

Målnummer:	1762-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-03-18		
Rubrik:	Omsättning av varor har inte ansetts undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket mervärdesskattelagen eftersom det inte framkommit att varorna förts från Sverige till ett annat EG-land.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 30 a § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 28c.A i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG		
Rättsfall:			

REFERAT

Genom omprövningsbeslut beslutade Skattemyndigheten i Stockholms län att påföra Green Computer in Sweden AB (bolaget) ytterligare utgående mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari-maj 1996 om sammanlagt 924 220 kr samt att påföra bolaget skattetillägg med 20 procent av höjningarna. Som motivering för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Bolaget har under perioden januari-maj 1996 sålt varor för 4 621 181 kr till två finska bolag. På fakturorna har angivits "fritt vårt lager". Mervärdesskatt har inte debiterats på fakturorna. Försäljningen är bokförd som försäljning till annat EU-land. De finska bolagen har VAT-nummer, vilka har angivits på fakturorna. Bolaget saknar helt dokumentation om hur eventuell transport till Finland har gått till. Bolaget har inte kontrollerat om någon gränsöverskridande transport har skett. Enligt bolagets företrädare har någon för bolaget okänd person hämtat varorna hos bolaget i Nacka. Det har varit olika personer vid olika tillfällen. Betalning har skett i förskott genom inbetalning i Sverige på bolagets postgirokonto. På det finska telefonnummer som uppgivits vid beställningen har ingen svarat då bolaget sökt köparen. Företrädarna för de finska bolagen är i Sverige bosatta svenska medborgare som i andra svenska bolag under samma tidsperiod handlat med motsvarande produkter inom Sverige. En stor del av de varor som sålts till de finska bolagen har sålts vidare samma dag eller någon dag senare i Sverige. Företrädarna för de finska bolagen har dömts för grovt skattebedrägeri 1996 för av dem bedriven verksamhet i de svenska och finska bolagen. Bolaget har även sålt varor till bolag i andra EG-länder. I samtliga dessa fall har bolaget transportnotor och utlandsbetalningar i sin redovisning. Endast i handeln med de finska bolagen saknas handlingar som visar att varorna har transporterats till annat EG-land. Vid bolagets försäljning till de finska bolagen har leverans skett i Sverige genom s.k. avhämtningsköp, dvs. omsättning har skett inom landet. Huvudregeln är att omsättning inom landet är skattepliktig. Om säljaren vill tillämpa ett undantag från huvudregeln för att slippa debitera mervärdesskatt på utgående fakturor så måste säljaren visa att förutsättning finns för att undantaget skall tillämpas. Förutsättningarna för att undantaget skall kunna tillämpas är dels att transport skett ut ur landet, dels att VAT-nummer angivits på fakturorna. Säljaren skall visa att en gränsöverskridande transport skett enligt reglerna för gemenskapsinterna förvärv. Enligt skattemyndighetens bedömning är varorna omsatta inom landet. Följande omständigheter talar för att någon gränsöverskridande transport inte har skett. Bolaget har inte några uppgifter som styrker eller ens gör det troligt att de varor som sålts till de finska bolagen transporterats ut ur landet. Betalning har skett i Sverige genom inbetalning på svenskt postgirokonto. Företrädarna för

köparna är bosatta i Sverige och har sålt motsvarande produkter i Sverige under samma tidsperiod. De aktuella varorna har också sålts vidare i Sverige. På det finska telefonnummer som uppgivits vid beställningen har ingen svarat. I samtliga övriga fall då bolaget sålt varor till företag i andra EU-länder har bolaget haft en god dokumentation över hur transporten gått till. Då leverans har skett inom landet och det saknas anledning att tillämpa undantagsregeln för gemenskapsinterna förvärv, skall utgående mervärdesskatt debiteras för försäljningen. De redovisade omständigheterna avseende utgående skatt för redovisningsperioderna januari-maj 1996 framgår inte av lämnad deklaration. Oriktig uppgift har därför lämnats och förutsättning för att påföra skattetillägg föreligger därför. Grund för att efterge skattetillägget saknas.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att försäljningen till de två finska bolagen skulle omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, varvid bolagets utgående skatt inte skulle höjas. Vidare yrkade bolaget att, om länsrätten skulle finna att ytterligare mervärdesskatt skulle påföras, i första hand skattetillägg inte skulle påföras då oriktig uppgift inte förelåg och i andra hand skattetillägget skulle efterges.

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1999-05-31, ordförande Grivenfeldt) yttrade: Länsrätten finner i likhet med skattemyndigheten och på av skattemyndigheten ovan anförda skäl att det inte tillfredsställande visats att förutsättningar enligt 3 kap. 30 a § ML för försäljning av varor utan svensk mervärdesbeskattning föreläggat. Vad bolaget anfört och åberopat i målet föranleder inte länsrätten till någon annan bedömning. Skattemyndighetens beslut skall därvid lämnas utan ändring. - Med hänsyn till ovanstående och på av skattemyndigheten redovisade skäl finner länsrätten att bolaget i förevarande fall lämnat oriktig uppgift och att grund därför föreläggat för påförande av skattetillägg enligt 18 kap. 1 § ML. Länsrätten anser att sådana skäl som enligt 18 kap. 6 § samma lag kan föranleda eftergift av påfört skattetillägg inte har visats föreligga. Skattemyndighetens beslut skall därvid även i denna del lämnas utan ändring. - Länsrätten avslår överklagandet i sin helhet.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle undanröja den påförda höjningen av utgående mervärdesskatt och det påförda skattetillägget. Bolaget anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. De nu aktuella försäljningarna har till skillnad mot bolagets övriga exportförsäljning skett genom avtal om avhämtningsköp. Det finns inte något som hindrar att försäljningar i denna avtalsform i likhet med andra försäljningar kan omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 30 a § ML. Bolaget kontrollerade de köpande bolagens VAT-nummer och blev genom sina kontakter med köparna förvissade om att varorna skulle transporteras av dessa till Finland. Ett skriftligt intyg hade i det läget inte ökat bolagets övertygelse. Med hänsyn till att det senare visade sig att bolaget utsatts för rena bedrägerier torde ett skriftligt intyg från köparen eller av denne uppgiven transportör inte ha inneburit någon större garanti för att transporterarna verkligen kom till stånd än de försäkringar bolaget erhöll muntligen. Vid försäljningstillfället fanns för bolaget ingen som helst tveksamhet om att varorna verkligen skulle transporteras till de köpande finska bolagen i Finland. Den bevisbörda skattemyndigheten anser skall åvila bolaget har inte på något sätt kommit till uttryck i vare sig lagtexten eller i Riksskatteverkets Handledning och den kan inte heller anses förenlig med varors fria rörlighet. Förutsättningarna för att de nu aktuella försäljningarna skall undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 30 a § ML får därmed anses uppfyllda. När det gäller skattetillägget anser bolaget i första hand att det saknas grund för att påföra skattetillägg eftersom någon oriktig uppgift inte har lämnats av bolaget. I andra hand anser bolaget att det finns skäl för eftergift av skattetillägget. Härutöver anser bolaget att påförande av skattetillägg i nu föreliggande fall står i strid med bestämmelserna i artikel 6 Europakonventionen och att skattetillägget därför skall undanröjas.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. För att säljaren skall undgå att bli beskattad för omsättningen måste säljaren förvissa sig om att varorna verkligen lämnat landet. Hur säljaren skall gå till väga och att erforderlig bevisning skall finnas i säljarens verifikationer framgår bl.a. av "Handledning för mervärdesskatt 1996" s. 260. Endast om något dokument som visar att varorna faktiskt har lämnat landet återfinns i säljarens verifikationer, äger 3 kap. 30 a § ML tillämplighet på varuförsäljningen. Med tanke på att försäljningen i fråga uppgick till avsevärda belopp, totalt 4 621 181 kr, borde bolaget varit extra uppmärksam på varornas destinationsort. Skattemyndigheten anser att bolaget har lämnat en sådan oriktig uppgift att skäl för påförande av skattetillägg föreligger. Skäl för eftergift av skattetillägget saknas och de svenska skattetilläggen omfattas inte av artikel 6 i Europakonventionen.

Bolaget anförde härefter bl.a. följande. Bolaget har av det köpande bolaget övertygats om att det var fråga om en "äkta" exportförsäljning. Bolaget har också gjort de kontroller med tullen angående VAT-nummer som krävs. Det kan inte vara rimligt att bolaget skall straffas för att det utsatts för ett brottsligt förfarande. Skattemyndigheten tycks anse att bolaget bort vara extra uppmärksam på grund av försäljningens omfattning. I denna del vill bolaget bara framhålla att den aktuella försäljningen motsvarade endast ca 0,5 % av bolagets omsättning och att den från bolagets synpunkt inte var någon större affär som krävde extra uppmärksamhet.

Kammarrätten i Stockholm (2001-01-25, Konradsson, Engquist, referent, Berglund) yttrade: Enligt 3 kap. 30 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EG-land, om köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor. - I mervärdesskattelagens förarbeten, prop. 1994/95:57 s. 78, anges beträffande beskattning av varuhandeln mellan EG-länder bl.a. följande. Säljaren påför inte någon skatt på varor som han tillhandahåller kunder i andra medlemsländer. Samtidigt har säljaren full avdragsrätt för mervärdesskatt som är hänförlig till hans inköp. Denna nollbeskattning får ske under två förutsättningar: Varorna måste faktiskt (fysiskt), av säljaren eller köparen eller för deras räkning, transporteras från ett medlemsland till ett annat. Vidare måste köparen vara mervärdesskatteregistrerad i något EG-land. - På s. 172 i nämnda proposition anges att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall vara undantagen från skatteplikt är att varan transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EG-land. - Skattemyndigheten har gjort gällande att det åvilar säljaren att förvissa sig om att de varor som sålts faktiskt har lämnat landet för att undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ML skall vara tillämplig. Varken i lagen eller lagens förarbeten uppställs något sådant krav. Kammarrätten finner därför att bolaget, som innan försäljningen tagit kontakt med tullen och kontrollerat att de finska bolagen hade VAT-nummer och som varit förvissat om att varorna skulle lämna landet, gjort vad som enligt lagen ankommer på det. Mot bakgrund härav och vad som i övrigt förekommit i målen finner kammarrätten att ifrågavarande försäljningar skall omfattas av undantaget enligt 3 kap. 30 a § ML. Vid angivna förhållanden föreligger inte grund för att påföra bolaget skattetillägg. - Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten länsrättens dom och skattemyndighetens beslut att höja bolagets utgående mervärdesskatt och att påföra bolaget skattetillägg.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och påföra bolaget utgående mervärdesskatt och skattetillägg i enlighet med länsrättens dom. Verket anförde bl.a. följande. Grundläggande förutsättningar för skattefrihet vid omsättning till ett annat EU-land är dels att varan fysiskt transporteras från Sverige till ett annat EU-land, dels att köparen är registrerad i ett annat land som skattskyldig till

mervärdesskatt för omsättning av varor och tjänster eller för förvärv av varor (prop. 1994/95:57 s. 78 ff.). Säljaren bör ha en undersökningsplikt beträffande förutsättningen att köparen skall föra ut varorna ur Sverige. Bolaget har inte på ett godtagbart sätt undersökt huruvida varorna skall lämna landet. Ej heller synes bolaget ha utfört kontrollen av VAT-nummer med den grad av noggrannhet som krävs för att få tillämpa undantaget från skatteplikt. En säljare i förevarande situation måste göra en riskbedömning. Denna bedömning måste grundas på annat än enbart en påstådd kontroll av VAT-nummer. Det är en samling indikationer som skall leda fram till att säljaren kan anses vara förvissad om att varorna kommer att transporteras till annat EU-land. Att bolaget har varit utsatt för bedragare kan inte frita det från undersökningsplikten. Sådana omständigheter som att okända personer vid olika tillfällen har hämtat varorna och att bolaget inte fått svar vid telefonuppringning till de finska köparna borde ha gjort bolaget misstänksamt. Bolaget måste därför anses ha förfarit oaktsamt genom att ha nöjt sig med köparnas muntliga uppgifter angående förestående leveranser till Finland. Undantag från skatteplikt skall vidare bedömas restriktivt. Risken är annars avsevärd för att beskattning inte sker i något land. Enligt den praxis som har utvecklats inom skatterätten skall den som har lättast att prestera bevisning också ha det ansvaret. Om varorna rent faktiskt inte transporteras ut ur landet har bolaget inte rätt att använda sig av undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ML.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 20 865 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har varit i kontakt med tullen avseende vilka skyldigheter bolaget har för kontroll av försäljningen till Finland och har därefter kontrollerat VAT-nummer. Orsaken till att bolaget tog kontakt med tullen var att samtliga tidigare försäljningar till andra EU-länder avsett leveransköp. Försäljningen till de två finska företagen utgjorde bolagets första avhämtningsköp. Bolaget har företagit kontroller och begärt sådana försäkringar om affärens riktighet som övertygat bolaget om dess äkthet. Det må vara så att bolaget bör ha en sådan undersökningsplikt som Skatteverket anger, men någon sådan undersökningsplikt har de facto inte ålagts bolaget genom vare sig lagstiftning, förordning eller myndighets föreskrifter. En lagtolkning som innebär att säljaren vid avhämtningsköp måste visa att varorna förts ut ur landet, leder till att denna form av handel mellan länder inom EU kommer att försvåras och troligen omöjliggöras. Vad gäller de förhållanden som enligt verket borde ha gjort bolaget misstänksamt vill bolaget klargöra att det som regel träffar avtal med sina kunder genom brev, e-post eller telefon varför bolaget saknar kännedom om utseendet på köparen eller köparens representanter. Den som kommer för att avhämta varor är alltid okänd för bolaget vilket saknar betydelse så länge som denne är en person med behörighet att avhämta köparens varor. Inte heller den omständigheten att bolaget inte fick svar på sin telefonuppringning väckte någon misstänksamhet, vilket däremot kunde ha varit fallet om bolaget i stället mötts av ett meddelande om att abonnemanget upphört eller att abonnenten var okänd. Det förhållande att köparna under år 1996 dömts för grovt skattebedrägeri var okänt för bolaget och kunde därför inte tas i beaktande vid affären. Bolaget har inte lämnat någon oriktig uppgift utan det är fråga om en obevisad uppgift. Det skattetillägg som tidigare påförts kan inte anses proportionerligt i förhållande till vad som läggs bolaget till last.

Regeringsrätten (2004-03-18, Sandström, Ersson, Dexe, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget sålde under januari-maj 1996 varor (dataprodukter) för 4,6 miljoner kr till två finska företag. Varorna hämtades på plats. Bolaget redovisade ingen mervärdesskatt med anledning av försäljningarna. Huvudfrågan i målet är om det i 3 kap. 30 a § första stycket ML uppställda kravet att varorna transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är uppfyllt. Om så inte anses vara fallet tillkommer frågan om skattetillägg.

Till grund för bestämmelsen i ML ligger artikel 28c.A i sjätte

mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Regleringen i ML och direktivet ger uttryck för att varorna faktiskt skall föras in i ett annat EG-land (jfr prop. 1994/95:57 s. 78). Är den förutsättningen inte uppfylld är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Eventuell god tro hos säljaren saknar betydelse för dennes skyldighet att debitera mervärdesskatt.

Regeringsrätten finner att det i målet inte framkommit att de aktuella varorna förts från Sverige till ett annat EG-land. Omsättningarna är därför inte undantagna från skatteplikt.

Regeringsrätten finner vidare att bolaget lämnat sådana uppgifter som utgör grund för att påföra skattetillägg enligt 18 kap. 1 § ML. Vad gäller frågan om eftergift enligt 18 kap. 6 § ML noterar Regeringsrätten att bolaget vidtagit vissa åtgärder för att få uppgifter om köparna och dessas avsikter och att regleringen på området var ny och delvis oklar. Enligt Regeringsrättens mening är omständigheterna sammantagna sådana att skattetilläggen bör efterges.

Bolaget bör beviljas ersättning för kostnader i Regeringsrätten med skäliga 10 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom såvitt avser bolagets utgående mervärdesskatt och fastställer i denna del det slut som länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut såvitt avser skattetilläggen.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 10 000 kr.

Föredraget 2004-01-21, föredragande Hogendoorn, målnummer 1758--1762-01

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1994/95:57 s. 77-92 och s. 171 f.
