

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
459-20

meddelad i Stockholm den 13 november 2020

KLAGANDE

123Student AB, 556788-8382

Ombud: Advokat Ulf Käll
WERKS Advokater AB
Östra Hamngatan 41–43
411 10 Göteborg

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 27 november 2019 i mål nr 764-19

SAKEN

Mervärdesskatt och ersättning för kostnader

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.

Dok.Id 228662

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

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 avslog 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 avslog 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.

DOM

Mål nr
459-20

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 mervärdesskattedirektivet (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 sättas 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Helena Rosén Andersson och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Monika Knutsson.