



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6463–6465-22

meddelad i Stockholm den 28 maj 2024

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

SynAct Pharma AB, 559058-4826
Scheelevägen 2
223 63 Lund

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 september 2022 i mål nr 599–601-22

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet samt upphäver förvaltningsrättens och kammarrättens domar såvitt avser avdrag för ingående mervärdesskatt samt fastställer Skatteverkets beslut i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar SynAct Pharma AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 85 000 kr.

BAKGRUND

1. Den som bedriver ekonomisk verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt har rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Den som avser att bedriva sådan verksamhet ska anmäla detta till Skatteverket, som ska registrera vederbörande till mervärdesskatt.
2. Ett moderbolags innehav av andelar i ett dotterbolag utgör inte i sig ekonomisk verksamhet. Ett moderbolag som deltar i förvaltningen av ett dotterbolag eller som vidtar förberedande åtgärder inför en sådan förvaltning kan dock anses bedriva ekonomisk verksamhet.
3. SynAct Pharma AB (bolaget) registrerades 2016 till mervärdesskatt. Enligt bolagets uppgifter i samband med ansökan om registrering skulle verksamheten bestå i att utveckla och kommersialisera läkemedel för behandling av inflammation och andra sjukdomar och därmed förenlig verksamhet samt att äga och förvalta aktier.
4. Under 2016–2018 ägde bolaget dotterbolaget SynAct Pharma ApS. För redovisningsperioder under de åren beslutade Skatteverket att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsultkostnader, projekt- och kommunikationskostnader samt förvaltnings- och hyreskostnader eftersom bolaget enligt Skatteverket inte bedrev någon ekonomisk verksamhet. Skatteverket motiverade sitt beslut med att läkemedelsverksamheten hade bedrivits i dotterbolaget under de aktuella åren, att bolaget inte hade fakturerat dotterbolaget för några tjänster och att bolagets enda verksamhet var att som holdingbolag äga och förvalta aktier.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Malmö som biföll överklagandet och medgav bolaget avdrag för den ingående mervärdesskatten. Förvaltningsrätten ansåg bl.a. att det skulle strida mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet att neka bolaget avdrag på den grunden att det inte bedrev ekonomisk verksamhet.
6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg som avslög överklagandet med i huvudsak samma motivering som förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och neka bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt.
8. *SynAct Pharma AB* anser att överklagandet ska avslås och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen samt anföra följande. Avsikten var redan vid registreringen till mervärdesskatt att bolaget skulle tillhandahålla dotterbolaget skattepliktiga tjänster när verksamheten i dotterbolaget hade utvecklats så långt att det fanns behov av bolagets tjänster, vilket var fallet först 2019. Att verka som passivt holdingbolag var aldrig avsikten. Under de aktuella åren var syftet med de tjänster som köptes in att dotterbolagets läkemedelskandidat skulle kunna utvecklas så långt att det gick att kommersiellt upplåta eller överlåta den. Bolaget yrkar ersättning för biträdeskostnader med 196 180 kr avseende 57,7 timmars arbete.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

9. Huvudfrågan i målen är vilken betydelse som principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet har vid bedömningen av rätten

till avdrag för ingående skatt för ett bolag som har registrerats till mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.

10. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målen. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. Motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
11. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.
12. 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.
13. 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.
14. Skatteverket ska enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), i tillämplig lydelse, registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska enligt 2 § första stycket anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Inhämtande av förhandsavgörande*

15. Högsta förvaltningsdomstolen finner att EU-domstolens praxis beträffande de unionsrättsliga principer som aktualiseras i målen ger tillräcklig vägledning för att avgöra dem. Yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas ska därför avslås.

Ekonomisk verksamhet

16. Innan huvudfrågan i målen besvaras bör ställning tas till om bolaget under de aktuella redovisningsperioderna kan anses ha bedrivit ekonomisk verksamhet och därmed har rätt till avdrag på den grunden.
17. Förvaltningsrätten och kammarrätten synes ha ansett att den ingående skatten avser kostnader som har föranletts av den planerade förvaltningen av dotterbolaget, dvs. att bolaget vidtagit sådana förberedande åtgärder som utgör ekonomisk verksamhet.
18. Bolaget har uppgett att avsikten aldrig varit att agera som passivt holdingbolag utan att tanken redan från början var att tillhandahålla dotterbolaget förvaltningstjänster men att så skedde först under 2019. De tjänster som bolaget köpte in under åren dessförinnan användes i syfte att den läkemedelskandidat som dotterbolaget utvecklade senare skulle gå att kommersiellt upplåta eller överlåta.
19. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det således var fråga om tjänster som bolaget köpte in och som antingen användes av dotterbolaget i dess pågående verksamhet – men utan att bolaget vidarefakturerade dotterbolaget – eller av bolaget i dess egenskap av förvaltande moderbolag, men utan att

bolaget fakturerade dotterbolaget för förvaltningen. Kostnaderna avsåg alltså inte tjänster som moderbolaget använde i sin verksamhet för att förbereda en kommande skattepliktig förvaltning av dotterbolaget. Då bolaget inte heller fakturerade dotterbolaget för några förvaltningstjänster kan bolaget inte anses ha bedrivit någon ekonomisk verksamhet under de aktuella perioderna. Bolaget har därmed inte rätt till avdrag på den grunden.

Principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet

20. Högsta förvaltningsdomstolen övergår så till frågan om bolaget med stöd av principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet ändå har rätt till avdrag.
21. Förvaltningsrätten och kammarrätten har funnit att det skulle strida mot nämnda principer att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att bolaget under de aktuella perioderna inte bedrev någon ekonomisk verksamhet. Vid den bedömningen har domstolarna stött sig på rättsfallet HFD 2021 ref. 52.
22. Rättsfallet gällde ett bolag som hade registrerats till mervärdesskatt för viss verksamhet, men där Skatteverket senare vägrade bolaget avdrag för ingående skatt med motiveringen att verksamheten inte bedrevs i syfte att fortlöpande vinna intäkter och att bolaget därmed inte kunde anses bedriva ekonomisk verksamhet. Enligt Skatteverket hade myndigheten vid registreringen gjort en felaktig bedömning av om kriterierna för ekonomisk verksamhet var uppfyllda vilket innebar att beslutet om registrering var oriktigt redan när det fattades. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till de EU-rättsliga principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet samt uttalade att bolaget måste kunna förlita sig på att myndighetens bedömning av den aktuella verksamheten bestod till dess att annat meddelades.

23. I rättsfallet var det alltså fråga om ett bolag som bedrev sin verksamhet i enlighet med vad som hade beskrivits i samband med att verksamheten registrerades till mervärdesskatt men där Skatteverket senare ändrade sin bedömning av verksamheten. I det nu aktuella fallet är förhållandena annorlunda.
24. SynAct Pharma AB uppgav i sin ansökan om registrering att dess verksamhet skulle bestå i att utveckla och kommersialisera läkemedel och därmed förenlig verksamhet samt att äga och förvalta aktier. Den i ansökan beskrivna läkemedelsverksamheten bedrevs dock inte av bolaget utan av dess dotterbolag. Registreringen baserade sig alltså på förutsättningar som inte infriades och den kan därmed inte i sig ha gett bolaget anledning att förvänta sig att Skatteverket vid en närmare granskning skulle anse att bolaget bedrev ekonomisk verksamhet. Principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet hindrar därmed inte att bolaget nekas avdrag för ingående mervärdesskatt för de perioder som är aktuella i målen.
25. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas och förvaltningsrättens och kammarrättens domar upphävas såvitt avser avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioder under 2016–2018.

Ersättning för kostnader

26. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till skälig ersättning för biträdeskostnader.
27. Ersättningsyrkandet uppgår till 196 180 kr avseende 57,7 timmars arbete. Arbetet har utförts av två biträden vars timkostnader uppgår till 3 400 kr. Mot bakgrund av målens karaktär och svårighetsgrad får timkostnaderna bedömas som skäliga i sig. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången kan konstateras att skriftväxlingen i Högsta förvaltningsdomstolen varit av mindre

omfattning. Det kan vidare konstateras att det av den ingivna kostnadsräkningen inte framgår hur arbetet har fördelats mellan biträdena eller vilken tid som har lagts ner på de olika åtgärderna. Högsta förvaltningsdomstolen anser mot denna bakgrund att skälig ersättning kan uppskattas till 85 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Leif Gäverth och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.