

Målnummer:	2414-12	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-12-21		
Rubrik:	Tillhandahållande av papperskopior av fotografiska bilder har ansetts utgöra leverans av varor. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § och 6 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt		
Rättsfall:	EU-domstolens dom i mål C-88/09, Graphic Procédé		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB (bolaget) är ett tyskt bolag vars huvudsakliga verksamhet består av framkallning av fotografier åt såväl privatpersoner som näringsidkare. All framkallning sker vid bolagets laboratorium i Tyskland. Bolaget bedriver dessutom viss skol- och amatörfotograferingsverksamhet i Sverige, för vilken en filial är registrerad i Sverige. I en skriftlig förfrågan hos Skatteverket har bolaget stämt av hanteringen av mervärdesskatt. Av Skatteverkets svar den 2 juli 2007 framgick bl.a. följande. Framkallning av fotografier skall bedömas som ett tillhandahållande av en tjänst och omfattas av omsättningslandsregeln i dåvarande 5 kap. 6 § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Eftersom filialen i Sverige inte är involverad i tillhandahållandet som avser framkallning av fotografier kan ifrågavarande tjänst inte anses vara tillhandahållen från den fasta etableringen i Sverige. - Ovanstående innebär att bolagets tillhandahållande av fotoframkallning till privatpersoner från ett svenskt perspektiv anses omsatta i Tyskland varvid ingen svensk mervärdesskatt skall utgå. Bolaget har i enlighet med Skatteverkets uppfattning i frågan därmed inte redovisat svensk mervärdesskatt på sina tillhandahållanden gentemot privatpersoner. Hur fotoframkallningsverksamhet skall bedömas i mervärdeskattehänseende framgår inte av lagtext eller förarbeten. Mot bakgrund av att Skatteverket publicerat ett ställningstagande av den 9 juli 2010, Framställning av tryckta produkter, där det framgår att Skatteverket har ändrat sin bedömning och numera anser att framställning av tryckta produkter under vissa förutsättningar skall anses som omsättning av vara, önskar bolaget Skatterättsnämndens svar på följande fråga: Med hänsyn till det stora inslag av tjänster i tillhandahållandet, skall bolagets tillhandahållande avseende fotoframkallning i sin helhet anses som ett tillhandahållande avseende tjänster?

Skatterättsnämnden (2012-04-11, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Sökandebolagets framställning och leverans av papperskopior av fotografiska bilder utgör, oavsett om kopiorna hänför sig till av bolaget gjord framkallning av en fotografisk film eller digital fil, en enda sammansatt transaktion som i sin helhet utgör leverans av varor. - Motivering - Rättsligt - EU-domstolen har i flera domar lagt fast principerna för hur den mervärdesskatterättsliga karaktären ska bestämmas hos en transaktion som, i likhet med den nu aktuella, innefattar flera olika delar, se t.ex. mål C-111/05 Aktiebolaget NN och mål C-88/09 Graphic Procédé. - I rättsfallet Graphic Procédé hade EU-domstolen att ta ställning till om en kopieringsverksamhet skulle kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Kopieringsverksamheten hade som ekonomiskt syfte att framställa kopior av

originaldokument som kunden försåg kopieringsbyrån med. Kopieringsverksamheten var inte begränsad till att enbart framställa kopior av originaldokumenten, utan omfattade även val och programmering av kopieringsmaskinen, samt sammanställning, häftning och sortering av kopiorna. Av detta följde att alla delar som ingick i transaktionen som var i fråga var nödvändiga för kopieringsverksamheten och att de hade ett nära inbördes samband (punkt 21-23). Den tjänst som kunderna efterfrågade i sig med avseende på kopieringsverksamheten bestod i att förse dem med kopior av de original som de själva hade lämnat till kopieringsbyrån. Att sammanställa och sortera kopiorna innan de överlämnades var endast ett medel för kopieringsbyrån att låta kunderna åtnjuta den huvudsakliga tjänsten på bästa sätt. Kopieringsverksamheten skulle därför anses vara ett odelbart ekonomiskt tillhandahållande, som det vore konstlat att dela upp (punkt 25). Vid bedömningen av huruvida verksamheten skulle kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster synes EU-domstolen i rent principiellt hänseende ha ansett att kopieringsverksamhet, som 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, utgör leverans av varor. En sådan verksamhet ska emellertid kvalificeras som tillhandahållande av tjänster om den även innefattar tillhandahållande 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. I rättsfallet framhöll EU-domstolen, som överlät den slutliga bedömningen till nationell domstol, att samtliga de omständigheter under vilka den aktuella kopieringsverksamheten bedrevs måste tas i beaktande vid kvalificeringen av denna verksamhet som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (punkt 29-33). - Enligt vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat ger rättsfallen Aktiebolaget NN och Graphic Procédé inte stöd för att kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som antingen vara eller tjänst kan ske enbart med hänsyn till ett bedömt värde av de ingående delarna. I stället ska samtliga omständigheter beaktas, där även det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker ska tillmätas betydelse (se t.ex. RÅ 2010 ref. 50 I). - Skatterättsnämndens bedömning - Den verksamhet som bolaget bedriver i nu aktuellt avseende har som ekonomiskt syfte att på beställning från kunder framställa papperskopior av fotografiska filmer eller digitala filer som kunderna förser bolaget med. Verksamheten omfattar visst förberedelsearbete, framkallning av filmen eller den digitala filen och även tryckning, klippning, paketering och leverans av papperskopiorna. Alla dessa åtgärder får anses nödvändiga för verksamheten i fråga och de har ett nära inbördes samband. Kundens yttersta avsikt när denne gör sin beställning hos bolaget är inte att få filmen eller den digitala filen framkallad utan att få tillgång till slutprodukten, dvs. fysiska fotografier av tekniskt god kvalitet (jfr EU-domstolens mål nr C-270/09 MacDonald Resorts, punkt 22, och generaladvokatens yttrande i mål nr C-520/10 Lebara Ltd, punkt 32). Framkallningen och de övriga tjänster som bolaget utför innan slutprodukten överlämnas till kunden får anses underordnade slutprodukten då tjänsterna enligt nämndens mening endast är ett medel för bolaget att låta kunden på bästa sätt åtnjuta vad denne egentligen efterfrågar. Bolagets verksamhet får därför anses utgöra ett odelbart ekonomiskt tillhandahållande, som det vore konstlat att dela upp. Med detta synsätt kan inte några tilläggstjänster av betydelse för bedömningen anses föreligga. - Mot bakgrund av det anförda och då bolagets verksamhet avser överlåtelse av materiell egendom som kunden får rätt att förfoga över som ägare finner Skatterättsnämnden, även med beaktande av att materialkostnaden i de omfrågade fallen endast utgör - - - (uppgiften om andel här utesluten av sekretesskäl) - - - av den totala framställningskostnaden, att bolagets aktuella transaktioner ska ses som sammansatta transaktioner vilka mervärdesskatterättsligt ska klassificeras som leveranser av varor.

X AB överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, skulle fastställa att bolagets tillhandahållande av framkallning av fotografier skulle bedömas utgöra en tjänst. Bolaget yrkade ersättning för sina kostnader i målet. Bolaget, som angav att den aktuella verksamheten även efter den fusion som genomförts bedrivs från Tyskland, anförde bl.a. följande. Inom fotoframkallningsindustrin är det uppenbart att kunderna inte endast efterfrågar leverans av fysiska kopior. I stället efterfrågas en rad tjänster som tillsammans med bolagets kunskap är av avgörande betydelse. Det torde vara ostridigt att den bearbetning som sker i samband med fotoframkallning är mycket omfattande. Vidare upptar själva överförandet av bilden till papper och den efterföljande leveransen till kunden en klart mindre del än övriga element i bolagets tillhandahållande.

Skatteverket yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-12-21, Melin, Sandström, Hamberg, Stenman, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Enligt 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. är lagen tillämplig i ärenden om förhandsbesked endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked. Så är inte fallet i detta mål. Yrkandet om ersättning för kostnader kan därför inte bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Föredraget 2012-12-12, föredragande Gulliksson, målnummer 2414-12

Sökord: EU-rätt, mervärdesskatt; Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur:
