

Särskilda skäl har inte ansetts föreligga för att efterge kravet på kreditnota för rättelse av felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt.

Lagrum: 13 kap. 27 § och 28 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Zound Industries International AB (bolaget) begärde hos Skatteverket omprövning av den mervärdesskatt som redovisats under december 2009 – november 2010. Enligt bolaget hade under den angivna tiden bl.a. musikhörlurar exporterats till privatpersoner i USA och i Japan. För denna export hade mervärdesskatt felaktigt fakturerats och redovisats.

Skatteverket beslutade i omprövningsbeslut den 12 maj 2011 att inte ändra den utgående mervärdesskatten. Bolaget hade inte utfärdat kreditnotor till de utländska köparna och enligt Skatteverkets bedömning förelåg det inte särskilda skäl för att efterge detta krav.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att det skulle medges återbetalning av felaktigt uttagen mervärdesskatt med 640 027 kr. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader med 4 300 kr exklusive mervärdesskatt. Bolaget anförde bl.a. följande. Det föreligger särskilda skäl att efterge kravet på kreditnota. Bolaget har debiterat och betalat in mervärdesskatt vid leveranser till privatpersoner utanför EU, dvs. export enligt 5 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Det inbetalade beloppet utgör inte mervärdesskatt i lagens mening och återbetalning till bolaget medför inte någon som helst risk för skattebortfall. Vidare bör beaktas att lagstiftaren valt begreppet särskilda skäl och inte synnerliga skäl. Det är orimligt att kräva att bolaget utfärdar kreditnotor till samtliga köpare då varje försäljning utgörs av ett mindre belopp.

Skatteverket vidhöll sitt beslut och ansåg att ersättningsyrkandet skulle avslås. Den yrkade ersättningen vitsordades som skälig i och för sig. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det föreligger inte särskilda skäl för att efterge kravet på kreditnota. Regeringen har i prop. 2007/08:25 s. 95 uttalat bl.a. följande.

Utöver de skäl som redovisades i promemorian, dvs. att köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater, bör enligt regeringens uppfattning särskilda skäl föreligga i de fall då köparen avlidit eller om företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Ett krav för eftergift bör emellertid generellt sett vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall.

Detta innebär att det förhållandet att det inte föreligger någon risk för skattebortfall inte i sig utgör ett tillräckligt skäl för att Skatteverket ska få efterge kravet på kreditnota. Därutöver krävs antingen att köparen är okänd för säljaren, att köparen avlidit eller att köpande företag upplösts på grund av konkurs eller liknande. I förevarande fall är köparna kända.

Således är förutsättningarna för att efterge kravet inte uppfyllda. Därmed saknas grund för rättelse.

Förvaltningsrätten i Jönköping (2012-05-22, ordförande Hammarborg) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser: Av lagtexten i 13 kap. 27–28 §§ ML framgår att som huvudregel krävs att kreditnota utfärdas för att felaktigt debiterad mervärdesskatt ska kunna rättas. Detta krav ska dock efterges om det finns särskilda skäl. Vad som avses med särskilda skäl definieras inte i lagtexten. Särskilda skäl får därför anses kunna föreligga även i andra fall än de i lagmotiven nämnda. Däremot måste bestämmelsernas syfte beaktas. I lagmotiven uttalas att genom kravet på kreditnota förmås parterna att reglera den felaktiga debiteringen mellan sig och det kan undvikas att köparen får stå den finansiella risken av att ha betalat ett belopp till säljaren som denne inte kan återfå i form av ingående mervärdesskatt från staten. Vidare kommer kravet att leda till att risken för skattebortfall för staten kan undanröjas om inte den ingående skatten redan tidigare har återförts på initiativ av den skattskyldige köparen eller av Skatteverket på grund av en skattekontroll hos köparen (prop. 2007/08:25 s. 95). – I förevarande fall är det ostridigt att det saknas risk för skattebortfall eftersom köparna är utländska privatpersoner som saknar avdragsrätt för mervärdesskatt. Det är också ostridigt att upprättande av kreditnotor i samtliga fall skulle kräva en omfattande arbetsinsats. De skäl för uppställande av ett krav på kreditnota som redovisats i lagmotiven gör sig inte gällande i ett fall som det förevarande. Enligt förvaltningsrätten föreligger därför särskilda skäl att efterge kravet på kreditnota. – Förvaltningsrätten kan inte som första instans på ett ändamålsenligt sätt ta ställning till varken vilka redovisningsperioder rättelse ska företas i eller vilket belopp som ska återbetalas. Det får därför ankomma på Skatteverket att ta ställning till dessa frågor. – Bolaget har vunnit målet och Skatteverket har vitsordat den yrkade ersättningen som skälig i och för sig. Förvaltningsrätten finner skäl att bevilja bolaget den yrkade ersättningen. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet på så sätt att kravet på kreditnota för rättelse av felaktigt debiterad skatt ska efterges. – Det ankommer på Skatteverket att pröva övriga frågor som har samband med ändring av redovisning av utgående mervärdesskatt. – Förvaltningsrätten tillerkänner Zound Industries International AB ersättning för kostnader med 4 300 kr.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att kravet på upprättande av kreditnotor för rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt inte skulle efterges och att bolaget inte skulle tillerkännas ersättning för kostnader med 4 300 kr i förvaltningsrätten. Skatteverket hänvisade till förarbetsuttalanden rörande vad som avsetts med särskilda skäl för att kravet på kreditnota skulle få efterges.

Kammarrätten i Jönköping (2012-09-21, Svenson, Krönmark, Poulsen, referent) yttrade: Huvudregeln är att den skattskyldige ska utfärda kreditnota för att felaktigt debiterad mervärdesskatt ska kunna rättas. Frågan i målet är om det föreligger särskilda skäl för att Skatteverket ska

efterge kravet på att bolaget ska utfärda kreditnotor i samtliga fall där det felaktigt har debiterat sina kunder mervärdesskatt. – Lagtexten ger inte någon vägledning för när särskilda skäl att efterge kravet på kreditnotor kan vara för handen. Regeringen uttalade bl.a. följande i förarbeten till aktuella bestämmelser (prop. 2007/08:25 s. 95–96). – ”Det är emellertid önskvärt och rimligt att det för att rättelse ska kunna ske krävs att säljaren utfärdar en kreditnota till köparen. Genom detta krav förmås parterna att reglera den felaktiga debiteringen mellan sig och det kan undvikas att köparen får stå den finansiella risken av att ha betalat ett belopp till säljaren som denne inte kan återfå i form av ingående mervärdesskatt från staten. Vidare kommer kravet leda till att risken för skattebortfall för staten kan undanröjas om inte den ingående skatten redan tidigare har återförts på initiativ av den skattskyldige köparen eller av Skatteverket på grund av en skattekontroll hos köparen. – Utöver de skäl som redovisas i promemorian, dvs. att köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater, bör enligt regeringens uppfattning särskilda skäl föreligga i de fall då köparen avlidit eller om företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Ett krav för eftergift bör emellertid generellt sett vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Vid t.ex. omsättning via automater eller vid kontantförsäljning i detaljhandeln kan det vara så att kunden är en näringsidkare som är skattskyldig till mervärdesskatt och därmed kan ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. I sådana fall där kunden avlidit kan denne ha haft avdragsrätt. I dessa fall bör det vid en prövning av om det föreligger särskilda skäl kunna godtas att ett mindre skattebortfall kan uppstå för statskassan. – Risken för skattebortfall för staten uppstår, som nämnts ovan, i sådant fall då den felaktigt debiterade mervärdesskatten leder till att köparen har gjort ett avdrag för den felaktiga mervärdesskatten och detta avdrag inte kan rättas i efterhand samtidigt som den utgående mervärdesskatten rättas genom återföring till den skattskyldige. Om köparen försvunnit och det finns misstanke om att säljare och köpare varit förbundna med varandra i syfte att begå skattebedrägeri genom exempelvis utfärdande av falska fakturor sinsemellan, finns risk för större skattebortfall och särskilda skäl bör inte anses föreligga.” – Vad som framförs i lagmotiven ger enligt kammarrätten stöd för ståndpunkten att särskilda skäl att efterge kravet på utfärdande av kreditnota normalt föreligger när det saknas risk för skattebortfall. Trots att ett mindre skattebortfall kan uppkomma kan det ändå finnas särskilda skäl om t.ex. köparen är okänd eller har avlidit, dvs. när kravet på kreditnota svårligen kan uppfyllas. – Bolaget har felaktigt debiterat mervärdesskatt vid försäljning av hörlurar till privatpersoner utanför EU. Bolaget har vidare redovisat och till staten betalat in mervärdesskatt och därefter begärt återbetalning av densamma från Skatteverket. Det är klarlagt och ostridigt i målet att köparna inte har någon avdragsrätt för den betalda mervärdesskatten och att det därför saknas risk för skattebortfall för staten. Det har inte heller framkommit eller ens påståtts att de aktuella faktureringarna på något sätt varit bedrägliga i skattehänseende. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att särskilda skäl för att efterge kravet på kreditnota föreligger. Skatteverkets överklagande ska därför avslås i denna del. – Med hänsyn till utgången i målet har förvaltningsrätten haft fog för att tillerkänna bolaget ersättning

om 4 300 kr för biträdeskostnader. Skatteverkets överklagande ska således avslås i sin helhet. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra domen och vägra bolaget nedsättning av utgående mervärdesskatt. Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt förarbetena finns särskilda skäl för eftergift av kravet på kreditnota endast när köparen är okänd eller har avlidit eller när företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Därutöver framgår att det även är ett krav för eftergift, generellt sett, att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. I förevarande mål är köparna inte okända och bolaget har tillgång till samtliga köpares namn och adress. Det är visserligen ostridigt att köparna saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och att det därför saknas risk för skattebortfall, men detta är inte tillräckligt för att efterge kravet på kreditnota.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och begärde ersättning med 39 500 kr för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anförde bl.a. följande. Regeln om krav på kreditnota ska i första hand förhindra att mervärdesskatt tas ut i skatteundandragande syfte. I det nu aktuella fallet är köparna identifierade privatpersoner bosatta utanför EU. Det är ostridigt att köparna inte har haft avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det föreligger med andra ord mindre risk för skattebortfall än i en situation där en köpare har gått i konkurs eller avlidit. Eftersom de i målet aktuella försäljningarna avser mindre belopp skulle det medföra en betydande arbetsinsats att utfärda kreditnotor till samtliga köpare.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-16, Melin, Hamberg, Knutsson, Nymansson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Frågan i målet är om det finns särskilda skäl att efterge kravet på kreditnota för att rättelse av den av bolaget felaktigt debiterade och redovisade mervärdesskatten ska kunna göras.

I målet är ostridigt att bolaget felaktigt debiterat mervärdesskatt vid export av varor till tredje land och att köparna är privatpersoner som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Gällande regler m.m.

Av bestämmelserna i 1 kap. 1 § tredje stycket och 1 kap. 2 e § ML följer att den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt är betalningsskyldig för beloppet, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen. Ett sådant belopp ska enligt 13 kap. 27 § redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående mervärdesskatt. Vidare framgår av 13 kap. 28 § första stycket att ett belopp som redovisats enligt 27 § ska ändras om en

kreditnota utfärdas. Enligt andra stycket samma lagrum ska kravet på kreditnota efterges av Skatteverket om det finns särskilda skäl.

De angivna bestämmelserna infördes den 1 januari 2008 vid införlivande i svensk rätt av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt direktivbestämmelsen ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Bestämmelsen innebär att ett mervärdesskattebelopp som angetts på en faktura ska betalas in till staten, även om skattebeloppet inte är kopplat till att en skattepliktig transaktion utförts. EU-domstolen har uttalat att syftet med direktivbestämmelsen är att undanröja den risk för skattebortfall som direktivets regler om avdragsrätt kan ge upphov till. Enligt domstolen är risken för skattebortfall i princip inte fullständigt undanröjd så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för avdragsändamål (domen i mål C-566/07 Stadeco, p. 28 och 29).

Förarbetena

När artikel 203 införlivades anfördes bl.a. att regeln om betalningsskyldighet för sådana mervärdesskattebelopp som tagits upp i en faktura bör få ett vitt tillämpningsområde. Därigenom underlättas tillämpningen och det kan undvikas att regeln alltför enkelt kringgås. Regeln bör i första hand uppfattas som en preventiv bestämmelse som ska förhindra att mervärdesskatt tas ut i skatteundandragande syfte. Som exempel på när en debitering av mervärdesskatt kan vara felaktig nämns bl.a. att en skattskyldig fakturerar mervärdesskatt på en vara som ska exporteras till tredje land (prop. 2007/08:25 s. 91 f.).

I förarbetena angavs vidare att om ett belopp felaktigt redovisats som utgående skatt ska detta kunna rättas. För att rättelse ska kunna ske bör krävas att säljaren utfärdar en kreditnota till köparen. Genom detta krav förmås parterna att reglera den felaktiga debiteringen mellan sig. Vidare kommer utfärdandet av kreditnota att leda till att risken för skattebortfall för staten undanröjs, om inte den ingående mervärdesskatten redan tidigare har återförts. Finns det särskilda skäl bör kravet på kreditnota kunna efterges. Om köparen är okänd för säljaren, t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater, eller när köparen avlidit eller företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation, bör särskilda skäl anses föreligga. Ett krav för eftergift bör emellertid generellt sett vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall (a. prop. s. 94 ff.).

EU-rätten och kravet på kreditnota

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon bestämmelse om rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Det ankommer därför i princip på medlemsstaterna att fastställa villkoren för när mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt kan rättas, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning (EU-domstolens dom i mål C-454/98 Schmeink & Cofreth, p. 48, 49 och 68).

EU-domstolen har bl.a. uttalat att medlemsstaterna, vid fastställandet av villkoren för begäran om återbetalning av felaktigt betald mervärdesskatt, måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet och att villkoren inte får vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten (domen i mål C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, p. 37).

I Stedeco-målet hade EU-domstolen att bedöma nationella bestämmelser av innebörd att återbetalning av felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt kunde ske först efter rättelse av de felaktiga fakturorna. Domstolen uttalade att principen om skatteneutralitet i princip inte utgör hinder mot krav på att den skattskyldiga personen skickar en rättelsefaktura till mottagaren, om den skattskyldiga personen inte i god tid fullständigt undanröjt risken för skattebortfall. I målet hade angetts att avdragsrätt för mottagaren av de felaktiga fakturorna var utesluten mot bakgrund bl.a. av fakturamottagarens verksamhet som offentligt organ. Domstolen bedömde likväl att det inte kunde anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att helt undanröja risken för skattebortfall att som villkor för rättelse av den mervärdesskatt som felaktigt har angetts på faktura kräva att denna faktura rättas (domen p. 45–47 och 51).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Bolaget har angett att de i målet aktuella försäljningarna avser mindre belopp och att det därför skulle medföra en betydande arbetsinsats att utfärda kreditnotor till samtliga köpare. Bolaget har vidare åberopat att mottagarna av de felaktiga fakturorna är privatpersoner som saknar avdragsrätt, och att det därför inte finns någon sådan risk för skatteundandragande som kan motivera att kreditnotor utfärdas.

Som framgått ovan förutsätter EU-rätten att medlemsstaterna i sina rättsordningar inför regler om hur korrigerings av felaktiga mervärdesskattedebiteringar ska kunna ske. EU-rätten innebär inte att nationella krav på utfärdande av kreditnota är uteslutna i de fall där mottagarna av felaktiga fakturor kan antas sakna avdragsrätt.

De svenska regler som införts för detta ändamål innebär att korrigerings av utgående mervärdesskatt kan ske om den felaktiga debiteringen rättas genom utfärdande av kreditnota. Undantag från skyldigheten att utfärda kreditnota kan medges endast om det finns särskilda skäl.

Den uppräknings av undantagssituationer som görs i förarbetena synes närmast utgå från att kreditnota alltid erfordras om omständigheterna inte är sådana att det är omöjligt att upprätthålla detta krav. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör emellertid, särskilt mot bakgrund av EU-rätten, undantag kunna komma ifråga om det i det enskilda fallet visserligen inte är omöjligt men ändå bedöms vara orimligt svårt att utfärda kreditnota. En förutsättning för att kravet på kreditnota ska kunna

frångås är dock i princip att detta inte bedöms medföra risk för skattebortfall.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att det inte föreligger särskilda skäl att efterge kravet på kreditnota för att bolagets felaktiga mervärdesskattebetalningar ska kunna rättas. Skatteverkets överklagande ska därför 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 skäliga 10 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av kammarrättens och förvaltningsrättens domar, att Skatteverkets omprövningsbeslut ska stå fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Zound Industries International AB ersättning för kostnader i domstolen med 10 000 kr.

Mål nr 6409-12, föredragande Gulliksson

Rättsfall: EU-domstolens dom i mål C-454/98 Schmeink & Cofreth;
EU-domstolens dom i mål C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken;
EU-domstolens dom i mål C-566/07 Stadeco.

Litteratur: prop. 2007/08:25 s. 91 f., s. 94 ff.