

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3290-18

meddelad i Stockholm den 8 maj 2019

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Jokarjo AB, 556064-4501

Ombud: Advokat Ulf Käll och jur.kand. Johanna Karlsson
WERKS Advokater AB
Östra Hamngatan 41–43
411 10 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 maj 2018 i ärende dnr 7-17/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Jokarjo AB:s yrkande om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Jokarjo AB:s tillhandahållande av logi och av kost utgör två från varandra fristående tillhandahållanden. Högsta förvaltningsdomstolen visar målet

Dok.Id 204689

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

DOM

Mål nr
3290-18

åter till Skatterättsnämnden för ny prövning i enlighet med vad som anges i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

BAKGRUND

1. Jokarjo AB har ingått avtal (ramavtal och avropsavtal) med Migrationsverket om att tillhandahålla tillfälligt boende för asylsökande (s.k. ABT-boende) med 160 sängplatser. Enligt avtalen omfattar tillhandahållandet logi, kost och diverse andra tjänster såsom yttre och inre underhåll, aktiviteter för de boende m.m.
2. Förutom boenderum med en till fyra sängplatser i varje, finns på anläggningen gemensamma utrymmen för de boende. Dessutom finns ett kök där bolagets personal lagar mat och en matsal där personalen serverar måltider. Migrationsverkets personal har också en lokal i anläggningen. Bolaget ska bemanna anläggningen dagtid med, förutom städ- och kökspersonal, minst två personer och en platsansvarig.
3. Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta om tillhandahållandet av ABT-boendet är skattepliktigt.
4. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgör ett enda sammansatt tillhandahållande eftersom Migrationsverket får anses efterfråga samtliga delar i det och delarna är såväl avhängiga av som jämställda med varandra. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandet är skattepliktigt.

YRKANDEN M.M.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandet av ABT-boendet består av flera fristående tillhandahållanden, nämligen en från skatteplikt undantagen upplåtelse av logi, ett

skattepliktigt tillhandahållande av kost samt övriga tjänster såsom aktiviteter för de asylsökande på anläggningen. Skatteverket anser vidare att bolagets ansökan när det gäller sistnämnda tjänster ska avvisas.

6. *Jokarjo AB* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet. Bolaget yrkar att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas och begär ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ett tillhandahållande av ABT-boende utgör ett enda sammansatt tillhandahållande eller om det består av flera fristående tillhandahållanden.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inhämtande av förhandsavgörande

8. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att det finns tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därmed skäl att inhämta förhandsavgörande och bolagets yrkande om detta ska därför avslås.

Ett eller flera tillhandahållanden

9. EU-domstolen har i ett stort antal domar behandlat frågan om en transaktion som består av flera delar ska anses som ett eller flera tillhandahållanden. I regel ska varje del ses som fristående och självständig och alltså behandlas för sig.
10. Om två eller flera delar av en transaktion har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att

dela upp är de emellertid att anse som ett enda sammansatt tillhandahållande (Stock, C-208/15, EU:C:2016:936, p. 27, med hänvisning till tidigare praxis). Vid den bedömningen har EU-domstolen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen i dess helhet är till nytta för kunden endast om alla delar finns med (Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, p. 39 och AXA, C-175/09, EU:C:2010:646, p. 23) eller om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28).

11. Det är även att anse som ett enda tillhandahållande när något tillhandahållande utgör det huvudsakliga medan andra anses som underordnade detta. Så är fallet när kunderna inte efterfrågar ett visst tillhandahållande i sig, utan detta endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet (Stock a. p.).
12. I bolagets ramavtal med Migrationsverket framstår två av tjänsterna – benämnda logi och kost – som fristående från varandra. Dessa tjänster är ingående beskrivna i avtalet samt prissätts och faktureras separat. Vid låg beläggningsgrad utgår garantiersättning upp till en viss nivå men detta gäller bara logi och inte kost.
13. EU-domstolen har uttalat att separat fakturering och prissättning av tjänster talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men samtidigt framhållit att detta inte är av avgörande betydelse (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44).
14. Den avtalade prissättningen och sättet för fakturering talar således för att det är fråga om två från varandra fristående tillhandahållanden. Som framgått är detta dock inte avgörande för bedömningen, om det finns något annat som talar för att det ändå är ett sammansatt tillhandahållande. Det kan emellertid konstateras att tillhandahållandena av logi och kost inte har mer samband med varandra än att de genom ett och samma avtal tillhandahålls av en och samma leverantör. Även om det är praktiskt för Migrationsverket att upphandla tjänsterna på det sättet innebär det inte att det vore konstlat att dela upp dem i två tillhandahållanden. Inte heller kan någon av tjänsterna anses underordnad den andra (jfr RÅ 2001 ref. 69).

15. Frågan är då vidare om någon eller några av övriga tjänster som ska tillhandahållas enligt ramavtalet har betydelse för frågan om tillhandahållandena av logi och kost ska betraktas som ett enda eller två från varandra fristående tillhandahållanden.
16. Bolaget ska förutom logi och kost tillhandahålla diverse andra tjänster. Personalen ska städa, åtgärda fel och brister på anläggningen, informera om brandskydd, tillkalla väktare, tillhandahålla nycklar, sköta bokningsschema i tvättstugan och i övrigt utföra praktiska uppgifter som rör skötseln av anläggningen. Inte för någon av dessa tjänster anges något särskilt pris och det finns inget krav på att de ska särredovisas i fakturorna. Det är tjänster som typiskt sett inte i sig efterfrågas av den som tillhandahålls logi eller kost utan de utgör endast medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet. De bör därför anses underordnade tillhandahållandet av logi eller, när det t.ex. gäller städning av kök och matsal, tillhandahållandet av kost.
17. Beträffande de tjänster som i ramavtalet benämns ”aktiviteter för asylsökande” saknas närmare information om vad de avser. Det finns dock ingenting i bolagets ansökan eller övriga handlingar som talar för att de skulle ha en sådan omfattning att de får betydelse för frågan om tillhandahållandena av logi och kost ska betraktas som ett enda eller två från varandra fristående tillhandahållanden.
18. Bolagets omsättning består alltså av i vart fall två tillhandahållanden, nämligen av logi och av kost, som mervärdesskatterättsligt ska bedömas var för sig. Skatterättsnämnden har inte haft anledning att ta ställning till om tjänsterna bedömda på det sättet är skattepliktiga eller inte. Inte heller har nämnden tagit ställning till hur tillhandahållandet av ”aktiviteter för asylsökande” förhåller sig till nämnda tjänster. Målet ska därför visas åter till nämnden för ny prövning. Nämnden bör då överväga om det av bolaget presenterade underlaget möjliggör en korrekt bedömning av återstående frågor.

DOM

Mål nr
3290-18

Ersättning för kostnader

19. Enligt 20 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. I detta fall är det bolaget som har ansökt om förhandsbesked. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.