt en analogisk tillämpning av bestämmelsen kan, trots vad som har anförts i förarbetena till räntelagen (se SOU 1974:28 s. 33 och a. prop. s. 116), utgå också vid återgång av betalning enligt läran om *condictio indebiti* (jfr även NJA 1988 s. 457).

Avkastningsröntans syfte och schematiska utformning

14. En köpare som under en tid innehaft motpartens prestation, t.ex. en vara, ska utge ersättning för den avkastning och nytta som köparen har fått till följd av innehavet av varan (jfr 65 § första stycket köplagen). Syftet med 2 § andra stycket räntelagen är, efter lagändringarna år 1990 (se p. 10), på motsvarande sätt att betalningsmottagaren ska försättas i samma läge som före betalningen. Det huvudsakliga skälet är, liksom beträffande ersättning för avkastning och nytta, att en part inte ska få inneha motpartens prestation räntefritt om prestationen sedermera ska gå åter. Det som ska ersättas är alltså principiellt betalningsmottagarens utbyte eller nytta av att under en tid ha innehaft pengar som han eller hon annars inte skulle ha haft.

15. Utgångspunkten är dock att avkastningsröntan, liksom dröjsmålsröntan, ska vara schabloniserad och att ersättning därför ska kunna utgå utan avseende på de närmare omständigheter som gäller i ett enskilt fall. Det betyder att en betalningsmottagares möjligheter att i det enskilda fallet erhålla en högre eller lägre avkastning på kapitalet normalt inte ska ha någon betydelse för rätten till avkastningsränta. (Jfr a. prop. s. 97 och prop. 1988/89:76 s. 219.) Ett visst, om än begränsat, utrymme för en annan bedömning torde dock finnas, åtminstone när det skulle vara fråga om en analogisk tillämpning av bestämmelsen.

Avkastningsränta och mervärdesskatt

16. Mervärdesskatt är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän åt staten. Skatten övervältras i varje omsättningsled framåt, och stannar slutligen på den förvärvare som inte har avdragsrätt för ingående skatt. Skatten ska betalas in till staten, men leverantören förutsätts erhålla samma skattebelopp från kunden, som i sin tur drar av beloppet i sin egen mervärdesskatteredovisning. (Jfr HFD 2014 ref. 14 och NJA 2015 s. 1072 p. 15.)

17. Av 11 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att den som har utfört en tjänst i sin faktura ska lämna uppgifter om bl.a. tillämpad mervärdesskattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas. Utgående mervärdesskatt ska normalt redovisas för den redovisningsperiod, i regel en kalendermånad, under vilken omsättningen bokfördes eller borde ha bokförts. Deklaration ska sedan lämnas och inbetalning ske under månaden efter redovisningsperioden (se 26 kap. skatteförfarandelagen [2011:1244]). Av reglerna följer alltså att betalningsmottagaren i normalfallet innehar det fakturerade mervärdesskattebeloppet under endast en försumbar tidsperiod innan beloppet redovisas till Skatteverket. Undantag finns dock, exempelvis för mervärdesskattepliktiga parter med låg omsättning som har rätt att redovisa mervärdesskatt, och därmed deklarerera och betala in beloppet, årligen. (I allt väsentligt gällde regler med motsvarande innehåll enligt den t.o.m. år 2011 gällande skattebetalningslagen (1997:483).

18. Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 2014 s. 1006 prövat frågan om ett mervärdesskatteskyldigt företag, som hade erhållit en betalning av ett annat mervärdesskatteskyldigt företag, var skyldigt att betala avkastningsränta på det belopp inklusive mervärdesskatt som skulle återbetalas. Rättsfallet avsåg ett krav på återgång av betalning där betalningsmottagaren hade tagit för mycket betalt för de tillhandahållna tjänsterna. Mottagaren skulle därför betala tillbaka det överskjutande beloppet och även mervärdesskatt på detta belopp. Borgenärens återgångsfordran avseende mervärdesskatten var alltså direkt beroende av att det fanns en fordran på återbetalning av ett belopp för själva tjänsten.

19. Högsta domstolen, som i målet fann att avkastningsränta skulle utgå även på mervärdesskattebeloppet, konstaterade att mervärdesskatten hade ingått i det avtalade priset och ingick i det belopp som skulle återbetalas. Det betonades också att i förhållandet mellan parterna var mervärdesskattebeloppet

inte någon separat skattefordran (p. 10 i den domen). Vidare angavs att det avgörande för om avkastningsränta ska betalas vid återbetalning av mervärdesskatt är om sådan ränta ska utgå vid återbetalning av fordringen i övrigt (p. 12 i den domen).

20. Rättsfallet NJA 2014 s. 1006 gällde alltså en situation där återgång skulle ske såväl av viss del av betalningen för den tjänst som hade utförts som av den på transaktionen belöpande mervärdesskatten. Av rättsfallet följer att rätten till avkastningsränta då är densamma för både huvudfordran och mervärdesskattefordran och detta oberoende av om gäldenären har fått eller kunnat få någon avkastning på det tidigare erhållna mervärdesskattebeloppet.

21. När återgången av mervärdesskattebeloppet inte beror på att också hela eller delar av det övriga fakturerade beloppet ska återgå, bör det emellertid finnas ett utrymme för att beakta om gäldenären inte har haft en möjlighet att få avkastning på beloppet. Det finns i ett sådant fall inte anledning att genom en analogisk tillämpning av 2 § andra stycket räntelagen utvidga tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Avkastningsränta ska inte utgå på mervärdesskattebeloppet i detta fall

22. Situationen här skiljer sig från den som förelåg i rättsfallet NJA 2014 s. 1006. Någon återgång av hela eller delar av det belopp som har fakturerats för de utförda tjänsterna ska inte ske, utan det handlar enbart om en återbetalningsskyldighet avseende ett för högt mervärdesskattebelopp.

23. Den återgång som ska ske i detta fall har inte något samband med att avtalet har hävts till följd av kontraktsbrott, med avtalets överksamhet eller ogiltighet eller med en rätt till prisavdrag för borgenären. I stället beror skyldigheten för gäldenären, tryckeriet, att återbetala mervärdesskatt till borgenären, tryckerikunden, på att kunden har betalat ett – som det visade sig

genom EU-domstolens dom (se p. 2) – för högt mervärdesskattebelopp till tryckeriet samt att tryckeriet är skyldigt att återbetala skatten till kunden.

24. Enligt vad som framgår av utredningen i målet har Vitt redovisat de fakturerade mervärdesskattebeloppen till Skatteverket i samband med transaktionerna under år 2006. Vitt har därför inte haft och till följd av de skatterättsliga reglerna inte heller kunnat få någon avkastning på beloppen (se p. 17). Under sådana förhållanden bör vid återgång av betalningen på grund av läran om *condictio indebiti* avkastningsränta inte utgå på beloppen. Efter Skatteverkets beslut om reduktion av Vitts utgående mervärdesskatt kunde Vitt emellertid få avkastning på beloppet. Avkastningsränta bör därför, med en analogisk tillämpning av 2 § andra stycket räntelagen och i enlighet med andrahandsyrkandet, utgå från den 24 augusti 2011.

Dröjsmålsränta

25. Voice krävde den 24 februari 2012 återbetalning från Vitt av den över-
skjutande mervärdesskatten. Voices fordran förföll därigenom till betalning (jfr 5 § skuldebrevslagen, 1936:81). Dröjsmålsränta ska därför utgå från trettio dagar efter kravet (se 4 och 6 §§ räntelagen), dvs. från och med den 26 mars 2012. Detta gäller oavsett att beslutet om efterbeskattning av Voice vann laga kraft först den 25 juni 2015 och att Voice först då tvingades betala in beloppet till Skatteverket och därmed försattes i en sämre förmögenhetsställning än före avtalet mellan Voice och Vitt.

Rättegångskostnader

26. Parternas processföring har i allt väsentligt rört frågan om Voices eventuella rätt till återbetalning av mervärdesskattebeloppet från Vitt. Vid den utgång målet har fått i den delen ska Voice befrias från skyldigheten att ersätta

Vitt för rättegångskostnader i tingsrätten och i hovrätten samt tillerkännas ersättning för egna kostnader där.

27. Vad gäller Voices rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten har Vitt vitsordat 112 000 kr respektive 57 000 kr som skäligt ombudsarvode. Inget belopp har vitsordats som skäligt i Högsta domstolen.

28. Voice får för rättegångskostnader anses vara skäligen tillgodosett med ersättning för ombudsarvode i tingsrätten med 160 000 kr, i hovrätten med 100 000 kr och i Högsta domstolen med 160 000 kr.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Ella Nyström, Johnny Herre (referent), Svante O. Johansson, Lars Edlund och Sten Andersson
Föredragande justitiesekreterare: Gudrun Persson Härneskog