

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1390–1395-11

meddelad i Stockholm den 5 september 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Fair Pay Please AB6
105 24 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 11 januari 2011 i mål nr 960–965-10

SAKEN

Mervärdesskatt 2002–2007

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Fair Pay Please AB inte ska beskattas för de tjänster som bolaget förvärvat från utländska företag samt att bolaget inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Dok.Id 121801

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar, som talan slutligen bestämts, att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att Fair Pay Please AB inte är skattskyldigt för de tjänster som det förvärvat från utländska företag och inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt. Skatteverket anför bl.a. följande. Efter EU-domstolens dom i mål C-93/10, GFKL Financial Services, står det klart att bolagets förvärv av fordringar utan regressrätt inte innebär att bolaget mot ersättning har tillhandahållit överlåtaren någon tjänst och att bolagets förvärv av fordringar inte utgör ekonomisk verksamhet. Bolaget har därför inte rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Eftersom bolaget inte bedriver ekonomisk verksamhet är bolaget inte heller näringsidkare (jfr RÅ 2007 ref. 57). Bolaget är då inte i egenkap av förvärvare skattskyldigt för omsättning av tjänster som har förvärvats från utländska företag.

Fair Pay Please AB medger bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. De förhållanden som prövades av EU-domstolen i målet GFKL Financial Services är i det närmaste identiska med förhållandena i bolagets fall. Med hänsyn till utgången i målet synes det vara ostridigt att bolaget inte bedriver ekonomisk verksamhet vilket är en grundläggande förutsättning för avdragsrätt och återbetalning av ingående skatt liksom för redovisning av utgående skatt. Bolagets enda verksamhet har bestått i att driva in de förvärvade fordringarna.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Bakgrund och frågan i målen*

Bolagets verksamhet har bestått i att driva in fordringar som förvärvats från utländska företag. Fordringarna förvärvades utan regressrätt mot en ersättning om cirka nio procent av nominellt värde. Bolaget har sedan för egen räkning drivit in

ett belopp motsvarande cirka 23 procent av det nominella värdet med hjälp av ett utländskt indrivningsföretag.

Frågan i målen är om bolaget ska beskattas för indrivnings- och konsulttjänster som det har köpt från utländska företag (s.k. förvärvsbeskattning eller omvänd skattskyldighet) samt om bolaget har rätt till avdrag för och återbetalning av ingående mervärdesskatt avseende dessa och andra tjänster som anskaffats inom ramen för indrivningsverksamheten.

Rättslig reglering

I 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, i dess i målen tillämpliga lydelse, är förvärvaren skyldig att betala mervärdesskatt för omsättning av vissa tjänster om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 gäller enligt 8 kap. 2 § andra stycket att ingående skatt utgörs av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige ska redovisa.

För tjänster som omsätts i ett annat EU-land eller genom export gäller enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML att den som tillhandahåller tjänsten under vissa förutsättningar har rätt till återbetalning av ingående skatt. Enligt 11 § krävs för detta bl.a. att omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt

Mål nr
1390–1395-11

enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts i Sverige. Enligt 12 § krävs att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt någon av de där uppräknade bestämmelserna.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) respektive mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Målen avser dels redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i sjätte direktivet gäller, dels redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet gäller.

Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Där har termen skattskyldig person ersatts med beskattningsbar person.

Av artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att med skattskyldig/beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.

Bestämmelsen om förvärvsbeskattning i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML motsvaras av artikel 21.1 b i sjätte direktivet respektive artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Av de i målen tillämpliga lydelseerna av dessa bestämmelser framgår att skattskyldiga/beskattningsbara personer som köper vissa tjänster ska betala mervärdesskatt om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig/beskattningsbar person som inte är etablerad i landet.

Rättspraxis

EU-domstolen har i mål C-93/10, GFKL Financial Services, bedömt hur en verksamhet där en näringsidkare på egen risk förvärvar osäkra fordringar till ett pris

som understiger fordringarnas nominella värde ska behandlas i mervärdesskatte-
hänseende, när skillnaden mellan det nominella värdet och köpeskillingen
avspeglar fordringarnas verkliga ekonomiska värde vid tiden för överlåtelsen.
Domstolen fann att förvärvaren av fordringarna i en sådan situation inte tar emot
något vederlag från överlåtaren. Förvärvaren kan därmed inte anses bedriva någon
ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet och
tillhandahåller inte heller någon tjänst mot vederlag i den mening som avses i
artikel 2.1. Av domstolens praxis framgår vidare att inte heller indrivning av
fordringar för egen räkning utgör ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets
mening (mål C-435/05, Investrand, punkterna 26 och 27).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Omständigheterna i målen överensstämmer i allt väsentligt med dem som förelåg i
målet GFKL Financial Services. Av EU-domstolens praxis följer att den verk-
samhet som bolaget bedrivit inte utgör ekonomisk verksamhet och inte innefattar
något tillhandahållande av tjänster mot vederlag i direktivens mening.

En förutsättning för att bolaget ska förvärvsbeskattas enligt 1 kap. 2 § första
stycket 2 ML är att det ska anses vara näringsidkare. Begreppet näringsidkare ska
tolkas på samma sätt som motsvarande begrepp i direktiven (RÅ 2007 ref. 57).
Med näringsidkare avses således detsamma som direktivens begrepp skattskyldig/
beskattningsbar person. Eftersom bolaget inte bedrivit ekonomisk verksamhet
och därmed inte är en skattskyldig/beskattningsbar person enligt direktiven är det
inte heller näringsidkare enligt den svenska bestämmelsen. Bolaget ska således
inte förvärvsbeskattas för de köpta tjänsterna.

För att bolaget ska ha rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt krävs
att det haft skattepliktig omsättning här eller omsättning i ett annat EU-land som
skulle ha varit skattepliktig om den gjorts i Sverige. Omsättning förutsätter enligt
2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML att ersättning utgår. Denna bestämmelse ska tolkas
mot bakgrund av artikel 2.1 i sjätte direktivet och artikel 2.1 c i mervärdesskatte-
direktivet. Bolaget har inte i direktivens mening tillhandahållit några tjänster mot

Mål nr
1390–1395-11

vederlag. Det har därmed inte heller omsatt några tjänster mot ersättning enligt mervärdesskattelagen och har således inte rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Mats Melin

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Erika Örbom

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-06-13