



**KAMMARRÄTTEN I
STOCKHOLM**
Avdelning 04

DOM

Meddelad i Stockholm

Mål nr 6415-08
6417-08
6418-08
6420-08

KLAGANDE

X AB

Ombud: Advokat Anders Pethrus
Advokatfirman af Petersens KB
Box 7495
103 92 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrätten i Stockholms läns dom den 12 juni 2008 i mål nr 3534-06,
3537-06, 3538-06 och 3539-06, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna maj – december 2002 (efter-
beskattning), januari – december 2003 och januari – december 2004
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 162696

Postadress
Box 2302
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls Torg 5

Telefon
08-561 690 00
E-post: kammarrattenistockholm@dom.se
www.kammarrattenistockholm.domstol.se

Telefax
08-14 98 89

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-16:00

YRKANDEN M.M.

X AB (bolaget) överklagar länsrättens dom och anför bl.a. följande. Av länsrättens domskäl framgår att bolagets goda tro inte ifrågasatts. Skatteverket har heller aldrig ifrågasatt att arbete utförts. De underentreprenörsbolag som fakturerat bolaget har även drivit en reell näringsverksamhet. Att Skatteverket numera anser att det är AA och BB som bedrivit egen näringsverksamhet, i stället för att vara anställda hos underentreprenörsbolagen, var okänt för bolaget tills det-ta framkom under den muntliga förhandlingen i länsrätten. Att Skatteverket inte informerat bolaget att AA och BB beskattats för egen näringsverksamhet och ålagts att betala arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt samtidigt som bolaget vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt är ohederligt. Kammarrätten i Göteborg har i dom den 22 november 2007 i mål nr 7055–7056-06 ansett att om en uppdragsgivare betalat för tjänster som ut-förts kan avdrag för ingående mervärdesskatt inte vägras enbart av den anledningen att underentreprenörsbolagen utställt ”falska” fakturor om den som yrkar avdrag är i god tro. Eftersom underentreprenörsbolagen i det nu aktuella fallet de facto utfört de arbeten som de fakturerat bolaget, haft F-skattsedel m.m. samt då bolaget och dess företrädare varit i god tro saknas anledning att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt. Att F-skattsedeln har långtgående rättsverkningar och har betydelse vid bedömningen framgår bl.a. av RÅ 2007 ref. 61 II. Av en central skrivelse från Skatteverket på grund av det avgörandet (skrivelse den 4 oktober 2007, dnr 131 609 380-07/111) framgår att Skatteverket bara kan bortse från en F-skattsedel om fråga är om skenavtal. Bevisbördan ligger på Skatteverket. I detta fall är uppenbart att fråga är om ett verkligt avtal där arbetskraft köpts från underentreprenörsbolagen. Att Skatteverket i efterhand och utan att informera bolaget anser att det är underentreprenörsbolagens anställda som drivit egen näringsverksamhet påverkar inte denna bedömning.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Skatteverket delar inte den uppfattning om avdragsrätten för ingående skatt och betydelsen av god tro som Kammarrätten i Göteborg redovisat i de domar som bolaget hänvisat till. Skatteverkets uppfattning är grundad på den praxis som framgår av RÅ 2004 ref. 65 och EG-domstolens domar i målen C-342/87, Genius Holdning, C-454/98, Schmeink & Cofreth och C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken. Enligt dessa avgöranden ska kravet på att avdragsgill ingående skatt för en köpare motsvaras av ett belopp för vilket säljaren är skattskyldig upprätthållas. Genom köparens skyldighet att inneha en faktura och kravet på att säljaren ska ställa ut en sådan vidmakthålls den avsedda reciprociteten mellan skattebeloppen vid transaktioner mellan skattskyldiga samtidigt som transaktionen knyts till två identifierbara parter. Enbart innehav av en faktura kan dock inte grunda någon avdragsrätt. Det faktum att en okänd säljare kan tänkas vara skattskyldig för en omsättning motsvarande vad som fakturerats av någon annan utgör inte heller grund för avdragsrätt hos en köpare. Avdrag för ingående skatt kan således beroende på den s.k. reciprocitetsprincipen inte medges på skälig grund, såsom är fallet med ett kostnadsavdrag vid inkomstbeskattningen. De domar av EG-domstolen, som Kammarrätten i Göteborg hänvisar till i sina domskäl i de åberopade domarna, är inte direkt tillämpliga i en sådan situation som avses i målet. Sålunda avser domarna i målen C-354/03, Optigen Ltd, C-355/03, Fulcrum Electronics Ltd och C-484/03, Bond House Systems Ltd frågan om avdragsrätt föreligger för en köpare som faktiskt har förvärvat en vara från en viss säljare utan att ha vetskap om att varan i tidigare handelsled varit föremål för s.k. karusellbedrägerier. Även domarna i målen C-439/04, Axel Kittel, samt C-440/04 Recolta Recycling SPRL avser liknande frågor. Gemensamt för dessa ärenden är att de transaktioner i vilka avdragsrätten har ifrågasatts, men god tro ansetts föreligga, har varit verkliga transaktioner som blivit utförda mellan de angivna parterna. I de fall karusellbedrägerier och andra oriktigheter iakttagits har de skett i tidigare försäljningsled än det där avdrag för ingående skatt har yrkats. Kammarrätten i Göteborgs bedömning skiljer sig också från jämförbara domar som meddelats av kam-

marrätterna såväl före som efter dessa domar, t.ex. Kammarrätten i Stockholms domar den 17 december 2007 i mål nr 6933-07 och den 29 april 2008 i mål nr 1139-07 och 1141-07. Det finns inte skäl att medge bolaget ytterligare ersättning.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad bolaget anfört och vad som i övrigt framkommit föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den länsrätten gjort.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3)

Per Anders Lindgren
lagman
ordförande

Pär Hemmingsson
kammarrättsråd

Emma Boman
tf. assessor
referent

**LÄNSRÄTTEN I
STOCKHOLMS LÄN**

DOM
2008-06-12
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
3534-06, 3537-06, 3538-06
och 3539-06
Rotel 335

KLAGANDE
X AB

Ombud: Advokat Anders Pethrus
Advokatfirman af Petersens KB
Box 7495
103 92 Stockholm

MOTPART
Skatteverket
106 61 Stockholm

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut den 21 december 2005 angående vägrat avdrag för mervärdesskatt samt påfört skattetillägg för redovisningsperioderna maj 2002–februari 2004
Skatteverkets beslut den 9 januari 2006 om ersättning för kostnader

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna maj 2002–februari 2004 (efterbeskattning 2002)
Skattetillägg
Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m.
Skv dnr 101-29217-06/528
Skv dnr 101-29227-06/528
Skv dnr 101-29236-06/528
Skv dnr 101-45492-06/5918

DOMSLUT

Med delvis bifall till överklagandet angående vägrat avdrag för mervärdesskatt samt påfört skattetillägg för redovisningsperioderna maj 2002–februari 2004 undanröjer länsrätten Skatteverkets beslut om skattetillägg. Länsrätten avslår i övrigt överklagandet i den delen.

Länsrätten tillerkänner X AB ersättning med skäliga 3 000 kr för kostnader hos Skatteverket och med skäliga 3 000 kr för kostnader i länsrätten.

Dok.Id 330367

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: lansrattenistockholm@dom.se	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00

DE ÖVERKLAGADE BESLUTEN

Skatteverket beslutade i omprövningsbeslut den 21 december 2005 genom efterbeskattning att inte medge X AB (bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt med 193 945 kr för redovisningsperioderna maj 2002–december 2002 samt att påföra bolaget skattetillägg med tjugo pro-cent på underlaget om 193 945 kr. För redovisningsperioderna januari 2003–december 2003 beslutade Skatteverket att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 278 981 kr samt att påföra bolaget skattetillägg med tjugo procent på detta belopp. Slutligen beslutade verket för redovisningsperioderna januari 2004–december 2004 att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 32 340 kr samt att påföra skattetillägg med tjugo procent på beloppet.

Som skäl för beslutet angavs sammanfattningsvis följande. Vid granskning har det framkommit att bolaget under tiden maj 2002–februari 2004 har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till oriktiga fakturor från underentreprenörsbolagen Y AB , Z AB och Q AB

om sammanlagt 505 266 kr (193 945 kr + 278 981 kr + 32 340 kr).

Fakturorna anses vara oriktiga då granskade underentreprenörsbolag tillika fakturautställare har inte bedrivit någon egentlig verksamhet utan är endast s.k. fakturaskrivande bolag som inte är skattskyldiga. Redovisat avdrag för mervärdesskatt är därför felaktigt.

De redovisade omständigheterna kring felaktigt avdragen ingående mervärdesskatt har inte framgått av lämnade skattedeclarationer eller på annat sätt, utan har framkommit först i samband med revision. Med anledning härav måste bolaget anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för efterbeskattning. Skäl att efterbeskatta bolaget aktuella redovisningsperioder föreligger därmed.

Felaktigt gjort avdrag för mervärdesskatt innebär att bolaget har lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Skäl för hel eller delvis befrielse har inte framkommit.

Utförlig motivering och beloppsmässiga konsekvenser framgår av bilaga 1.

Den 9 januari 2007 beslutade Skatteverket att inte medge bolaget ersättning för kostnader i ärendet med motiveringen att bolaget varken vunnit bifall till yrkandena i aktuellt fall eller annan grund för ersättning föreläggat.

YRKANDEN M.M.

X AB (bolaget) överklagar besluten och yrkar att länsrätten beslutar enligt inlämnade skattedeklarationer samt att påfört skattetillägg undanröjs. Bolaget överklagar och yrkar ersättning för kostnader i målet i länsrätten med 40 000 kr.

Till stöd för sina yrkanden anför bolaget sammanfattningsvis följande. Skatteverkets omprövningsbeslut är felaktigt. I målet är ostridigt att arbete har utförts för bolagets räkning. Det föreligger emellertid meningsskiljaktigheter om vem som de facto utfört arbetet. Svaret på frågan om vem som utfört arbetena har Kammarrätten i Stockholm redan besvarat. Kammarrätten har den 23 februari 2005 i mål nr 267-05 hävt länsrättens beslut om betalningssäkring och anför bl.a. följande:

”Det finns ingenting i utredningen som direkt pekar på att X AB haft del i transaktioner med osanna fakturor utan grunden för betalningssäkringen är främst vad som framkommit om de aktuella underentreprenörsbolagen.”

Enligt Kammarrättens uppfattning har underentreprenörsbolagen således utfört arbete år bolaget. Kammarrätten har konstaterat att inget i utredningen pekar på att bolaget har haft med osanna fakturor att göra och att det av utredningen, bl.a. polisförhören, framgår att underentreprenörsbolagen bedrivit viss verksamhet och att bolaget inte kan lastas för att underentreprenörsbolagen inte skött sina åligganden vad gäller redovisningen av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.

Vad gäller den av Stockholms tingsrätt meddelade dom av den 29 juni 2005 i mål nr B 3966-00 som Skatteverket har hänvisat till har tingsrätten tolkat åklagarens utredning som om Y AB och Q AB inte bedrivit någon seriös näringsverksamhet utan att syftet varit att ställa ut osanna fakturor.

Tingsrättens tolkning är felaktig och domen har överklagats till Svea hovrätt. Som nämnts har kammarrätten tolkat utredningen på annat sätt då det bl.a. av polisförhör framgår att underentreprenörsbolagen bedrivit viss näringsverksamhet. Det bör påpekas att tingsrätten ej synes ha beaktat hela den verksamhet som underentreprenörsbolagen bedrivit utan koncentrerat sin bedömning till den del som uppenbarligen avsett utställande av fakturor. Det är inte ovanligt att i s.k. fakturautställarbolag en viss del av verksamheten avser att ställa ut fakturor medan en annan del av verksamheten avser bedrivandet av en reell rörelse.

Som påpekats tidigare är det i bolagets fall klarlagt att de fakturor underentreprenörsbolagen skickat avsett ersättning för utfört arbete. All den tid underentreprenörsbolagen fakturerat bolaget har fakturerats vidare till bolagets kunder. Av vittnesmål i kammarrätten och länsrätten har företrädare för bolagets kunder pekat ut AA och BB som anställda av de underentreprenörsbolag bolaget anlitat.

Eftersom underentreprenörsbolagen haft F-skattsedel och varit registrerade för moms och arbetsgivaravgifter har anledning för bolaget saknats att ifrå-

gasätta att underentreprenörsbolagen drivit näringsverksamhet. De rättsfall som Skatteverket åberopat som stöd för att vägra avdrag för ingående moms har feltolkats.

Sammantaget saknas det grund för att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt.

Till stöd för överklagandet i fråga om ersättning för ombudskostnader anför bolaget sammanfattningsvis följande. Skatteverket synes driva processen i ärendet i syfte att få ett prejudicerande fall varför ärendet får anses ha betydelse för rättstillämpningen. Skatteverket har även genom sitt agerande (ansökan om betalningssäkring som Kammarrätten i Stockholm hävde) orsakat bolaget avsevärda merkostnader utöver den ersättning som erhöles för del av ombudskostnaden, varför synnerliga skäl för ersättning föreligger.

Skatteverket vidhöll vid obligatorisk omprövning beslutet angående vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt och påförda skatteillägg och anförde sammanfattningsvis följande.

I utredningen har inte framkommit annat än att underentreprenörsbolagen Y AB, Z AB och Q AB endast varit s.k. fakturaskrivande bolag. Skatteverkets bedömning såvitt avser Y AB och Q AB stöds av ovan nämnda tingsrättsdom, i vilken det konstateras att utredningen visar att det inte bedrivits någon seriös näringsverksamhet i bolagen utan deras enda uppgift har varit att ställa ut osanna fakturor. Konsekvensen av detta är att nämnda underentreprenörer inte kan ha utfört något arbete åt bolaget. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet förelegat för fakturautställaren. Eftersom någon skattskyldighet inte förelegat för Y AB, Z AB och Q AB i egenskap av fakturautställare har någon avdragsrätt inte funnits för bolaget i egenskap av fakturamottagare. Huruvida arbete utförts av annan än fakturautställaren och detta arbete fakturerats

vidare till bolagets kunder saknar helt betydelse i fråga om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Vad gäller kammarrättens beslut i mål om betalningssäkring kan konstateras att rätten inte har uttalat sig i frågan om vem som faktiskt utfört ifrågasvarande arbeten åt bolaget. Kammarrätten har endast uttalat att den utredning som ligger till grund för beslutet om betalningssäkring ger vid handen att underentreprenörsbolagen *kan ha* (Skatteverkets kursivering) utfört arbeten åt bolaget. Skatteverket vill i detta sammanhang understryka att kammarrättens bedömning grundar sig på vad som framkommit i utredningen vid tiden för rättsens beslut. Den fortsatta utredningen hos Skatteverket har lett fram till beslut med delvis andra beskattningskonsekvenser än de som varit föremål för länsrättens och kammarrättens prövning i mål om betalningssäkring. Vidare har tingsrätten i brottmålsdom konstaterat att ing-en näringsverksamhet har bedrivits i Y AB och Q AB. Det ovan sagda medför att kammarrättens beslut får anses ha mycket begränsad betydelse i det aktuella fallet.

Ovan har konstaterats att utredningen visar att det inte har bedrivits någon näringsverksamhet i de aktuella underentreprenörsbolagen. Med hänsyn härtill saknar det betydelse vad som sagts i vittnesförhör med företrädare för bolagets kunder i länsrätten och kammarrätten i mål om betalningssäkring. Skatteverket delar dock inte bolagets uppfattning att AA och BB i dessa förhör har utpekats som anställda hos de aktuella underentreprenörsbolagen.

I skrivelsen från Deloitte framkommer inget som ger stöd för bedömningen att Skatteverket skulle ha feltolkat de rättsfall som åberopats som stöd för att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt. Tvärtom överensstämmer slutsatserna i skrivelsen med Skatteverkets uppfattning vad gäller rätt till

avdrag för ingående mervärdesskatt. I övrigt hänvisar Skatteverket till vad som anförts i de överklagade besluten.

Beträffande bolagets överklagande av beslutet om ersättning för ombudskostnader anförde Skatteverket i yttrande den 14 februari 2006 bl.a. följande. Skatteverket anser inte att det föreligger skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i aktuellt skatteärende. Om länsrätten ändå skulle finna att ersättning skall beviljas anser Skatteverket att ersättning skall utgå med högst 8 000 kr.

Bolaget kompletterade i yttrande den 29 maj 2006 sitt överklagande och utöver vad som redan redogjorts anförde bl.a. följande. Som påpekats i överklagandet har alla underentreprenörsbolag varit registrerade till F-skattsedel, moms och arbetsgivaravgifter. Underentreprenörsbolagen har också haft egna arbetskläder, egna handverktyg och egna fordon. Att underentreprenörsbolagen inte skött sina skattebetalningar är beklagligt men inget som bolaget kan lastas för. Att underentreprenörsbolagen har bedrivit en ekonomisk verksamhet får anses vara klarlagt. Som påpekas i Deloitte's utlåtande är "ekonomisk verksamhet" ett helt objektivet begrepp som skall bestämmas utan hänsyn till personers syfte eller verksamhetens resultat. Även om syftet varit att underentreprenörsbolagen skulle lura staten på skattepengar är detta inget bolaget känt till eller ens haft anledning att misstänka. Av generaladvokatens förslag till avgörande i EG-domstolens mål C -354, 355, 483-03, *Optigen m.fl.* framgår att en enskild transaktion inte kan underkännas bara för att en del av kedjan utgör ett bedrägeri.

Skatteverket anförde i genmäle bl.a. följande. Skatteverket vill än en gång understyrka att det inte har ifrågasatts att arbeten har utförts gentemot bolagets kunder. För att bolaget skall ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt krävs dock att skattskyldighet förelegat för fakturautställaren, vilket inte är fallet eftersom det gentemot X AB inte bedrivits

någon verksamhet i bolagen Y AB, Z AB och Q AB. På vilket sätt bolaget menar att det får anses klarlagt att underentreprenörsbolagen bedrivit ekonomisk verksamhet är oklart. Det faktum att underentreprenörsbolagen har haft egna arbetskläder, egna handverktyg och färdats i egna fordon visar inte på något sätt att verksamhet har bedrivits i dessa. Det kan i detta sammanhang konstateras att varken Y AB, Z AB eller Q AB har ägt något fordon av aktuell typ under ifrågavarande tidsperiod. Omständigheterna kring de aktuella underentreprenörsbolagen är istället sådana att det enligt Skatteverket får anses klarlagt att det – i vart fall gentemot bolaget – inte har bedrivits någon verksamhet i dessa. Det har inte heller framkommit något som tyder på att det skulle ha bedrivits s.k. blandad verksamhet i de aktuella underentreprenörsbolagen. Svea Hovrätt har i dom den 28 mars 2006, mål nr B 5457-05, gjort samma bedömning som tingsrätten i frågan om faktisk verksamhet har bedrivits i Y AB. Tingsrätten har därvid uttalat att den utredning som åklagaren har förebringat på ett otvetydigt sätt visar att Y AB:s enda uppgift varit att ställa ut osanna fakturor. Beträffande Q AB har hovrätten konstaterat att det inte kan anses klarlagt hur stor del av fakturorna från Q AB som motsvarar verkligt utfört arbete då uppgifterna som en av Q ABs anställda lämnat inte kunnat motbevisas. Skatteverket vill i detta sammanhang påpeka att den verksamhet som den anställde bedrivit i Q AB består av städuppdrag. Någon uthyrning av arbetskraft inom byggbranschen har inte gjorts gällande.

Länsrätten har **den 15 maj 2008** hållit **muntlig förhandling** i målet varvid parterna i allt väsentligt hänfört sig till vad som har anförts skriftligen. Vidare anfördes följande.

CC, företrädare för bolaget, uppger sammanfattningsvis följande. Bolagets omsättning varierar, men det handlar om ca 18–19 miljoner kr per år. Antalet anställda är 5–6 personer. Ibland anlitar bolaget underentreprenörer beroende på arbetsbeställningar. I byggbranschen råder personalbrist

och idag är det vanligare med bemanningsföretag. Han känner inte till något byggbolag som inte anlitar underentreprenörer. Det är bra att ha underentreprenörer då det under tider av lågkonjunktur är lättare att i första hand bli av med underentreprenörerna än de egna anställda.

Han känner AA sedan tidigare. Han fick kontakt med AA när denne arbetade hos underentreprenörsföretaget W AB. AA var en duktig snickare och tog själv, efter att ha slutat hos W AB, kontakt med honom och frågade om hans nya arbetsgivare Y AB, kunde få några uppdrag. Som företrädare för bolaget begärde han handlingar utvisande att Y AB har F-skattsedel och är registrerat för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. När dessa handlingar kom honom till handa tyckte han att det var okej att anlita AA . Även BB var anställd hos Y AB och fick åta sig jobbet tillsammans med AA. Båda var duktiga i sitt arbete. De skrev på tidsedlarna samt angav antalet arbetade timmar. Det är dock vanligt att arbetare inte informerar sina arbetsgivare om antalet arbetstimmar, vilket i sin tur ibland kan medföra en bristfällig koppling mellan fakturor och tidsedlar. AA och BB hade egna arbetskläder, verktyg och egen bil. Material tillhandahölls av bolaget, men AA och BB kan ha handlat kompletterande material vid behov.

Han reagerade inte på att anlita underentreprenörsbolag avlöste varandra då han litade på handlingarna som AA och BB hade företett och dessutom ville han behålla dem då de var yrkesskickliga hantverkare. Det spelade ingen roll att de bytte arbetsgivare, så länge arbetsgivarna framstod som seriösa. Han såg AA som en med ledande funktion i underentreprenörsbolaget då han hade arbetsledande ställning. Han begärde emellertid inte något anställningsbevis. Han har inte heller haft behov av att komma i kontakt med någon i ledande ställning, då det

brukar hända bara om det förekommer missnöje. I aktuellt fall har varken sjukskrivningar eller dåligt utförda arbeten anmälts.

Att fakturor är bokförda tidigare än de ställts ut kan ha förekommit, men det är inget anmärkningsvärt, datum kan man göra fel på. Han har inte reflekterat över det själv. Det är också vanligt att ha ett mobilt telefonnummer på fakturorna. Han har inte kontrollerat att anlitade arbetare haft ansvarsförsäkring. Han utgår ifrån att underentreprenörsbolaget har ansvarsförsäkring. Avtal mellan bolaget och underentreprenörerna har skett mestadels muntligen och då är det AA som stått för det. Han har varit i byggbranschen i 20 år. Han skulle aldrig riskera sin image i byggbranschen genom att kopplas samman med svartarbete och stämplas som skattebrottsling. Han känner sig därför lurad av AA och BB.

Vid förhandlingen har på begäran av bolaget **vittnesförhör** hållits med DD och EE som båda har anlitat bolaget för ombyggnadsarbeten. Vittnena har framfört att de har uppfattat att beställda arbeten har utförts huvudsakligen av bolagets egen personal men även av anlitade underentreprenörer, att bolaget har anlitat självständiga underentreprenörer samt att i målet aktuella personer vid namn AA och BB inte varit anställda hos bolaget utan personal från anlitade underentreprenörsbolag.

Skatteverket hänvisar till den skriftliga utredningen och anför därutöver sammanfattningsvis följande. Skatteverket har inte ifrågasatt att arbeten har utförts, inte heller att AA och BB utfört arbetena. Vad Skatteverket ifrågasätter är att arbeten utförts av anlitade underentreprenörsbolag. AA och BB har inkomsttaxerats för i målet aktuella år och påförts mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. De har taxerats i näringsverksamhet och de har inte överklagat taxeringen. Det är således inte anlitade underentreprenörer som utfört nämnda arbeten. Att

bolaget inte haft kännedom om detta saknar betydelse i sammanhanget, då de formella förutsättningarna för avdragsrätt som uppställs i 8 kap. 2 § ML inte är uppfyllda. Grund för påförande av skattetillägg föreligger. Skäl för eftergift eller befrielse har inte framkommit. Påförda skattetillägg skall därför bestå.

Beträffande ersättning för kostnader hos Skatteverket vidhålles beslutet enligt ovan. För det fall länsrätten skulle finna att ersättning skall utgå för kostnader i länsrätten medger Skatteverket ersättning för 10 timmars arbete med tillämpning av rättshjälptaxan.

DOMSKÄL

Tillämpliga lagbestämmelser

Avdrag för ingående mervärdesskatt

Av 8 kap. 1 och 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt, som hänför sig till ersättning för förvärva av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Efterbeskattning

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får enligt 21 kap. 9 § skattebetalningslagen (1989:479), SBL, normalt inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Av 21 kap. 10 § SBL framgår att Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige senare än två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut under de förutsättningar som anges i 11–20 §§ (efterbeskattning).

Enligt 21 kap. 11 § SBL får efterbeskattning ske om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige i en skattedeclaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet.

Skattetillägg

Enligt 15 kap. 1 § SBL, i dess lydelse till och med den 30 juni 2003, skall skattetillägg tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning får beskattningen och uppgiften befinns oriktig.

Skattetillägget tas ut med 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

För redovisningsperioder som har påbörjats efter utgången av 2003 finns motsvarande reglering i 15 kap. 1 och 4 §§ SBL.

Bestämmelsen om befrielse från skattetillägg finns för redovisningsperioder som har påbörjats före utgången av 2003 i 15 kap. 7 § SBL. Av paragrafen framgår att den skattskyldige skall befrias helt från skattetillägg

1. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig,
2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller
3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

För redovisningsperioder som har påbörjats efter utgången av 2003 finns bestämmelserna om befrielse från skattetillägg i 15 kap. 10 § SBL. Av paragrafen framgår att den skattskyldige skall helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från skattetillägget ska det sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller
2. att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,

2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Ersättning för ombudskostnader

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt skall den skattskyldige som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Länsrättens bedömning

Mervärdesskatt

Frågan i målet är om X AB har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med sammanlagt 505 266 kr avseende ersättning som erlagts till underentreprenörsbolagen Y AB, Z AB och Q AB för redovisningsperioderna maj 2002–december 2004 för vissa ombyggnadsarbeten.

Länsrätten konstaterar inledningsvis att Skatteverket inte har ifrågasatt att arbeten har utförts. Skatteverkets beslut grundar sig istället på att anlitade underentreprenörer tillika fakturautställare inte har bedrivit någon verksamhet utan varit fakturaskrivande bolag. Härvid finner länsrätten att vad som framkommit i den skriftliga utredningen, vid den muntliga förhandlingen och även åberopade domar från Stockholms tingsrätt i mål nr B 3966-00 och från Svea hovrätt i mål nr B 5457-05, ger stöd för att de i målet aktuella

underentreprenörsbolagen i förhållande till X AB är att anse som fakturaskrivande bolag.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Av 8 kap. 2 § första stycket ML framgår att ingående skatt är kopplad till säljarens skattskyldighet för omsättningen.

Nämnda bestämmelser skall tolkas mot bakgrund av artikel 17.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). EG-domstolen har uttalat att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad till att gälla skatt som skall betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, punkt 53 med hänvisning till mål C-342/87, Genus Holding, punkt 13).

För att bolaget skall ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt krävs således att säljarens debitering av mervärdesskatt har varit korrekt. En förutsättning för avdrag är därmed att underentreprenörerna har varit mervärdesskattskyldiga. Med hänsyn till att underentreprenörsbolagen anses vara fakturaskrivande bolag som inte bedrivit någon verksamhet och med beaktande av vad som anförts i övrigt finner länsrätten att dessa inte kan anses vara skattskyldiga i mervärdesskattelagens mening.

Det råder enighet om att de tjänster som bolaget har betalat för har utförts. Enligt vad utredningen visar har tjänsterna utförts av AA och BB Hautala. Bolaget har känt AA sedan tidigare och förlitat sig på hans uppgifter om att han och BB varit anställda av underentreprenörerna. Vidare har bolaget vidtagit åtgärder för att kontrollera

att anlidade underentreprenörer har bedrivit seriös verksamhet. Skatteverket har ej heller ifrågasatt att bolaget varit i god tro.

Frågan uppkommer då om bolagets goda tro har någon betydelse för rätten att dra av den ingående mervärdesskatten enligt utställda fakturor.

Bolaget har härvid hänvisat till ett antal avgöranden från EG-domstolen (jfr förenade målen Axel Kittel mot Belgiska staten (C-439/04) och Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL (C-440/04)) och gjort gällande att rätten att dra av ingående mervärdesskatt inte skall påverkas av det faktum att anlidade underentreprenörer utan bolagets vetskap sysslat med oseriös verksamhet.

Länsrätten finner dock att nämnda avgöranden inte är tillämpliga i aktuellt fall. Dessa domar handlar om s.k. karusellbedrägeri. I de fallen har de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt varit uppfyllda och den skattskyldiges insikt om transaktionens syfte har då haft en avgörande betydelse.

I förevarande fall är de formella förutsättningarna för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt emellertid inte uppfyllda. Vid angivna förhållanden finner länsrätten att bolagets goda tro inte kan läka det faktum att de formella förutsättningarna för avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger (jfr RÅ 2004 ref. 65). Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Efterbeskattning

En förutsättning för efterbeskattning är att en oriktig uppgift har lämnats. Eftersom länsrätten har funnit att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger har bolaget genom att göra nämnda avdrag lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för efterbeskattning. Skatteverket har

således haft fog för beslutet om efterbeskattning avseende redovisningsperioderna maj 2002–december 2002. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Skattetillegg

Genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt trots att denna inte är avdragsgill har bolaget lämnat en oriktig uppgift. Av utredningen i målet framgår dock inte att bolaget har känt till att fakturerade underentreprenörer endast har varit fakturaskrivande bolag. När bolaget har anlitat dem för att utföra i målet aktuella tjänster har F-skattsedel begärts och kontroller om huruvida underentreprenörerna varit registrerade för mervärdesskatt och betalat arbetsgivaravgifter har vidtagits. Bolaget har vidare förlitat sig på uppgifterna och handlingarna som har lämnats av kontaktpersonerna AA och BB , vilka uppgett sig vara anställda av bolagen och utfört arbetena. Att dessa sedermera kommit att inkomsttaxeras i näringsverksamhet och påföras mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter är en omständighet som blev känd först under den muntliga förhandlingen. Det saknas således skäl att ifrågasätta bolagets uppgifter om att det varit i god tro om att fakturerade underentreprenörer inte bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet. Vid angivna förhållanden finner länsrätten att det skulle framstå som oskäligt att ta ut skattetillegget. Överklagandet skall därför bifallas i denna del.

Kostnadsersättning

Länsrätten har delvis bifallit bolagets överklagande och det föreligger därför grund att bevilja ersättning.

Bolaget har yrkat ersättning för kostnader avseende ärendets handläggning i Skatteverket med 30 115 kr exklusive mervärdesskatt. Skatteverket har av-

slagit bolagets yrkande i beslut den 9 januari 2006 och därefter i yttrande den 14 februari 2006 anfört att för det fall länsrätten skulle finna att ersättning skall beviljas bör den utgå med högst 8 000 kr.

Vad kostnaderna i länsrätten avser har bolaget yrkat ersättning med 40 000 kr avseende 20 timmars arbete. Skatteverket har vid eventuellt bifall tillstyrkt ersättning för 10 timmars arbete enligt gällande rättshjälptaxa.

I förarbetena till ersättningslagen anges bl.a. att en skälighetsbedömning skall göras också av kostnadernas storlek. Ersättning får alltså inte beviljas för högre kostnader än som skäligen varit påkallade (se prop. 1988/89:126 s. 26 och prop. 1993/94:151 s. 175). Det ankommer på den som begär ersättning att visa att de åtgärder för vilka ersättning begärs skäligen varit påkallade (se RÅ 2002 ref. 56).

Med hänsyn till att bolaget endast delvis vunnit bifall till sitt överklagande samt att frågan om skattetillägg varken är svårbedömt eller av vikt för rättstillämpningen finner länsrätten att bolaget skäligen bör tillerkännas ersättning med skäliga 3 000 kr för kostnader hos Skatteverket och med skäliga 3 000 kr för kostnader i länsrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se [bilaga 2](#) (Dv 3105 a)

Marie Jönsson
chefsrådman

I avgörandet har deltagit även nämndemännen Ann-Christin Holgersson, Carl-Eric Gustafsson och Hans Hedin. Föredragande har varit Natalia Petrova.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande skall skriva till Regeringsrätten. Skrivelsen ställs alltså till Regeringsrätten men skall skickas eller lämnas till kammarrätten.

Överklagandet skall ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande skall kunna tas upp i Regeringsrätten fordras att prövningstillstånd meddelas. Regeringsrätten lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Regeringsrätten varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande skall ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande skall undertecknas av klaganden eller dennes ombud och inges i original samt innehålla;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom skall adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Regeringsrätten
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.