DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 11 februari 2010 *

I mål C-88/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 27 juni 2008, som inkom till domstolen den 2 mars 2009, i målet

Graphic Procédé

mot

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano, samt domarna E. Levits (referent), M. Ilešič, J.-J. Kasel och M. Safjan,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 december 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Graphic Procédé, genom T. Haas, avocat,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra och M. Apesos, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Graphic Procédé, ett företag som bedriver kopieringsverksamhet, och Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (det franska finansministeriet) angående krav på mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

De unionsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

…”

4 Artikel 5.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.”

5 I artikel 6.1 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.”

Den nationella lagstiftningen

6 I artikel 256 i skattelagen (code général des impôts), i den version som var tillämplig för den beskattningsperiod som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, har artiklarna 5.1 och 6.1 i sjätte direktivet införlivats i deras bokstavliga lydelse.

7 I artikel 269 i skattelagen föreskrivs följande:

”1. Skattskyldigheten inträder

a. för leverans och köp genom avlämnandet av varorna och för tillhandahållande av tjänster … genom utförandet av tjänsterna...

2. Skatten ska betalas

a. för sådana leveranser och köp som avses i 1 a... när skattskyldighet inträder,

…

c. för tillhandahållande av tjänster... vid mottagande av förskottsbetalning, pris, ersättning eller, vid tillstånd från chefen för skattemyndigheten, vid debitering …”

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Den kopieringsverksamhet som Graphic Procédé bedriver utgörs av att företaget med eget material framställer kopior av dokument, handlingar och ritningar på beställning från kunder, vilka består av bland annat arkitektbyråer, konsultfirmor, museer, förläggare, affischeringsföretag och ministerier. Graphic Procédés kunder förblir ägare till de originaldokument som ska kopieras. De kopierade upplagornas omfattning varierar från ett till flera hundra exemplar.

9 Graphic Procédé ansåg att de arbeten som det utförde utgjorde tillhandahållande av tjänster och deklarerade och betalade därför, under perioden den 1 januari 1991–31 december 1993, mervärdesskatt när företaget mottog betalning av fakturor.

10 Skattemyndigheten ansåg att de arbeten som Graphic Procédé utförde utgjorde leverans av varor och beslutade därför den 27 september 1994 om efterbeskattning. Företaget krävdes på 582 503 FRF (cirka 88 802 euro) i mervärdesskatt, som motsvarade den mervärdesskatt som hade fakturerats men ännu ej hade betalats in till staten per den 31 december 1993, jämte dröjsmålsränta om 39 319 FRF (cirka 5 994 euro).

11 Tribunal administratif de Paris ogillade i dom av den 3 april 2003 överklagandet av beslutet om efterbeskattning jämte dröjsmålsränta. Domen från Tribunal administratif de Paris fastställdes av Cour administrative d'appel de Paris genom dom som meddelades den 15 juni 2006. Graphic Procédé överklagade sistnämnda dom till Conseil d'État.

12 Conseil d'État fann att en tolkning av bestämmelser i sjätte direktivet var nödvändig för att avgöra målet och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Vilka kriterier ska tillämpas för att avgöra huruvida kopiering utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster?”

Prövning av tolkningsfrågan

13 Genom sin tolkningsfråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka kriterier som – i samband med uppbörd av mervärdesskatt – ska användas vid bedömningen av huruvida en kopieringsverksamhet, såsom den som är aktuell i målet vid den hänskjutande domstolen, ska kvalificeras som leverans av varor, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, eller som tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet.

14 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom sjätte direktivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktiga transaktioner (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 48).

15 I sjätte direktivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser skattepliktiga transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för införsel av varor, ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 49).

16 Vad gäller uttrycket leverans av varor föreskrivs i artikel 5.1 i sjätte direktivet att därmed avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Detta begrepp har preciserats i domstolens rättspraxis så att det ska anses innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 51).

17 Det följer av artikel 6.1 i sjätte direktivet att begreppet tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i direktivet.

18 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida detta enda tillhandahållande ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkterna 12–14, av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 19, samt av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 17).

19 Domstolen har även funnit att det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt. Denna slutsats grundar sig dels på att det följer av artikel 2 i sjätte direktivet att varje transaktion i regel ska anses vara fristående och självständigt, dels på att en transaktion, som ur en ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets

funktion undergrävs (se domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkterna 20 och 22, samt Aktiebolaget, punkterna 22 och 23).

20 I det förevarande fallet ska det, med beaktande av de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga, prövas huruvida en kopieringsbyrå tillhandahåller sin kund, betraktad som genomsnittskonsument, flera huvudsakliga tjänster som är fristående eller huruvida den tillhandahåller en enda tjänst (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 20, samt Aktiebolaget, punkt 20).

21 Såsom preciserats i beslutet om hänskjutande har den kopieringsverksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen som ekonomiskt syfte att framställa kopior, i större eller mindre upplagor, av originaldokument som kunden förser kopieringsbyrån med.

22 Det framgår av handlingarna i målet att kopieringsverksamheten i förevarande fall inte är begränsad till att enbart framställa kopior av originaldokumenten, utan även omfattar valet och programmeringen av kopieringsmaskinen, samt sammanställning, hophäftning och sortering av kopiorna.

23 Av detta följer att alla delar som ingår i den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är nödvändiga för kopieringsverksamheten och att de har ett nära inbördes samband.

24 För att avgöra huruvida en enda sammansatt transaktion, såsom den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, krävs det att transaktionens huvudsakliga delar identifieras (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Faaborg-Gelting Linien, punkterna 12 och 14, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27, samt Aktiebolaget NN, punkt 27). Det följer av domstolens rättspraxis i detta avseende att en tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (se domen i det ovannämnda målet Aktiebolaget NN, punkt 28).

25 Det framgår obestridligen av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen att den tjänst som kunderna efterfrågar i sig med avseende på kopieringsverksamhet består i att förse dem med kopior av de original som de själva har lämnat till kopieringsbyrån. Att sammanställa och sortera kopiorna innan de överlämnas är endast ett medel för kopieringsbyrån att låta kunderna åtnjuta den tjänst som tillhandahålls på bästa sätt. Kopieringverksamheten ska därför anses vara ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande, vilket det vore konstlat att dela upp.

26 För att kvalificeras som leverans av varor måste emellertid en verksamhet uppfylla kriterierna i artikel 5.1 i sjätte direktivet, såsom de anges i punkt 16 i förevarande dom.

27 En sådan verksamhet måste följaktligen avse materiella tillgångar. Den kopieringsverksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tycks avse just framställningen av kopior på ett sådant medium som papper.

28 Enligt samma bestämmelse i det sjätte direktivet måste en leverans av varor medföra en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen.

29 Överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, motsvaras i målet vid den nationella domstolen av överlämnandet av de beställda kopiorna från kopieringsbyrån till kunden. Överföringen avser mer specifikt det medium, i förevarande fall pappersark, som har använts vid framställningen av kopiorna. Innan kopiorna överlämnas till kunden tillhör pappersarken kopieringsbyrån. Kopieringsbyråns kund har aldrig fråntagits sin rätt att förfoga över kopiornas immateriella innehåll, vilken härrör från det original som denne har tillhandahållit. Avtalet med kopieringsbyrån avser enbart det medium som möjliggör överlämnandet av kopiorna. Det pris som kopieringsbyrån fakturerar grundar sig inte på originalets immateriella värde, utan på de beställda kopiornas tekniska egenskaper samt deras antal.

30 Domstolen finner att det är möjligt att den aktuella kopieringsverksamheten, under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, kan uppvisa de kännetecken som krävs för att den ska anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet.

31 Såsom framgår av punkt 18 i förevarande dom måste samtliga omständigheter under vilka en kopieringsverksamhet – såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – bedrivs, tas i beaktande vid kvalificeringen av denna verksamhet som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. En kopieringsverksamhet behöver

inte vara begränsad till att endast omfatta mångfaldigandet av ett original. En sådan verksamhet kan även innefatta tillhandahållandet av diverse tilläggstjänster såsom rådgivning, anpassning, omarbetning och ändring av originalet i enlighet med kundens önskemål, i syfte att skapa kopior som mer eller mindre märkbart skiljer sig från det original som kunden har försett kopieringsbyrån med.

32 Under dessa omständigheter, och med hänsyn till att kopieringsverksamheten i enlighet med vad som anges i punkt 25 i förevarande dom är en enda sammansatt transaktion, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida ovannämnda tjänster, i stället för att vara obetydliga eller underordnade, ska anses vara huvudsakliga i förhållande till leveransen av kopiorna och att de därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig, utöver själva mångfaldigandet. Vid denna bedömning ska det tas hänsyn till dessa tjänsters betydelse för kunden, i vilken omfattning kundens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör.

33 Frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 5.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att kopieringsverksamhet utgör leverans av varor i den utsträckning som verksamheten är begränsad till mångfaldigandet av dokument på någon form av medium och då rätten att förfoga över kopiorna överförs från den som utför kopieringen till den kund som har beställt dem. En sådan verksamhet ska emellertid kvalificeras som tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet, om den även innefattar tillhandahållandet av tilläggstjänster, vilka kan anses huvudsakliga i förhållande till leveransen av varor, och tilläggstjänsterna därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tilläggstjänsternas betydelse för kunden, till den tid som krävs för att utföra till-

läggstjänsterna, till i vilken omfattning som originaldokumenten behöver bearbetas och till hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som tilläggstjänsterna utgör.

Rättegångskostnader

34 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att kopieringsverksamhet utgör leverans av varor i den utsträckning som verksamheten är begränsad till mångfaldigandet av dokument på någon form av medium och då rätten att förfoga över kopiorna överförs från den som utför kopieringen till den kund som har beställt dem. En sådan verksamhet ska emellertid kvalificeras som tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 6.1 i direktiv 77/388, om den även innefattar tillhandahållandet av tilläggstjänster, vilka kan anses huvudsakliga i förhållande till leveransen av varor, och tilläggstjänsterna därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig. Vid

denna bedömning ska hänsyn tas till tilläggstjänsternas betydelse för kunden, till den tid som krävs för att utföra tilläggstjänsterna, till i vilken omfattning som originaldokumenten behöver bearbetas och till hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som tilläggstjänsterna utgör.

Underskrifter