

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6409-12

meddelad i Stockholm den 16 december 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Zound Industries International AB, 556757-4610
Torsgatan 2
111 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 september 2012 i mål nr 2123-12,
se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioden november 2010

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.

Dok.Id 142274

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

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. Av beslutet framgår att bolaget inte utfärdat kreditnotor till de utländska köparna och att det enligt Skatteverkets bedömning inte finns särskilda skäl för att efterge detta krav. Sedan bolaget överklagat beslutet fann Förvaltningsrätten i Jönköping att kravet på kreditnotor skulle efterges och att det ankom på Skatteverket att ta ställning till vilket mervärdesskattebelopp som skulle återbetalas till bolaget. Kammarrätten i Jönköping avslag i det nu överklagade avgörandet Skatteverkets överklagande av förvaltningsrättens dom.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och vägrar bolaget nedsättning av utgående mervärdesskatt. Skatteverket anför 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.

Mål nr
6409-12

Bolaget bestrider bifall till överklagandet och begär ersättning med 39 500 kr för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anför 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.

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 § mervärdesskattelagen (1994:200), 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 *Stadeco*-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.

Mål nr
6409-12

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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Lennart Hamberg, Margit Knutsson, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.