

Förvaltningsrätten i Stockholm
115 76 Stockholm

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

INKOM: 2021-02-01
MÅLNR: 2226-21
AKTBIL: 1

ÖVERKLAGANDE

Skattskyldig:	Brightstar 20:20 (SWE) AB, 556187-6508
Ombud:	Mattias Fri Svalner Skatt & Transaktion KB Smålandsgatan 16 111 46 Stockholm
Överklagat beslut:	Skatteverkets omprövningsbeslut MV31, daterat den 22 december 2020
Redovisningsperioder:	maj – november 2018 och januari – mars 2019
Saken:	Mervärdeskatt, avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Brightstar 20:20 (SWE) AB ("**Bolaget**") överklagar härmed Skatteverkets beslut MV31, daterat den 22 december 2020.

1 Yrkanden

Bolaget yrkar att förvaltningsrätten undanröjer Skatteverkets beslut i sin helhet och medger Bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med lämnade mervärdesskattedeklarationer för nu aktuella redovisningsperioder.

Bolaget yrkar att skattetillägget undanröjs eller att Bolaget medges hel befrielse från skattetillägget.

2 Grunder

2.1 I sak

De objektiva kriterierna för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 2 § punkten 2 mervärdesskattelagen (1994:200) ("**ML**"), dvs. att:

- den som begär avdraget är en beskattningsbar person som bedriver en skattepliktig verksamhet,
- de förvärvade varorna eller tjänsterna har använts i den skattepliktiga verksamheten, och att
- omsättningen av varorna eller tjänsterna till vilken den ingående mervärdesskatten är hänförlig, har gett upphov till en skattskyldighet för den som omsatt varorna

är uppfyllda. Detta då Bolaget har förvärvat varorna från en leverantör etablerad i Sverige som har debiterat svensk mervärdesskatt på omsättningarna, varorna har levererats fysiskt till Bolagets egen lageranläggning i Rosersberg, och Bolaget därefter har sålt och fysiskt skickat varorna till utländska handlare och svenska återförsäljare, dvs. använt varorna för Bolagets egen skattepliktiga verksamhet.

I motsats till vad Skatteverket helt utan grund påstår, kände inte Bolaget till de påstått bedrägliga transaktioner som utförts av andra företag såsom Essencial Ampere – Electrónica LDA (“**Essencial**”), Maretty Spolka /PL (“**Maretty**”) och Iskana Investment AB (“**Iskana**”), före det att Active Business Group Sthlm AB (“**ABG**”) sålde varorna till Bolaget. Vidare har Bolaget utfört alla relevanta kontroller som rimligen kan krävas i denna situation inklusive att bekräfta att leverantören i fråga hade, och fortfarande har, en mervärdesskatteregistrering i Sverige utfärdad av Skatteverket.

Skatteverket har därmed inte visat att Bolaget har agerat i ond tro, dvs. att Bolaget känt till eller borde ha känt till att dess leverantörer varit inblandade i några bedrägliga transaktioner och har således ingen grund för att neka Bolaget avdragsrätt för den nu aktuella ingående mervärdesskatten.

2.2 Skattetillägg

Skatteverket har inte visat att det klart framgår att Bolaget lämnat oriktig uppgift i sina mervärdesskattedeklarationer för nu aktuella redovisningsperioder. Skatteverket saknar därför grund att påföra Bolaget skattetillägg med stöd av 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (“**SFL**”).

Det vore oskäligt att påföra skattetillägg. Hel befrielse ska därför medges från skattetillägget med stöd av 51 kap. 1 § SFL.

3 Utveckling av talan

3.1 Inledning och disposition

Bolaget hänvisar till det som anförts i Bolagets svar på Skatteverkets förslag till beslut från den 10 december 2020 och i Bolagets komplettering till svar på Skatteverkets förslag till beslut från den 21 december 2020 och vill härutöver lägga till det som anförts nedan.

Bolaget har disponerat utvecklingen av sin talan enligt följande. Inledningsvis ger Bolaget en kortfattad beskrivning av Bolagets verksamhet som distributör av Apples mobiltelefoner (avsnitt 3.2). Därefter beskriver Bolaget gällande rätt avseende avdragsrätt

för ingående mervärdesskatt (avsnitt 3.3). Efter det kommenterar Bolaget Skatteverkets beslut (avsnitt 3.4) och redogör för sin bedömning, att Skatteverket saknar grund att neka Bolaget avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (avsnitt 3.5).

I avsnitt 3.6 beskriver Bolaget gällande rätt avseende skattetillägg och befrielse från skattetillägg. Bolaget redogör också för sin bedömning, att Skatteverket saknar grund att påföra skattetillägg och att Bolaget under alla omständigheter ska medges hel befrielse från skattetillägget.

3.2 Bolagets verksamhet som distributör av Apples mobiltelefoner

Bolaget är ett globalt telefondistributions- och tjänsteföretag som är aktivt inom fyra olika segment av den svenska telekommarknaden. En detaljerad beskrivning av Bolagets verksamhet och den svenska telekommarknaden finns i Bolagets svar på Skatteverkets förslag till beslut.

Ett av de segment som Bolaget är aktivt inom är som distributör av Apples mobiltelefoner, både som auktoriserad återförsäljare för Apple och som distributör av telefoner på den öppna marknaden. Bolaget förvärvar även mobiltelefoner från Apple som är så kallade End of Life-produkter eller överskottslager. Dessa telefoner förvärvas som de är, dvs. utan förpackning, tillbehör m.m.

Såsom Bolaget tidigare förklarat, finns det tre huvudsakliga anledningar till varför Bolaget köper telefoner på den öppna marknaden och inte bara direkt ifrån Apple:

- 1) Mobiltelefoner som förvärvats från Apple får enbart säljas vidare till ett fåtal på förhand av Apple bestämda återförsäljare. Om Bolaget därutöver förvärvar telefoner på den öppna marknaden kan Bolaget nå väsentligt fler kunder.
- 2) Mobiltelefoner på den öppna marknaden kan ofta köpas till ett lägre pris eftersom de ofta härrör från mobiloperatörer som har fått en hög rabatt från Apple eftersom de köpt stora volymer av mobiltelefoner och därigenom har erhållit ett större antal mobiltelefoner än de själva behövt i sin verksamhet.
- 3) Därutöver har mobiltelefoner som förvärvas direkt från Apple ofta en leveranstid om mellan 6-8 veckor, medan mobiltelefoner som förvärvas på den öppna marknaden kan levereras inom ett par dagar.

I början av 2018 kontaktades Bolaget av ABG och erbjöds att ingå ett affärssamarbete med ABG inom ramen för vilket ABG skulle tillhandahålla mobiltelefoner från den öppna marknaden till Bolaget.

Det är väldigt viktigt för Bolaget att Bolaget enbart genomför affärer med företag som följer gällande lagstiftning. Bolaget har därför ett flertal interna kontrollprocesser på plats för att undvika att Bolaget genomför affärer med oseriösa företag. Dessa interna kontrollprocesser har beskrivits i Bolagets svar på Skatteverkets förslag till beslut. Ett exempel på en sådan kontrollprocess är att Bolaget samlar in information från varje potentiell ny affärspartner innan det att en affärsrelation inleds.

För att säkerställa att Bolagets affärspartners följer samma affärsprinciper som Bolaget, dvs. att de bedriver sin verksamhet med integritet och följer alla tillämpliga lagar och förordningar under hela affärsrelationen, ser Bolaget normalt sett även till att dess affärspartners tar del av och undertecknar Bolagets Ethical Partner Policy.

Trots att ABG representerades av Bolagets före detta anställda som Bolaget hade förtroende för samlade Bolaget in samma information och gick igenom alla andra steg av Bolagets interna kontrollprocesser som Bolaget gör för sina andra affärspartners. Kontrollerna genomfördes för att säkerställa att ABG var ett legitimt företag som följde alla legala krav. Eftersom dessa kontroller inte gav någon indikation på att ABG var involverat i någonting illegalt ingick Bolaget ett avtal med ABG som innebar att ABG blev en leverantör till Bolaget. I samband med detta såg Bolaget även till att ABG tog del av och undertecknade Bolagets Ethical Partner Policy.

Samtliga telefoner som förvärvats av Bolaget, både från Apple och på den öppna marknaden, skickas till Bolagets lageranläggning i Rosersberg där IMEI-numret för varje mobiltelefon registreras i Brightstars system. Genom användandet av detta system kan Bolaget kontrollera att inga av mobiltelefonerna är stulna och att de mottagna telefonerna inte tidigare har ankommit till lageranläggningen. Kontrollen av IMEI-numren är därmed också ett sätt för Bolaget att kontrollera sina leverantörer.

När IMEI-numren har registrerats i systemet kan mobiltelefonerna transporteras från lageranläggningen till Bolagets kunder, som består av såväl distributörer och grossister som återförsäljare.

Samtliga telefoner som förvärvats från ABG har levererats till lageranläggningen i Rosersberg och IMEI-numren har registrerats i Brightstars system. Inga av de mottagna mobiltelefonerna har visat sig vara stulna. Inte heller har någon av de mottagna telefonerna tidigare mottagits till lageranläggningen. Samtliga mobiltelefoner har därmed blivit sålda. Bolagets kunder som köpt telefonerna som Bolaget förvärvat från ABG har varit både utländska och svenska distributörer, men också svenska återförsäljare såsom till exempel CDON Marketplace AB, CDON AB, Cyberphoto AB, Dustin AB, Inet AB, Dialect Sverige AB och Stjärnafyrkant Sverige AB, se Bilaga 1. Under de nu aktuella redovisningsperioderna har Bolaget sålt åtminstone 17 000 mobiltelefoner till svenska kunder och debiterat svensk mervärdesskatt på omsättningarna.

3.3 Gällande rätt avseende ingående mervärdesskatt

3.3.1 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Mervärdesskattesystemet har harmoniserats inom EU genom Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ("Mervärdesskattedirektivet"). Bestämmelserna i Mervärdesskattedirektivet har implementerats i svensk rätt genom införandet av ML.

De nationella bestämmelserna avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt har införts i 8 kap. ML.

Enligt huvudregeln har den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till förvärv eller import i verksamheten, se 8 kap. 3 § ML.

Ingående mervärdesskatt att dra av utgörs av beloppet av den skatt enligt ML som hänförs till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört

skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats, se 8 kap. 2 § ML. Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen, se 8 kap. 6 § ML.

Det är den som begär avdrag för ingående mervärdesskatt som har bevisbördan för att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda, se 8 kap. 5 § ML. Avdragsrätten styrks normalt sett genom faktura som uppfyller kraven i 11 kap. ML, se 8 kap. 17 § ML.

EU-domstolen har i flera mål angett att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala in eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. I detta avseende har EU-domstolen konsekvent slagit fast att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt såsom den anges i artikel 167 och följande artiklar i Mervärdesskattedirektivet, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten, se exempelvis mål C-285/11, *Bonik*, punkterna 25-26, de förenade målen C-80/11 and C-142/11, *Mahagében och Dávid*, punkten 37 samt där angiven rättspraxis.

Det bör framhållas att avdragssystemet syftar till att helt befria beskattningsbara personer från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig är föremål för mervärdesskatt, se EU-domstolens dom i mål 268/82, *Rompelman*, punkten 19.

Frågan huruvida den mervärdesskatt som ska betalas för de tidigare eller senare transaktionerna avseende de berörda varorna har inbetalats till statskassan saknar betydelse för den skattskyldiga personens rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Det följer av EU-domstolens fasta rättspraxis att mervärdesskatt ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag ska medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna, se EU-domstolens dom i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, *Optigen m.fl.*, punkten 54, de förenade målen C-439/04 och C-440/04, *Kittel och Recolta Recycling*, punkten 49 och C-142/11, *Mahagében och Dávid*, punkten 40.

Därutöver har EU-domstolen i mål C-285/11, *Bonik*, angett att om tillhandahållandena till Bonik faktiskt ägt rum och om Bonik använt varorna i ett senare led för dess beskattade transaktioner, fick Bonik i princip inte nekas rätten till avdrag, se domen punkterna 30-34.

3.3.2 Ond tro och nekad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt

Som har angivits ovan, är den grundläggande principen i mervärdesskattesystemet att en beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om de objektiva kriterierna för avdragsrätt är uppfyllda, dvs. om:

- den som begär avdraget är en beskattningsbar person som bedriver en skattepliktig verksamhet,

- de förvärvade varorna eller tjänsterna har använts i den skattepliktiga verksamheten, och
- omsättningen av varorna eller tjänsterna till vilken den ingående mervärdesskatten är hänförlig, har gett upphov till en skattskyldighet för den som omsatt varorna.

EU-domstolen har dock slagit fast att gemenskapsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte, se bl.a. mål C-439/04 and C-440/04, *Kittel and Recolta Recycling*, punkten 54 samt där angiven rättspraxis. Domstolen har inom ramen för detta avgörande konstaterat att en beskattningsbar person förlorar sin rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att den skattskyldige personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. En skattskyldig person som vidtagit varje åtgärd som rimligen kan krävas i syfte att säkerställa att transaktionen i fråga inte ingick i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om ett mervärdesskattebedrägeri eller ett annat bedrägeri, ska däremot inte förlora sin rätt att dra av ingående mervärdesskatt, se domen, punkterna 51 och 59.

Därutöver ska varje enskild transaktion bedömas för sig och en viss transaktions art kan inte påverkas av föregående eller efterföljande händelser i kedjan. Omständigheten att en annan transaktion i kedjan är av bedräglig karaktär och avsikten hos andra handlare i transaktionskedjan ska inte påverka avdragsrätten för en beskattningsbar person som inte kände till eller kunde känna till den bedrägliga arten av transaktionen eller avsikten hos de andra handlarna, se de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 *Optigen m.fl.* punkterna 46-47.

I mål C-142/11, *Mahagében och Dávid* har EU-domstolen därutöver uttalat att nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt. Av den anledningen ankommer det enligt EUD på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till, se domen punkten 49.

Svenska domstolar och myndigheter ska beakta EU-domstolens rättspraxis och principer avseende mervärdesskattebedrägerier (se Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål HFD 2013 ref. 12). Samtliga principer etablerade av EU-domstolen som beskrivits ovan måste därmed beaktas vid bedömningen av om en beskattningsbar person ska nekas rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt med anledning av att den beskattningsbara personen varit involverad i transaktioner som utgjort en del av ett bedrägligt skatteundandragande. Därutöver finns rättspraxis från de svenska domstolarna som kan ge vägledning vid bedömningen.

Kammarrätten i Göteborg har i ett avgörande meddelat den 1 mars 2017 (mål nr. 2038-16) kommit fram till att företaget i fråga skulle ha utfört fler kontroller, med anledning av att företaget inte hade någon tidigare kännedom om leverantörerna och då betalningsvillkoren avvek ifrån de normala eftersom betalningarna gjordes kontant. Givet dessa omständigheter ansåg kammarrätten att det var otillräckligt att enbart kontrollera att leverantörerna var registrerade för F-skatt och mervärdesskatt.

Kammarrätten fortsatte med att bedöma om det hade varit möjligt för företaget att upptäcka någon indikation på att transaktionerna var del av ett skatteundandragande om

mer omfattande kontroller hade utförts. Kammarrätten konstaterade att företaget hade upptäckt att en av de fem leverantörerna var restförd för skatter och avgifter med ett betydande belopp om en ytterligare kontroll utförts. Företaget nekades avdragsrätt i förhållande till transaktionerna som utförts med den leverantören. Däremot hade Skatteverket inte visat att företaget skulle ha upptäckt någon indikation på att transaktionerna med de fyra andra leverantörerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande genom att utföra mer omfattande kontroller. Skatteverket hade därmed inte visat att företaget borde ha känt till att transaktionerna med dessa leverantörer utgjorde en del av ett skatteundandragande.

Det är tydligt utifrån ovan angiven kammarrättsdom att det inte är tillräckligt att Skatteverket kan visa att en beskattningsbar person borde ha utfört fler kontroller. Skatteverket måste också visa att sådana kontroller hade indikerat att transaktionerna utgjorde en del av ett skatteundandragande. Vidare framgår att bristen på tidigare kännedom om leverantörer och avvikelser från normala betalningsvillkor kan medföra ett behov av mer omfattande kontroller. I motsats till detta bör tidigare kännedom om leverantörer samt tillämpning av normala betalningsvillkor innebära att köparen generellt sett kan utgå ifrån att transaktionerna är i sin ordning utan att riskera att bli nekad avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

Vägledning kan även hämtas från Kammarrätten i Jönköpings dom som meddelades den 3 mars 2018 (mål nr 3226-3228-16). Målet avsåg bedrägliga transaktionskedjor avseende mobiltelefoner och andra elektroniska produkter. Oavsett att företaget måste ha vetat att mervärdesskattebedrägerier förekommer i den branschen, kom kammarrätten fram till att Skatteverket inte hade presenterat några bevis för att mervärdesskattebedrägerier var så vanliga i branschen att företaget skulle ha utfört en utökad kontroll i förhållande till varje ny leverantör. Därutöver konstaterade kammarrätten att trots att Skatteverket presenterat information som talade för att företaget köpt produkter till ett lägre pris än sina underleverantörer, hade Skatteverket inte kunnat visa att företaget hade kännedom om detta baserat på dokumentation såsom fakturor och fraktsedlar.

Det är tydligt utifrån ovan angiven kammarrättsdom att Skatteverket inte enbart kan presentera information om omständigheter hänförliga till transaktionerna för att styrka sin uppfattning att den beskattningsbara personen borde ha utfört ytterligare kontroller. Skatteverket måste också visa att den beskattningsbara personen borde ha varit medveten om dessa omständigheter. Därutöver innebär inte omständigheten att mervärdesskattebedrägerier sker inom en viss bransch att en beskattningsbar person alltid måste utföra ytterligare kontroller av sina leverantörer.

Sammanfattningsvis är det tydligt från de två ovan återgivna kammarrättsdomarna och EU-domstolens rättspraxis att Skatteverkets möjligheter att neka en beskattningsbar person sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är mycket begränsad. En beskattningsbar person kan enbart nekas rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt om Skatteverket kan presentera övertygande bevisning till styrkande av att den beskattningsbara personen i ljuset av objektiva omständigheter kände till eller borde ha känt till att den beskattningsbara personen varit inblandad i transaktioner som utgjort en del av ett bedrägligt skatteundandragande.

3.4 Skatteverkets beslut

Innehållet i Skatteverkets beslut, ("**Beslutet**") är i stor utsträckning detsamma som innehållet i Skatteverkets förslag till beslut och Bolaget har redan kommit med synpunkter på majoriteten av Skatteverkets argument i Bolagets svar på Skatteverkets förslag till beslut från den 10 december 2020 och i Bolagets komplettering till svar på Skatteverkets förslag till beslut från den 21 december 2020. Eftersom Skatteverket har bortsett ifrån ett flertal av de synpunkter som lämnats av Bolaget kommer Bolaget emellertid bemöta några av Skatteverkets argument igen.

Transaktioner som Bolaget inte varit delaktigt i

Skatteverkets bedömning är i mycket hög utsträckning baserad på omständigheter avseende transaktioner som utförts av Essencial, Maretty och Iskana före det att Bolaget utförde sina transaktioner med ABG. Skatteverket anför bland annat att de mobiltelefoner som ABG sålt till Bolaget har sålts flera gånger innan de nådde Sverige, att en stor aktör tidigare i kedjan avregistrerats för mervärdesskatt på grund av brister i dess dokumentation och att det inte har varit möjligt för Skatteverket att bekräfta att samtliga varor som sålts av Iskana har levererats till Sverige.

Såsom Bolaget tidigare anført har Bolaget inte utfört några transaktioner med Essencial, Maretty eller Iskana och har därmed inte haft någon närmre information om de transaktioner som utförts av dessa bolag före det att Bolaget utförde transaktionerna med ABG. Bolaget har inte heller haft någon möjlighet att påverka ev. förseelser som dessa bolag gjort sig skyldiga till. Skatteverket har tillgodogjort sig informationen om dessa transaktioner genom utredningar av andra bolag samt informationsutbyten med skattemyndigheter i andra länder. Det är omöjligt för en vanlig skattebetalare såsom Bolaget att erhålla sådan information. Dessutom har de interna kontrollprocesser som Bolaget har på plats inte indikerat några osäkerheter eller felaktigheter.

Vad gäller försäljningarna av mobiltelefonerna har Bolaget i sitt svar på Skatteverkets förslag till beslut försett Skatteverket med en grundlig beskrivning av hur den öppna marknaden för Apples mobiltelefoner fungerar. Bolaget har bland annat har förklarat varför mobiltelefoner från Apple på den öppna marknaden används för handel och att detta är en vanlig affärsmodell. Detta har Skatteverket inte beaktat i Beslutet. Istället tycks Skatteverket ha tagit ståndpunkten att denna marknad inte existerar förutom för bedrägliga transaktioner och att mobiltelefoner enbart säljs genom nätverket av auktoriserade återförsäljare.

Vidare har Bolaget svårt att förstå varför Skatteverket anför att Skatteverket inte har lyckats verifiera att samtliga varor som Iskana sålt levererats till Sverige. Vad Bolaget förstår är det ostridigt att samtliga mobiltelefoner som Bolaget förvärvat har tagits emot vid Bolagets lageranläggning i Rosersberg och att samtliga mobiltelefoner som förvärvats av Bolaget därmed fysiskt har levererats till Bolaget från ABG. Därefter har mobiltelefonernas IMEI-nummer registrerats i Bolagets system. Bolaget har sedan sålt varorna till sina kunder och skickat varorna från lageranläggningen i Rosersberg. Huruvida andra varor som sålts av Iskana har nått Sverige eller inte kan inte påverka Bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för varor som ostridigt har levererats till Sverige.

Skatteverket fokuserar också på transaktioner som genomförts efter det att Bolaget förvärvat varorna från ABG och hävdar bland annat att Bolaget inte har sålt några av mobiltelefonerna till konsumenter utan att Bolaget ska ha sålt varorna till (främst utländska) distributörer.

Bolaget har inte enbart sålt varor till utländska distributörer. Bolaget har verifierat att åtminstone ca 17 000 mobiltelefoner av de totalt cirka 140 000 mobiltelefoner som förvärvats från ABG under de nu aktuella redovisningsperioderna har sålts vidare till svenska kunder, bland annat till de svenska återförsäljarna CDON Marketplace AB, CDON AB, Cyberphoto AB, Dustin AB, Inet AB, Dialect Sverige AB och Stjärnafyrkant Sverige AB. Bolaget har bifogat en sammanställning över försäljningarna till svenska kunder i Bilaga 1. Bolaget har också dokumentation som visar att en andel av dessa mobiltelefoner sålts till slutkonsumenter i Sverige.

Vidare hade Bolaget bedrivit affärer med flera av de utländska aktörerna många år före det att Bolaget började förvärva mobiltelefoner från ABG. Till exempel registrerades Next-Concept ApS som kund till Bolaget i november 2013. Bolaget bifogar dokumentation från när fem av de utländska distributörer som Bolaget sålt mobiltelefoner till direkt eller via andra koncernföretag registrerades som kunder i Bilaga 2. Det finns således ingen koppling mellan när Bolaget inledde affärsförhållandet med ABG och den tidpunkt då de utländska distributörerna blev kunder till Bolaget.

Skatteverket påstår också att några av mobiltelefonerna från Apple som förvärvats av Bolaget från ABG kunnat kopplas till karusellbedrägerier. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte avgörande hur många mobiltelefoner som har kunnat kopplas till ett bedrägligt skatteundandragande. Istället är det enligt Skatteverket tillräckligt att det har kunnat visas att IMEI-nummer överhuvudtaget har återkommit till Sverige och handlats igen.

De mobiltelefoner som Skatteverket hävdar sig ha kunnat koppla till det påstådda bedrägeriet är vad Bolaget förstår de 2 732 mobiltelefoner som enligt Skatteverket har sålts av Bolaget och därefter återkommit till Sverige igen. Bolaget noterar att det inte är möjligt för Bolaget att verifiera omständigheterna rörande dessa 2 732 mobiltelefoner, eftersom Skatteverket inte har informerat Bolaget om vilka transaktioner de är hänförliga till. Vidare håller Bolaget inte med Skatteverket om att det inte är avgörande hur många av mobiltelefonerna som kan kopplas till ett bedrägligt skatteundandragande. Det måste beaktas att enbart 2 732, dvs. mindre än 2 % av de cirka 140 000 mobiltelefoner som Bolaget förvärvat från ABG har återkommit till Sverige igen. Dessa 2 732 mobiltelefoner måste även ses i ljuset av att Bolaget sålt mer än 17 000 mobiltelefoner till svenska kunder. I detta avseende måste det vidare beaktas att mervärdesskatten är en transaktionsbaserad skatt som baseras på respektive transaktion.

Som Bolaget har anført tidigare har Bolaget inte haft någon kännedom om, eller möjlighet att påverka transaktioner som utförts efter det att Bolaget sålt mobiltelefonerna till sina kunder. Det bör däremot nämnas att Bolaget utför samma interna kontroller av sina blivande kunder som av sina blivande leverantörer, dvs. att en undersökning av kunderna utförs före det att Bolaget ingår ett affärsförhållande med en ny kund. Syftet med dessa kontroller är att undvika att Bolaget ingår affärsförhållanden med oseriösa köpare. Bolaget låter normalt sett också sina blivande kunder gå igenom och underteckna Bolagets Ethical Partner Policy. Vidare måste bedömningen av om Bolaget kände till eller borde ha känt till att Bolaget, genom att delta i transaktionerna med ABG deltog i ett mervärdesskattebedrägeri, baseras på vad Bolaget kände till vid tillfället då

transaktionerna med ABG genomfördes. Transaktioner som genomförts efter denna tidpunkt är irrelevanta för denna bedömning.

Prissättning

Skatteverket har presenterat en sammanställning som enligt Skatteverket visar att Iskanas försäljningar till ABG gjordes till en negativ marginal och att priserna som Bolaget betalat till ABG var lägre än de priser som Iskana betalat. Skatteverket anför därutöver att Bolaget, utifrån sin kännedom om och erfarenhet av marknaden, borde ha insett att dess inköpspriser från ABG var lägre än Apples listpriser.

Än en gång hänvisar Skatteverket till omständigheter avseende transaktioner tidigare i transaktionskedjan som Bolaget inte kan förväntas ha någon kännedom om.

Vad gäller priserna mellan ABG och Bolaget har Skatteverket inte informerat Bolaget om vilka transaktioner som Skatteverket anser ska ha genomförts till priser under marknadspriset (dvs. priset som i huvudsak är beroende av tillgång och efterfrågan, marknadsföringskostnader/rabatter utifrån volym, överskottslager och förväntad prisnedgång, som kan förändras väsentligt och som ofta är väsentligt lägre än Apples listpriser). Inte heller har Skatteverket presenterat någon bevisning till stöd för vad marknadspriset var under de nu aktuella redovisningsperioderna. Skatteverket har således inte uppfyllt sin bevisbörda i detta avseende. Bolaget vidhåller att Bolaget agerat i god tro i alla avseenden.

Bolaget hade ingen kännedom om ABG:s marginaler på försäljningen till Bolaget under den period som Bolaget köpte varor från ABG. Det bör dock noteras att det är vanligt med låga marginaler inom telekommarknaden. Bolaget hade självt en marginal om cirka 1-2 % på försäljningarna av telefonerna som förvärvats från ABG och som Bolaget sålde till ett antal olika slags kunder. De priser som Bolaget kunnat ta ut och Bolagets marginaler reflekterar de konkurrensutsatta marknadspriserna på marknaden.

Den omständigheten att varorna sålts på den svenska marknaden till väletablerade svenska återförsäljare visar också att dessa priser inte har legat utanför vad som kan förväntas.

Bolagets affärsförhållande till ABG

Skatteverket anför att det finns en tidsmässig koppling mellan det att Bolaget ingick affärsförhållandet med ABG och det att Iskana inledde det påstådda mervärdesskattebedrägeriet samt att den omständigheten att två av ABG:s företagsledare tidigare var anställda hos Bolaget utgör en koppling mellan Iskana, ABG och Bolaget.

Det stämmer inte. Det finns ingen koppling mellan Bolaget och Iskana och Bolaget kände inte till något bedrägligt skatteundandragande när Bolaget inledde affärsförhållandet med ABG. De av Bolagets före detta anställda som senare företrädde ABG hade varit anställda hos Bolaget i 16 respektive 6 år och båda var högt uppsatta medarbetare med mycket god kännedom om den svenska telekommarknaden. Under deras tid hos Bolaget fick de löpande goda prestationsbetyg och deras personalakter ger inga indikationer på oärligt beteende eller förseelser. Bolaget har därav inte haft någon

anledning att misstänka att de skulle ha varit involverade i något bedrägligt skatteundandragande.

Såsom Skatteverket anför i Beslutet kan ytterligare kontroller krävas avseende företag som representeras av oerfarna representanter med okänd bakgrund. Den nu aktuella situationen är den direkta motsatsen till detta – ABG har representerats av representanter med mycket god kännedom om den svenska telekommarknaden som har varit väl kända av Bolaget sedan innan.

Vidare har Bolaget samlat in samma information och gått igenom samtliga andra steg av Bolagets interna kontrollprocesser för att säkerställa att ABG var ett seriöst företag som följer gällande lagstiftning och föreskrifter som Bolaget gör med andra affärspartners. Vid dessa kontroller framkom inga indikationer på att ABG skulle ha varit inblandat i något illegalt.

Skatteverket anför vidare att den omständigheten att det inte fanns något avtal mellan Bolaget och ABG visat att relationen mellan Bolaget och ABG avviker från vad som är normalt inom branschen. Samtidigt hänvisar Skatteverket till avtalet i ett senare avsnitt av Beslutet och noterar att det finns en möjlighet för Bolaget att efterfråga information från ABG om ABG:s leverantörer. Skatteverket ifrågasätter även varför Bolaget inte har efterfrågat sådan information.

Bolaget förstår inte hur Skatteverket kan argumentera för att bristen på avtal indikerar att affärsförhållandet mellan Bolaget och ABG avviker från vad som är normalt inom branschen och samtidigt hänvisa till avtalet. Ett avtal har ingåtts mellan parterna och det har även getts in till Skatteverket (det inkluderades dock inte i det ursprungliga svaret på förfrågan, eftersom de av Bolagets anställda som svarade på den förfrågan inte kunde hitta avtalet vid den tidpunkten).

Det bör inledningsvis noteras att det huvudsakliga syftet med denna klausul i Bolagets Ethical Partner Policy är att Bolaget ska kunna kontrollera att det inte förekommer arbetsvillkor som Bolaget inte kan acceptera i något tidigare led i leverantörskedjan. Mobiltelefonstillbehör tillverkar ibland i länder där sådana arbetsvillkor förekommer, exempelvis i Kina. Genom att Bolaget tagit in denna klausul i sin Ethical Partner Policy kan Bolaget kontrollera att de bolag som producerar mobiltillbehör till Bolagets leverantörer följer alla regler rörande barnarbete m.m.

Bolaget har inte haft någon anledning att efterfråga information avseende ABG:s leverantörer, eftersom det inte har funnits några indikationer i den information som funnits tillgänglig för Bolaget på att ABG skulle ha varit inblandat i något bedrägligt skatteundandragande. ABG har varit föremål för samma kontrollprocesser som Bolagets övriga leverantörer och har genomgått dessa utan några anmärkningar. Därutöver har ABG kunnat förse Bolaget med listor över IMEI-numren på de mobiltelefoner som sålts av ABG till Bolaget och Bolaget har kontrollerat IMEI-numren. Produkterna har även mottagits vid Bolagets lageranläggning i Rosersberg och undersökts fysiskt där. Dessa kontroller har inte gett upphov till några misstankar. Inga av telefonerna har visat sig vara stulna. Inte heller har någon telefon tidigare levererats till lageranläggningen. Slutligen, såsom Bolaget förklarat ovan, har Bolaget inte ansett priserna från ABG som misstänksamt låga.

Fraktsedlar

Skatteverket kommenterar Bolagets komplettering till svar på Skatteverkets förslag till beslut som avser de saknade fraktsedlarna. Skatteverket noterar att fraktsedlarna som getts in sedan tidigare ställts ut av andra fraktförare än de som lämnats in i samband med kompletteringen. De senare har ställts ut av Tommys Transport.

Det stämmer att de saknade fraktsedlarna ställts ut av Tommys Transport, som förser Bolaget med så kallade "direktbilar" dvs. bilar som körs av två förare av säkerhetsskäl. Skälet till att dessa fraktsedlar ser annorlunda ut är delvis för att de har utfärdats av en annan fraktförare och delvis för att Tommys Transport oftast bokas manuellt till skillnad från andra fraktförare som bokas automatiskt när ordern bekräftats. När transporten bokas manuellt finns exempelvis inget fraktsedelsnummer angivet på fraktsedeln, vilket har gjort det svårt att återfinna de saknade fraktsedlarna.

Mot bakgrund av det ovanstående har Bolaget kunnat förse Skatteverket med all den transportdokumentation som Skatteverket efterfrågat. Bolaget har därmed också visat att det rör sig om faktiska varuinköp och -försäljningar samt att de objektiva kriterierna för avdragsrätt är uppfyllda.

3.5 Skatteverket saknar grund för att neka Bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt

Enligt Bolagets uppfattning är det ostridigt att de objektiva kriterierna för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är uppfyllda. Detta eftersom Bolaget är en beskattningsbar person som bedriver en skattepliktig verksamhet för vilken mobiltelefonerna köpts in, fysiskt levererats and använts samt då omsättningen av mobiltelefonerna till Bolaget gav upphov till en skattskyldighet hos ABG. Skatteverket har aldrig hävdats att Bolaget skulle ha haft en aktiv roll i något bedrägligt skatteundandragande. Skatteverket kan därmed endast neka Bolaget rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt om Skatteverket, med hänsyn till de objektiva omständigheterna i målet, kan visa att Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande, se bl.a. de förenade målet C-439/04 och C-440/04, *Kittel och Recolta Recycling*.

Eftersom ett nekande av rätten att dra av ingående mervärdesskatt är ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, måste Skatteverket visa objektiva omständigheter som styrker slutsatsen att Bolaget kände till eller borde ha känt till att Bolagets transaktioner med ABG hade samband med bedrägeri som begåtts av ABG eller av en annan aktör tidigare i transaktionskedjan, se EU-domstolens dom i mål C-142/11, *Mahagében och Dávid*, punkten 49. Det är vidare inte tillräckligt att Skatteverket visar att Bolaget borde ha utfört ytterligare kontroller av ABG eller de andra aktörerna. Skatteverket måste också visa att sådana kontroller hade indikerat att transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande, se Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 2038-16.

Skatteverket har i huvudsak baserat sin bedömning på omständigheter som rör transaktioner som genomförts före eller efter det att Bolaget förvärvade varorna från ABG. Skatteverket får dock inte neka Bolaget rätten att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att transaktionerna mellan Iskana och ABG eller andra transaktioner före eller efter transaktionerna mellan Bolaget och ABG, har varit av bedräglig art om Skatteverket inte kan visa att Bolaget borde ha känt till transaktionernas bedrägliga art, se

EU-domstolens dom i de förenade målen C-354/03, C-355/03 and C-484/03 *Optigen m.fl.*, punkterna 46-47.

Skatteverket har inte presenterat några bevis som indikerar att Bolaget hade någon kännedom om de påstådda bedrägliga transaktionerna mellan ABG och Iskana eller transaktionerna tidigare i kedjan, eller att det ens hade varit möjligt för Bolaget att erhålla sådan kännedom.

För att Skatteverket skulle kunna komma till slutsatsen att det enligt Skatteverket förekommit bedrägligt skatteundandragande, behövde Skatteverket först utföra en flera år lång utredning med tillgång till information från flera olika bolag samt skattemyndigheter i andra länder. Denna information har inte funnits tillgänglig för Bolaget och det har inte heller varit möjligt för Bolaget att erhålla sådan information som hade varit nödvändig för att Bolaget skulle kunna inse att transaktionerna kunde utgöra en del av ett bedrägligt skatteundandragande.

Till följd av detta kan de omständigheter som avser dessa tidigare transaktioner inte beaktas vid bedömningen av om Bolaget är berättigat till avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till inköpen från ABG eller inte.

Bedömningen ska istället baseras på de omständigheter som avser Bolagets transaktioner med ABG och bedömningen ska göras utifrån Bolagets perspektiv och kännedom vid tidpunkten för transaktionerna. ABG:s perspektiv ska inte beaktas och inte heller information som Bolaget fått del av i efterhand.

Såsom Bolaget har beskrivit i bakgrunden ovan har Bolagets affärsförhållande med ABG inte avvikit från vad som är normalt jämfört med Bolagets affärsförhållanden med sina övriga leverantörer. Trots att ABG:s representanter varit välkända för Bolaget sedan innan har ABG varit föremål för samma kontrollprocesser som Bolagets övriga leverantörer och inget inom ramen för dessa kontroller har indikerat att ABG skulle ha varit involverat i några bedrägliga transaktioner. De normala betalningsvillkoren har använts och representanterna från ABG varit välkända av Bolaget samt haft en mycket god kännedom om den svenska telekommarknaden. Samtliga dessa omständigheter talar för att Bolaget inte har haft någon anledning att misstänka att ABG var involverat i något bedrägligt skatteundandragande vid tidpunkten då Bolaget ingick avtalet med ABG. Det fanns därför inte någon anledning för Bolaget att utföra ytterligare kontroller av ABG, se Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 2038-16 samt Beslutet, sida 14, stycke 2.

Vidare har Bolaget registrerat IMEI-numren på alla de telefoner som levererats av ABG samt gjort fysiska undersökningar av mobiltelefonerna. Inga av de mottagna mobiltelefonerna har visat sig vara stulna. Inte heller har någon av de mottagna telefonerna mottagits till Bolagets lageranläggning innan de levererades från ABG. Bolaget har därför varken haft någon anledning att misstänka att ABG varit involverat i några bedrägliga transaktioner under affärsrelationens gång eller haft någon anledning att vidta ytterligare kontroller av ABG under denna period.

Skatteverket har inte heller visat att de priser som betalats av Bolaget till ABG har avvikit från marknadspriset vid tillfället för varje transaktion. Skatteverket har inte ens presenterat någon bevisning till stöd för vad marknadspriset varit för respektive produkt under de nu aktuella redovisningsperioderna. Den omständigheten att Iskanas försäljningar till ABG genomförts till en negativ marginal och att de priser som Bolaget har betalat till ABG var lägre än de priser som Iskana betalade kan inte användas som bevis avseende prissättningen, eftersom Skatteverket inte har kunnat visa med stöd av

dokumentation såsom fakturor och fraktsedlar att Bolaget haft kännedom om detta, se Kammarrätten i Jönköpings dom i mål nr 3226-3228-16.

Eftersom bevisbördan ligger på Skatteverket och Skatteverket inte har presenterat några bevis för att Bolaget borde ha känt till att prissättningen varit för låg, kan prissättningen inte beaktas vid bedömningen av om Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande. Bolaget vill dock ändå klargöra att Bolaget, baserat på sin erfarenhet inom marknaden, inte har bedömt att priserna från ABG skulle ha varit misstänksamt låga.

Vad gäller de efterföljande transaktionerna måste de 2 732 mobiltelefoner som enligt Skatteverket ska ha återkommit till Sverige efter det att Bolaget sålt dem till sina kunder, ses i ljuset av att Bolaget kunnat verifiera att åtminstone 17 000 mobiltelefoner av de totalt cirka 140 000 mobiltelefoner som förvärvats från ABG under de nu aktuella redovisningsperioderna, har sålts till svenska kunder. Dessa 17 000 mobiltelefoner har bland annat sålts till de svenska återförsäljarna CDon Marketplace AB, CDon AB, Cyberphoto AB, Dustin AB, Inet AB, Dialect Sverige AB och Stjärnafyrkant Sverige AB, se Bilaga 1. En andel av mobiltelefonerna har vidare sålts till slutkonsumenter i Sverige. I detta avseende bör det också noteras att Skatteverket har baserat Beslutet på en felaktig förutsättning, dvs. att ingen av telefonerna som förvärvats från ABG skulle ha sålts till svenska konsumenter.

Mot denna bakgrund kan Skatteverket inte anses ha visat, baserat på de objektiva omständigheterna i målet, att Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande. Därav kan Skatteverket inte neka Bolaget rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, se EU-domstolens dom i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, *Kittel och Recolta Recycling*, punkterna 51 och 59.

I detta avseende bör det erinras om att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, såsom den anges i artikel 167, Mervärdesskattedirektivet, utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas, se exempelvis EU-domstolens dom i mål C-285/11, *Bonik*, punkt 25 och i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, *Mahagében och Dávid*, punkt 37 samt den rättspraxis som anges där.

Sammanfattningsvis är de objektiva kriterierna för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt uppfyllda. Skatteverket har påstått men inte visat att Bolaget varit i ond tro om ett bedrägligt skatteundandragande vid genomförandet av transaktionerna med ABG. Kortfattat har Skatteverket inte lyckats uppfylla sin bevisbörda i de följande avseendena:

- Den bevisning som presenterats av Skatteverket avser andra företag än Bolaget samt transaktioner som Bolaget inte varit del av eller haft någon närmre kännedom om. En del av bevisningen är till och med hänförlig till omständigheter som ägt rum efter den relevanta tidpunkten för bedömningen, dvs. när inköpen från ABG genomfördes. Dessa omständigheter kan inte tas i beaktande vid bedömningen av om Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande.
- Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för att Bolaget skulle ha haft anledning att utföra ytterligare kontroller av ABG vid tidpunkten då Bolaget ingick avtalet med ABG. Inte heller har Skatteverket presenterat någon bevisning till stöd för att Bolaget skulle ha haft skäl att utföra ytterligare kontroller under affärsförhållandets gång.

- Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för att Bolaget skulle ha insett att priserna mellan Bolaget och ABG var så låga att Bolaget borde ha blivit misstänksamt, vilket innebär att prissättningen inte kan beaktas vid bedömningen av om Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande.
- Skatteverket har baserat Beslutet på omständigheten att Bolaget inte har sålt några av de aktuella mobiltelefonerna till konsumenter, trots att Bolaget har sålt åtminstone 17 000 mobiltelefoner till svenska kunder, däribland till svenska återförsäljare.

Bolagets transaktioner har utgjort separata köp och försäljningar där varorna fysiskt levererats först till Bolaget och därefter från Bolaget till ett stort antal kunder. Transaktionerna har skett till låga marginaler vilket reflekterar den konkurrensutsatta prissättningen på marknaden och har skett helt inom ramen för hur Bolaget normalt sett bedriver sin verksamhet.

Bolaget utgår ifrån att förvaltningsrätten kommer att undanröja Beslutet i sin helhet eftersom Skatteverket uppenbart inte har någon rätt att neka Bolaget sin grundläggande rätt till avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

3.6 Skattetillägg

3.6.1 Rättsliga utgångspunkter avseende påförande av skattetillägg

För att Skatteverket ska ha rätt att ta ut skattetillägg måste Skatteverket visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Beviskravet för oriktig uppgift har bestämts till "klart framgår", 49 kap. 5 § SFL. Beviskravet har i Högsta förvaltningsdomstolens ("HFD") avgöranden även uttryckts så att Skatteverket ska ha "visat/styrkt" att oriktig uppgift lämnats. Av HFD:s praxis framgår vidare att kraven för att Skatteverket ska anses ha uppfyllt sin bevisbörda vad avser oriktig uppgift är väsentligt högre än inom det ordinarie förfarandet. I RÅ 2002 ref. 31 kom HFD fram till att sådana presumtioner som i vissa fall kan tillämpas vid den ordinarie beskattningen inte kan tillåtas få genomslag vid beslut om skattetillägg. Att kraven på den bevisning som Skatteverket ska prestera är väsentligt högre vid uttag av skattetillägg än inom det ordinarie förfarandet framgår även av HFD 2012 ref. 69 I-III samt HFD 2019 ref. 6.

Att oriktig uppgift lämnats måste vidare klart framgå baserat på de bevisfakta som Skatteverket lagt till grund för sitt beslut om skattetillägg. Obevisade påståenden eller oriktiga värderingar är inte oriktiga uppgifter. HFD har t.ex. kommit fram till att Skatteverket inte visat att det klart framgick att oriktig uppgift förelåg i mål om internprissättning (HFD:s dom den 19 juni 2019 med mål nr 1913–18). Vidare gäller att svaga bevis (indicier eller hjälpfakta) inte ömsesidigt får förstärka varandra.

De bevisfakta som Skatteverket för fram måste också jämföras med den motbevisning som den skattskyldige presenterat. Om den skattskyldiges motbevisning (bevisfakta) innebär att Skatteverkets bevisning inte når upp till beviskravet "visat/styrkt" ska verkets beslut om skattetillägg upphävas.

3.6.2 Rättsliga utgångspunkter avseende befrielse från skattetillägg

Även om Skatteverket visat att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift finns det i vissa situationer skäl för befrielse från skattetillägg.

Förutsättningarna för befrielse från skattetillägg regleras i 51 kap. 1 § SFL. Hel eller delvis befrielse ska medges om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp enligt första stycket i bestämmelsen. I andra och tredje stycket finns en uppräkningslista av omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

Vid bedömningen ska bl.a. följande särskilt beaktas;

- om skattetillägget föranletts av att den skattskyldige felbedömt en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena (andra stycket p. 1 b)
- om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten/passiviteten (andra stycket p. 2).

Dessa omständigheter är enligt förarbetena av den karaktären att befrielse i normalfallet ska medges om de föreligger (prop. 2002/03:106 s. 240).

Bestämmelserna om skattetillägg nyanserades i samband med en reformering av bestämmelserna 2003. Av förarbetena framgår att det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg även i andra situationer än de som räknas upp i lagen (a. prop. s. 240 f.). Samtliga omständigheter som innebär att det vore oskäligt att ta ut skattetillägg ska således beaktas vid bedömningen av om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Felbedömning av en regel eller de faktiska förhållandena

När det gäller befrielsegrunden att den skattskyldige felbedömt en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena så justerades den befrielsegrunden i samband med reformeringen av bestämmelserna 2003. Tidigare kunde befrielse medges med stöd av befrielsegrunden "uppgiftens art". Avsikten med den nya bestämmelsen var att åstadkomma en ytterligare mer nyanserad och generös tillämpning av bestämmelserna vid skatterättsliga frågor som är komplicerade för den skattskyldige. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses vara ursäktlig ska man vidare inte utgå ifrån vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet (a. prop. s. 144).

Avgiften står inte i rimlig proportion till felaktigheten

HFD har ansett att det föreligger skäl för befrielse från skattetillägg till följd av att skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten i ett antal mål.

I RÅ 2008 ref 61 I & II kom HFD fram till att skattetilläggets storlek motiverade halv befrielse från skattetillägg trots att de skattskyldigas felaktigheter inte kunde anses ursäktliga. Enligt HFD stod inte skattetilläggen i rimlig proportion till felaktigheterna. Det första målet rörde ett bolag som påförts drygt 400 000 kr i skattetillägg till följd av underlåtenhet att lämna skattedeklarationer. Det andra målet rörde en fysisk person som påförts drygt 10 000 kr i skattetillägg till följd av en ren misskrivning i deklarationen.

I RÅ 2009 ref. 73 kom HFD fram till att ett bolags felaktiga redovisning av mervärdesskatt inte var ursäktlig men att det påförda skattetillägget inte stod i rimlig proportion till bolagets försummelse bl.a. eftersom risken för skattebortfall framstod som synnerligen begränsad. Inte heller en nedsättning till en fjärdedel, vilket innebar ett skattetillägg om knappt 150 000 kr, ansågs proportionerligt. HFD undanröjde därför skattetillägget i sin helhet.

3.6.3 Skatteverket saknar grund att påföra Bolaget skattetillägg

För det fall förvaltningsrätten skulle komma fram till att Skatteverket haft grund att neka Bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt under nu aktuella redovisningsperioder anser Bolaget att det i vart fall inte föreligger förutsättningar för skattetillägg.

Skatteverket måste visa att Bolaget lämnat oriktig uppgift för att skattetillägg ska komma ifråga. I förevarande fall måste det alltså "klart framgå" av de bevisfakta som Skatteverket lagt till grund för sitt beslut att 1) de aktuella transaktionerna har ingått i ett mervärdesskattebedrägeri, och 2) att Bolaget borde ha känt till att så var fallet.

Vid bedömningen av om Skatteverket ska anses ha visat att Bolaget lämnat oriktig uppgift de aktuella redovisningsperioderna måste även Bolagets bemötanden och åberopad bevisning till stöd för att så inte är fallet beaktas.

Vad Skatteverket åberopat till stöd för sitt beslut och Bolagets bemötande härav kan sammanfattas enligt följande.

- Den bevisning Skatteverket presenterat avser uteslutande transaktioner som Bolaget inte varit part i utan som skett före eller efter Bolagets transaktioner med ABG. Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för att Bolaget haft kännedom om dessa påstått bedrägliga transaktioner eller att det ens hade varit möjligt för Bolaget att erhålla sådan kännedom.
- Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för att Bolaget skulle ha insett att priserna mellan Bolaget och ABG var så låga att Bolaget borde ha blivit misstänksam, vilket innebär att prissättningen inte kan beaktas vid bedömningen av om Bolaget borde ha känt till att de nu aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett bedrägligt skatteundandragande.
- Skatteverket påstår att Bolaget inte har avyttrat några av de aktuella telefonerna till konsumenter utan fortsatt faktureringskedjan till främst utländska aktörer. Det stämmer inte. Bolaget har visat att Bolaget sålt 17 000 telefoner till svenska kunder bl.a. till de svenska återförsäljarna CDon Marketplace AB, CDon AB, Cyberphoto AB, Dustin AB, Inet AB, Dialect Sverige AB and Stjärnafyrkant Sverige AB. En andel av mobiltelefonerna har vidare sålts till slutkonsumenter i Sverige.
- Skatteverket påstår att 2 732 Apple mobiltelefoner som köpts och sålts av Bolaget har dykt upp i Sverige igen utan att precisera eller transaktioner som avses. Bolaget har visat att det endast är en försumbar del (knappt 2 %) av de ca 140 000 mobiltelefoner som Bolaget köpt från ABG under de nu aktuella redovisningsperioderna som Skatteverket påstår har kommit in i Sverige igen. Bolaget har även visat att Bolaget sålt väsentligt mycket fler telefoner till svenska

kunder (17 000) än de 2 732 telefoner som Skatteverket påstår har dykt upp i Sverige igen.

- Skatteverket tar i sitt beslut upp att den omständigheten att det saknas avtal mellan Bolaget och ABG tyder på att förhållandet avviker från vad som är normalt i branschen trots att Bolaget inkommit med avtalet och därigenom har visat att inga avvikande avtalsvillkor föreligger mellan parterna. I en annan del av beslutet har Skatteverket dessutom infogat ett utdrag av Bolagets allmänna villkor som Skatteverket hämtat från avtalet. Att Bolaget använt sina standardiserade allmänna villkor i avtalet med ABG styrker att Bolaget ingått avtalet med ABG på motsvarande villkor som de avtal Bolaget ingår med andra leverantörer.
- Skatteverket ifrågasätter varför Bolaget inte har utnyttjat sin rätt enligt avtalet med ABG att undersöka varifrån de telefoner som Bolaget köpt från ABG kommer. Bolaget har visat att Bolaget inte har haft några skäl att misstänka att ABG var inblandat i ett mervärdesskattebedrägeri eller några andra oegentligheter och att Bolaget därför inte haft några skäl att utnyttja sin rätt att undersöka var telefonerna kom ifrån.

Utöver detta har Bolaget visat följande:

- Bolaget har genomfört samma kontroller av ABG som Bolaget genomfört av andra bolag som Bolaget ingått affärsförhållanden med. Eftersom dessa kontroller inte utvisade några oegentligheter fanns det inte något behov av att genomföra ytterligare kontroller av ABG innan Bolaget ingick avtalet med ABG.
- Bolaget har haft god kännedom om ABG:s representanter som i sin tur haft stor erfarenhet av den svenska mobiltelefonmarknaden. Även detta visar att det inte har funnits något behov av att kontrollera ABG ytterligare.

Bolaget har således visat att de omständigheter som Skatteverket lagt till grund för sitt beslut antingen är felaktiga eller inte har den betydelse som Skatteverket påstår att de har.

Vid en sammantagen bedömning av det som Skatteverket åberopat till stöd för att Bolaget lämnat oriktig uppgift och Bolagets bemötande och bevisning framgår klart att Bolaget inte lämnat oriktig uppgift.

Skatteverket har därför inte rätt att påföra Bolaget skattetillägg varför skattetilläggen för samtliga redovisningsperioder ska undanröjas.

3.6.4 Det föreligger skäl att medge Bolaget hel befrielse från skattetillägget

För det fall förvaltningsrätten skulle anse att Skatteverket visat att det klart framgår att Bolaget lämnat oriktig uppgift finns det åtminstone skäl för hel befrielse från skattetillägget.

Bolaget anser att det finns flera skäl för befrielse i det aktuella fallet. Anledningen till att Bolaget inte har begränsat sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt aktuella redovisningsperioder är för att Bolaget inte har känt till att de aktuella transaktionerna

varit del i ett mervärdesskattebedrägeri. Bolaget har genomfört ett antal kontroller av ABG samt löpande kontrollerat IMEI-numren avseende de telefoner som köpts in från ABG. Även om förvaltningsrätten skulle anse att dessa kontroller inte varit tillräckliga måste det anses ursäktligt att Bolaget inte förstod att ett mervärdesskattebedrägeri förelåg.

Detta gör sig särskilt gällande mot bakgrund av att samtliga telefoner som Bolaget köpt från ABG har levererats till Bolagets lager och ingen av telefonerna har tidigare mottagits till lagret. Vidare var ABG:s företrädare anställda hos Bolaget under lång tid och under denna period uppvisade de inga indikationer på oärligt beteende eller förseelser. Bolaget har således inte haft någon anledning att anta att ABG skulle ha varit involverade i ett mervärdesskattebedrägeri och att Skatteverket därför skulle ifrågasätta Bolagets avdragsrätt.

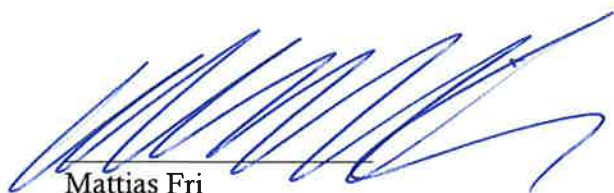
Det måste vidare beaktas att merparten av de omständigheter som Skatteverket tar upp till stöd för att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri rör transaktioner som Bolaget inte har varit part i och därmed inte haft någon närmre kännedom kring.

Skatteverket har påfört Bolaget ett skattetillägg om 38 761 810 kr. Ett så högt skattetillägg kan inte anses stå i proportion till den felaktighet som Skatteverket anser att Bolaget gjort sig skyldig till. Detta gör sig särskilt gällande mot bakgrund av att denna felaktighet beror på en felbedömning av de faktiska omständigheterna.

Skattetilläggets storlek utgör således i sig skäl för befrielse.

Sammanfattningsvis finns det flera omständigheter som medför att det är klart oskäligt att ta ut skattetillägg i den aktuella situationen, i vart fall till ett så högt belopp som Skatteverket överväger. Bolaget förutsätter därför att förvaltningsrätten ändrar Skatteverkets beslut i den del som avser skattetillägg även om förvaltningsrätten skulle fastställa Skatteverkets beslut i sakfrågan.

Stockholm, den 12 januari 2021



Mattias Fri
Svalner Skatt & Transaktion KB (enligt fullmakt)

Bilagor:

- Bilaga 1 Sammanställning av försäljning till svenska kunder
- Bilaga 2 Dokumentation från när fem utländska handlare registrerades som kunder

