

HFD 2020 ref. 59

Fråga om vad som krävs för att en kreditnota ska anses vara utfärdad och redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt därmed ska kunna ändras.

1 kap. 1 och 2 e §§, 11 kap. 8–10 §§ samt 13 kap. 27 och 28 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 november 2020 följande dom (mål nr 459-20).

Bakgrund

1. Den som i en faktura anger att kunden ska betala mervärdesskatt med ett visst belopp är skyldig att betala motsvarande belopp till staten. Detta gäller även om det angivna mervärdesskattebeloppet är felaktigt, t.ex. för att en högre skattesats än den som gäller för den aktuella varan eller tjänsten har tillämpats. Ett sådant felaktigt redovisat mervärdesskattebelopp ska ändras om säljaren utfärdar en kreditnota. Ändringen ska som huvudregel göras för den period då kreditnotan utfärdas.

2. 123Student AB är ett bolag verksamt inom studentexamensbranschen. Under 2010 tillhandahöll bolaget tjänster i form av studentflakstransporter, dvs. transporter av studentfirande personer på lastbilsflak. I fakturorna till kunderna belades tjänsterna med 25 procents mervärdesskatt.

3. Under 2016 skickade bolaget ut handlingar benämnda ”delkreditfaktura” till de kunder som hade köpt studentflakstransporter under 2010. Anledningen var att bolaget hade funnit att tjänsterna utgjorde sådan personbefordran som omfattas av en reducerad skattesats om 6 procent. I delkreditfakturorna, som skickades till de adresser som kunderna hade uppgett vid köpet, angavs att kunderna hade ett belopp att återfå som motsvarade ändrad mervärdesskatt från 25 till 6 procent. Endast 7 av 129 kunder begärde återbetalning av beloppet och bolaget betalade tillbaka sammanlagt 20 580 kr till dessa kunder.

4. Bolaget begärde nedsättning av redovisad utgående mervärdesskatt för perioden oktober–december 2016 med 364 955 kr motsvarande det krediterade beloppet enligt samtliga utsända delkreditfakturer.

5. Skatteverket ifrågasatte inte att de aktuella tjänsterna omfattades av en skattesats om 6 procent och att de mervärdesskattebelopp som hade angetts på ursprungsfakturorna således var felaktiga. Skatteverket beslutade dock att bolaget inte hade rätt till ändring såvitt avsåg 344 375 kr, dvs. det belopp som inte motsvarades av en

återbetalning till kunderna. Beslutet motiverades med att bolaget inte hade träffat individuella överenskommelser med kunderna om kreditering som säkerställde att beloppen kunde återbetalas till dem.

6. Förvaltningsrätten i Göteborg avslag bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader. Förvaltningsrätten anförde att en kreditnota ska innehålla uppgifter om köparens namn och adress, och att bolaget därför måste göra sannolikt att adressuppgifterna i delkreditfakturorna var aktuella. Mot bakgrund av att sex år hade passerat mellan utskicken av ursprungsfakturorna och delkreditfakturorna, samt med beaktande av att köparna till stor del varit gymnasieungdomar som kunde förväntas ha bytt adress sedan sin gymnasieexamen, menade förvaltningsrätten att det inte var sannolikt att adresserna var korrekta. Delkreditfakturorna ansågs därmed innehålla sådana formella brister att de inte utgjorde kreditnotor i de aktuella bestämmelsernas mening.

7. Även Kammarrätten i Göteborg avslag bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader. Kammarrätten menade att det är rimligt att den som utfärdar en kreditnota, så långt som det är möjligt, säkerställer att mottagaren tar del av den. Bolaget hade, trots risken för att de ursprungliga adressuppgifterna inte längre var aktuella, inte vidtagit några åtgärder för att kontrollera att delkreditfakturorna skickades till köparnas aktuella adresser. Bolaget kunde enligt kammarrätten därför inte anses ha gjort vad som rimligen kan krävas för att säkerställa att köparna hade tagit del av dem.

Yrkanden m.m.

8. *123Student AB* yrkar att den utgående mervärdesskatten för redovisningsperioden oktober–december 2016 ska sättas ned med ytterligare 344 375 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 157 670 kr.

9. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att skälig ersättning för bolagets kostnader är sammanlagt 50 000 kr för samtliga instanser.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är vad som krävs för att en kreditnota ska anses vara utfärdad och redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt därmed ska kunna ändras.

Rättslig reglering m.m.

11. I 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, regleras när mervärdesskatt ska betalas till staten. I tredje stycket anges att belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt ska betalas till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen. Enligt 2 e § är det den som anger beloppet som är betalningsskyldig.

12. Enligt 13 kap. 27 § ML ska ett belopp som avses i 1 kap. 2 e § redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Enligt 13 kap. 28 § första stycket ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändringen ska som huvudregel göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

13. Enligt 11 kap. 10 § första stycket ML är en kreditnota en handling eller ett meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan. Av tredje stycket följer att varje handling eller meddelande med detta innehåll ska likställas med en faktura.

14. I 11 kap. 8 § ML finns bestämmelser om vad en faktura ska innehålla. Enligt 9 § första stycket 3 får dessa bestämmelser frångås och en förenklad faktura utfärdas om fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 10 § tredje stycket. Enligt 9 § tredje stycket ska en förenklad faktura alltid innehålla uppgifter om datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna och, om fakturan är en sådan kreditnota som avses i första stycket 3, en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

15. Bestämmelserna i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML om att även belopp som felaktigt har angetts som mervärdesskatt ska betalas till staten motsvaras av artikel 203 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG). Däremot innehåller direktivet inte någon bestämmelse om rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt motsvarande den som finns i 13 kap. 28 § första stycket ML. Av EU-domstolens praxis framgår dock att sådan rättelse ska kunna ske men att det i avsaknad av bestämmelser om detta i direktivet i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa de närmare villkoren för rättelse (se t.ex. Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 25–27).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Ändring av redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt

16. Som förutsättning för att ett belopp som felaktigt har redovisats som mervärdesskatt ska kunna ändras anges i 13 kap. 28 § första stycket ML att en kreditnota ska utfärdas. Något stöd för att som villkor för ändring dessutom kräva att säljaren träffar en särskild överenskommelse med köparen om att beloppet ska återbetalas, eller att beloppet faktiskt återbetalas till köparen, finns inte. Några sådana krav kan därför inte ställas upp.

17. Av 11 kap. 10 § första stycket ML framgår att en kreditnota ska innehålla en ändring av den ursprungliga fakturan samt en särskild och otvetydig hänvisning till denna. I målet är det ostridigt att de handlingar som bolaget har skickat ut uppfyller dessa krav. Då en kreditnota enligt 9 § första stycket 3 får utfärdas som förenklad faktura krävs inte att den innehåller uppgift om köparens adress. Den omständigheten att adressuppgifterna i vissa av de utskickade handlingarna eventuellt är felaktiga är således utan betydelse vid bedömningen av om handlingarna utgör kreditnotor.

18. Skatteverket har inte påstått att handlingarna i övrigt har sådana brister att det inte skulle vara fråga om formellt korrekta kreditnotor. Handlingarna får alltså anses utgöra kreditnotor i de aktuella bestämmelsernas mening.

19. För att bolaget ska ha rätt till nedsättning av den redovisade utgående mervärdesskatten krävs vidare att kreditnotorna kan anses vara utfärdade. Av förarbetena framgår att med ”utfärdande av faktura” – och därmed även av kreditnota – avses att en faktura upprättas och i nära anslutning till det även skickas till köparen (prop. 2007/08:25 s. 206).

20. Bolaget har skickat kreditnotorna till de adresser som de ursprungliga fakturorna skickades till. Detta måste enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening som utgångspunkt vara tillräckligt för att tillgodose kravet på utfärdande av kreditnota i 13 kap. 28 § första stycket ML. I målet har inte kommit fram att bolaget har fått några sådana konkreta indikationer på att adressändring har skett som gör att bolaget borde ha vidtagit åtgärder för att undersöka om adresserna fortfarande var riktiga.

21. Bolaget uppfyller därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening de krav som ställs för ändring av den redovisade utgående mervärdesskatten. Överklagandet ska således bifallas och den utgående mervärdesskatten för redovisningsperioden oktober–december 2016 sätts ned med ytterligare 344 375 kr.

Ersättning för kostnader

22. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.

23. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 51 770 kr, i kammarrätten med 37 900 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 68 000 kr, sammanlagt 157 670 kr.

24. I de underlag som bolaget har gett in saknas i flera fall fullständiga uppgifter om timkostnaden för nedlagt arbete. Dessutom finns uppgifter i underlagen som tyder på att vissa av de där angivna åtgärderna har avsett andra processer respektive andra redovisningsperioder än den i målet aktuella.

25. Med hänsyn till bristerna i underlaget måste en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras (HFD 2019 ref. 16). Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen – med beaktande bl.a. av att bolagets inlagor innehåller en hel del upprepningar av vad som tidigare har anförts – att bolaget bör beviljas ersättning med 120 000 kr för kostnaderna i samtliga instanser.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att 123Student AB har rätt till nedsättning av redovisad utgående mervärdesskatt med ytterligare 344 375 kr för redovisningsperioden oktober–december 2016.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar bolaget ersättning för kostnader med 120 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2018-12-13, ordförande Karlsson):

Såsom även parterna är överens om är den korrekta skattesatsen på de tjänster som 123Student AB (bolaget) har utfört sex procent.

Har bolaget utfärdat korrekta kreditfakturer?

Bolaget tog alltså ut fel mervärdesskatt när det utförde tjänsterna år 2010. För att ha rätt till få tillbaka beloppet från staten måste bolaget göra sannolikt att alla förutsättningarna för återbetalning är uppfyllda. Ett krav som finns för att ha rätt att få återbetalning är att bolaget har utfärdat en kreditfaktura (11 kap. 10 § mervärdesskattelagen, ML). En kreditfaktura ska, som huvudregel, likställas med en faktura och ska ha samma innehåll som andra fakturor (11 kap. 10 § tredje stycket ML).

En faktura, och därmed även en kreditfaktura, ska bland annat innehålla uppgifter om köparens namn och adress (11 kap. 8 § ML). För att bolaget ska ha rätt till nedsättning av den utgående mervärdesskatten krävs det därmed att bolaget gjort sannolikt att kreditfakturorna innehåller aktuella uppgifter om köparens adress. Bolaget har skickat kreditfakturorna till de adresser som köparna uppgav när tjänsterna utfördes eller alltså för mer än sex år sedan räknat från när kreditfakturorna skickades ut. Med hänsyn främst till den långa tid som gått mellan utskicken, men med beaktande även av att köparna till stor del varit gymnasieungdomar som ofta har bytt adress sex år efter sin gymnasieexamen, är det inte sannolikt att fakturorna har skickats till köparnas aktuella adresser. Denna slutsats har också stöd av den omständigheten att bara åtta av 129 köpare har hört av sig till bolaget. Kreditfakturorna innehåller alltså sådana formella brister att de inte är korrekta kreditfakturer i mervärdesskattelagens mening.

Finns det skäl att efterge kravet på kreditfakturer?

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditfaktura (13 kap. 28 § ML). Särskilda skäl kan vara att köparna är okända, har avlidit eller är företag som försatts i konkurs (prop. 2007/08:25 s. 84). Inget av dessa fall är ifråga i målet. I rättspraxis har regeln om eftergift tolkats restriktivt och Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att eftergift ska medges endast om det är orimligt svårt att utfärda kreditfaktura (HFD 2013 ref. 78).

Bolaget känner till vilka köparna är och dessa hade adress i Sverige år 2010. Såvitt framgår av handlingarna i målet har bolaget inte gjort någonting för att ta reda på köparnas aktuella adresser innan det skickade kreditfakturorna. Ett absolut minsta krav på en säljare är att denne kontrollerar i offentliga adressregister, till exempel folkbokföringsregistret, vilka aktuella adresser som finns till köparna. Trots att det var fråga om 129 köpare är en sådan åtgärd rimlig. Det finns alltså inte särskilda skäl att efterge kravet på att skicka en korrekt faktura och åtgärden strider inte heller mot proportionalitetsprincipen. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Trots begäran har bolaget inte styrkt yrkandet om ersättning för kostnader. Detta innebär att ett av kraven för rätt till ersättning inte är uppfyllt. Bolaget har inte heller vunnit bifall till sina yrkanden i målet till någon del. Frågan i målet är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Bolaget har därför inte rätt till ersättning för kostnader i förvaltningsrätten (43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen).

– Förvaltningsrätten avslår såväl överklagandet som ansökan om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Göteborg (2019-11-27, *Grankvist, Lindvall (skiljaktig) och Fröberg*):

Frågan är om bolaget har rätt till korrigerig av den utgående mervärdesskatt som bolaget felaktigt har debiterat tidigare kunder.

Av utredningen i målet framgår att de ursprungliga fakturorna utfärdades under år 2010 och att köparna av de aktuella tjänsterna i huvudsak var gymnasieungdomar. Bolaget har, mer än sex år efter det att tjänsterna utfördes, skickat ut kreditfakturer till samma adresser som de ursprungliga fakturorna. Bolaget har inte gjort någon kontroll av om köparnas kontaktuppgifter fortfarande är aktuella.

För att tidigare felaktigt debiterad mervärdesskatt ska ändras krävs att en kreditfaktura utfärdas, se 13 kap. 28 § mervärdesskattelagen (1994:200). Av förarbetena till bestämmelsen framgår att parterna genom detta krav förmås att reglera den felaktiga debiteringen (prop. 2007/08:25 s. 95). För att en sådan reglering ska kunna ske är det enligt kammarrättens mening rimligt att den som utfärdar en kreditfaktura också, så långt som det är möjligt, säkerställer att mottagaren tar del av fakturan.

I bolagets fall har det gått lång tid mellan det att tjänsterna utfördes och kreditfakturorna skickades ut. Vidare har köparna varit gymnasieungdomar och sex år har gått sedan gymnasieexamen. Risken får därför bedömas vara stor att de ursprungliga adressuppgifterna inte längre är aktuella. Eftersom bolaget, trots denna risk, inte vid tiden för utfärdandet av kreditfakturorna har vidtagit några åtgärder för att kontrollera att fakturorna skickades till köparnas aktuella adresser, kan bolaget inte bedömas ha gjort vad som rimligen kan krävas för att säkerställa att köparna har tagit del av fakturorna. Bolaget har därför inte rätt till korrigerig av den felaktigt debiterade utgående mervärdesskatten med större belopp än vad som redan har beviljats av Skatteverket.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning när det gäller frågan om särskilda skäl för eftergift av kravet på att utfärda kreditnota.

Bolaget förlorar målet. De frågor som målet handlar om är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Bolaget har därför inte rätt till ersättning för kostnader vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten. – Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Lindvall var skiljaktig och anförde bl.a. följande:

I ML saknas krav på att utfärdaren av kreditnotorna ska kunna visa att kreditnotan verkligen nått mottagaren (jfr t.ex. mål C-588/10, Kraft Foods Polska SA) för att felaktigt debiterad skatt ska kunna ändras. Det finns inte heller något som ger stöd för att det kan ställas krav på att utfärdaren av kreditnotorna ska ha träffat någon separat överenskommelse om återbetalning till kunderna av den för högt debiterade mervärdesskatten. Det krav som ställs är att det utfärdas en kreditnota. Så har skett. Det förhållandet att bolaget, genom att kunderna i den mån de inte ställt krav på återbetalning av den för högt debiterade mervärdesskatten, får behålla den felaktigt

debiterade skatten är en fråga mellan bolaget och kunderna och saknar helt betydelse för frågan om nedsättning av den utgående mervärdesskatten. Min bedömning är därför att bolaget ska medges yrkad nedsättning av den utgående mervärdesskatten för aktuell period.

Ersättning för kostnader

Frågan i målet är av den karaktären att bolaget har haft behov av att anlita sakkunnig hjälp. Med hänsyn till den bedömning jag gör ovan har bolaget därför även rätt till ersättning för kostnader, såväl i förvaltningsrätten som i kammarrätten.

Bolaget yrkar ersättning med sammanlagt 89 670 kr, varav 51 770 kr i förvaltningsrätten och 37 900 kr i kammarrätten. Jag anser att det arbete som lagts ned på upprättandet av olika inlagor varit alltför omfattande. Kostnadsräkningen i kammarrätten innehåller inte någon uppgift om timkostnad för de olika ombud som handlagt ärendet. Vidare framgår att en del av kostnaderna avser ett annat år. Min bedömning är att skälig ersättning ska beräknas till 50 000 kr sammanlagt för processerna i förvaltningsrätten och kammarrätten.