

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

meddelad i Stockholm den 24 september 2021

KLAGANDE

VicMik AB, 556984-6743

Ombud: Jur. kand. Fredrik Rosén
Mazars Skatt KB
Box 4211
203 13 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 april 2019 i mål nr 8750–8755-18

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att VicMik AB har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 184 396 kr avseende redovisningsperioderna januari–december 2015 och januari–juni 2016.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar VicMik AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 58 600 kr.

Dok.Id 246572

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

BAKGRUND

1. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. För att en verksamhet ska medföra skattskyldighet krävs att den uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet.
2. VicMik AB ansökte i oktober 2014 om att bli registrerat till mervärdesskatt för en verksamhet avseende förädling och försäljning av hästar. Skatteverket ställde frågor till bolaget angående den planerade hästverksamheten för att kunna bedöma om den var mervärdesskattepliktig eller inte. Skatteverket registrerade därefter bolaget till mervärdesskatt i december samma år.
3. I oktober 2017 beslutade Skatteverket att minska bolagets ingående mervärdesskatt med 168 254 kr för redovisningsperioden januari–december 2015 och 16 142 kr för redovisningsperioden januari–juni 2016. Beslutet motiverades med att bolaget inte hade styrkt att hästverksamheten bedrevs i syfte att fortlöpande vinna intäkter och att bolaget därmed inte kunde anses bedriva ekonomisk verksamhet. Bolaget var därför inte skattskyldigt för den aktuella verksamheten och hade således inte heller rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Skatteverket ansåg vidare att de nedlagda kostnaderna i verksamheten var privata levnads-kostnader för en av bolagets delägare och att avdrag för ingående skatt därmed kunde vägras även på den grunden.
4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet med följande motivering. En skattskyldig som har registrerats till mervärdesskatt kan inte nekas avdrag för ingående skatt på den grunden att denne inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, såvida det inte är fråga om bedrägeri eller skatteundandragande. Det saknas förutsättningar för att neka bolaget avdrag på denna grund. Rätten till avdrag förutsätter dock även att förvärven är hänförliga

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Bolagets förädlings- och försäljningsverksamhet får inkomstskatterettsligt anses vara en privat hobbyverksamhet. Det innebär att de hästar som bolaget har ägt under de aktuella redovisningsperioderna har använts för privat bruk. Bolagets kostnader hänförliga till dessa hästar är därmed privata levnadskostnader för bolagets delägare och inte kostnader inom ramen för bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet.

5. Kammarrätten i Stockholm instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog bolagets överklagande dit.

YRKANDEN M.M.

6. *VicMik AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2015 och januari–juni 2016 med sammanlagt 184 396 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 58 600 kr.
7. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Myndigheten anser vidare att den yrkade ersättningen är skälig.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

8. Huvudfrågan i målen är vilken betydelse en registrering till mervärdesskatt har vid bedömningen av rätt till avdrag för ingående skatt.

Rättslig reglering m.m.

9. I 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) anges att mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen.

10. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 1 § första stycket den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses enligt andra stycket varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.
11. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.
12. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen.
13. De nämnda bestämmelserna motsvaras av bestämmelser i artiklarna 2, 9, 168 och 214 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattefrågan

14. Skatteverket har nekat bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt på två grunder. Myndigheten anser i första hand att den aktuella hästverksamheten inte uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet och i andra hand att den ingående skatten avser privata levnadskostnader för en av bolagets ägare.
15. När det gäller frågan om avdrag ska vägras på den grunden att verksamheten inte uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet ska först

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

bedömas vilken betydelse det har att Skatteverket har registrerat bolaget till mervärdesskatt för den aktuella verksamheten.

16. Det kan konstateras att avdragsrätten för ingående skatt i och för sig inte är beroende av att bolaget är mervärdesskatteregistrerat. Om de förutsättningar för avdrag som följer av mervärdesskattelagen är uppfyllda ska avdrag således medges oavsett om registrering har skett eller inte (Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38; jfr även RÅ 2002 not. 26).
17. Beslutet om registrering har emellertid betydelse på så sätt att det är en bekräftelse på att Skatteverket vid tiden för beslutet har bedömt att bolaget är skattskyldigt och bedriver ekonomisk verksamhet. Av EU-domstolens praxis framgår att när skattskyldigheten väl har fastställts så skulle det strida mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet att – bortsett från i fall av bedrägeri eller missbruk – med retroaktiv verkan ompröva detta beslut (Inzo, C-110/94, EU:C:1996:67, punkterna 20–22 och Breitsohl, punkt 38).
18. Skatteverket anser dock att den nämnda praxisen endast tar sikte på situationer då förutsättningarna för skattskyldighet var uppfyllda vid registreringen men den egentliga verksamheten sedan av någon anledning inte kommer igång. Den registrerade kan då inte retroaktivt fränkännas egenskapen av skattskyldig endast av det skälet att verksamheten lades ned innan några utgående transaktioner hann uppkomma. Om Skatteverket däremot vid beslutet om registrering gjorde en felaktig bedömning av om kriterierna för ekonomisk verksamhet var uppfyllda, och beslutet om registrering därmed var oriktigt redan när det fattades, så finns det enligt Skatteverket inget hinder mot att beslutet omprövas med retroaktiv verkan.
19. Som stöd för sin uppfattning hänvisar Skatteverket till målet Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352). Det målet gällde bl.a. om en viss verksamhet utgjorde ekonomisk verksamhet. I rättsfallet förs dock inget resonemang om betydelsen av att en verksamhet är registrerad till mervärdesskatt och målet ger enligt Högsta

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

förvaltningsdomstolens mening därför ingen vägledning när det gäller vilken verkan en sådan registrering har.

20. Det kan vidare konstateras att EU-domstolens uttalande i målet Breitsohl om att skattskyldigheten inte kan fränkännas någon retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller missbruk är generellt formulerat (se punkt 38 i EU-domstolens dom). EU-domstolen hänvisar därvid till principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är dessa principer lika relevanta oavsett de skäl som Skatteverket har för att ompröva den bedömning av skattskyldigheten som myndigheten tidigare har gjort med anledning av en ansökan om registrering till mervärdesskatt. Under förutsättning att ansökan har skett i god tro och den sökande har lämnat de uppgifter som Skatteverket behövt för att kunna fatta beslut om registrering bör den sökande således kunna förlita sig på att skattskyldigheten består till dess att myndigheten meddelar annat (jfr Breitsohl, punkt 39 och Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 samt där angiven rättspraxis).
21. Det har inte påståtts att bolaget i samband med registreringen har lämnat ofullständiga eller vilseledande uppgifter eller på annat sätt gjort sig skyldigt till bedrägeri eller missbruk. I och med beslutet att registrera bolaget till mervärdesskatt för hästverksamheten har Skatteverket bedömt att denna verksamhet är en ekonomisk verksamhet. Skatteverket har inte under den tidsperiod som den aktuella ingående skatten avser meddelat bolaget att myndigheten inte längre står fast vid den uppfattningen. Avdrag för ingående mervärdesskatt kan därför inte vägras på den grunden att verksamheten inte uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet.
22. Skatteverket har i andra hand anfört att avdrag för den ingående skatten ska nekas eftersom den avser privata levnadskostnader för en av bolagets ägare. Till stöd för detta har myndigheten angett att delägaren har haft hästar som sin hobby.

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

23. Det är bolaget som har bevisbördan för att den ingående mervärdesskatten avser förvärv som är hänförliga till bolagets ekonomiska verksamhet och inte varor eller tjänster som bolagets ägare har använt för privat bruk. Det kan noteras att det saknas närmare uppgifter om vad de aktuella förvärven avser. Skatteverket har dock i sitt beslut angett att myndigheten bedömer att den ingående skatten uteslutande hänför sig till verksamheten avseende förädling och försäljning av hästar. Skatteverket har vidare inte ifrågasatt enskilda kostnadsposter utan anser att samtliga förvärv i den verksamheten får anses ha skett för privat bruk. Grunden för detta synes vara att verksamheten är av det slaget att den också utgör ägarens privata hobbyverksamhet.
24. Som framgått har Skatteverket emellertid godtagit att hästverksamheten är en ekonomisk verksamhet och registrerat bolaget till mervärdesskatt för denna verksamhet. Avdrag för ingående skatt avseende förvärv som är hänförliga till verksamheten kan då inte vägras enbart med hänvisning till en allmänt hållen invändning om att all ingående mervärdesskatt i verksamheten har avsett förvärv för privat bruk. Några konkreta omständigheter som talar för att förvärven, eller vissa av dem, har skett för privat bruk har inte presenterats. Mot denna bakgrund kan avdrag för den ingående skatten inte nekas på den grunden att den avser privata levnadskostnader för bolagets ägare.
25. Bolagets överklagande ska således bifallas.

Ersättning för kostnader

26. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar att bevilja

DOM

Mål nr
3562-19
3563-19

bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Kristina Svahn Starrsjö, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Monika Knutsson.