Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61997J0429 - SV
Avis juridique important

|

61997J0429

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 25 januari 2001. - Europeiska kommissionen mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Mervärdesskatt - Åttonde direktivet - Återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat - Sjätte direktivet - Platsen för tillhandahållande - Tjänster bestående i att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall. - Mål C-429/97.

Rättsfallssamling 2001 s. I-00637

Sammanfattning
Parter
Domskäl
Beslut om rättegångskostnader
Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Tillhandahållande av tjänster - Fastställande av den plats där skatt skall erläggas - Komplex tjänst bestående i att slutligt omhänderta avfall - Återbetalning av skatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium - Vägran att återbetala då skattskyldiga, som inte är etablerade i landet och som träffat ett huvudavtal, lagt ut en del av arbetet enligt avtalet till en skattskyldig underleverantör som är etablerad i landet - Otillåtet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 9.1, och 79/1072, artikel 2)

Sammanfattning

$$Kvalificeringen i mervärdesskattesyfte av en komplex tjänst i dess helhet i artikel 9.1 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, enligt vilken platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe, eller i artikel 9.2 c fjärde strecksatsen, enligt vilken platsen för tillhandahållande av tjänster som avser arbete på materiell lös egendom skall vara den där dessa tjänster fysiskt utförs, skall vara av sådan beskaffenhet att en rationell och enhetlig beskattning av tjänsten säkerställs.

Där den som träffat ett huvudavtal angående en komplex tjänst bestående i att slutligt omhänderta avfall har sitt säte eller fasta driftställe i en annan medlemsstat, skall platsen för den tjänst som han tillhandahåller anses vara den staten, även om han anlitar en underleverantör som är skattskyldig för mervärdesskatt i en annan medlemsstat för att i egentlig mening slutligt

omhänderta avfallet och erlägger motsvarande mervärdesskatt för detta. Eftersom villkoren i åttonde direktivet 79/1072 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium - för återbetalning av mervärdesskatt därmed är uppfyllda, har den som träffat huvudavtalet rätt att därefter begära återbetalning av i den andra medlemsstaten erlagd mervärdesskatt med stöd av artikel 2 i åttonde direktivet.

Således underlåter en medlemsstat att uppfylla sina skyldigheter enligt detta direktiv, i synnerhet artikel 2, genom att vägra att till skattskyldiga, som är etablerade i en annan medlemsstat och som träffat ett huvudavtal om komplexa tjänster bestående i att slutligt omhänderta avfall, återbetala den mervärdesskatt som de har behövt erlägga till följd av att de har lagt ut en del av arbetet enligt ett dylikt avtal till en skattskyldig underleverantör som är etablerad i landet.

(se punkterna 40, 53 och 54 samt punkt 1 i domslutet)

Parter

I mål C-429/97,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av H. Michard och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, inledningsvis företrädd av K. Rispal-Bellanger och G. Mignot, därefter av K. Rispal-Bellanger och S. Seam, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84), i synnerhet artikel 2, genom att vägra att återbetala mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium då dessa skattskyldiga lagt ut en del av sitt arbete på en skattskyldig underleverantör som är etablerad i Frankrike,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna V. Skouris (referent) och J.-P. Puissochet,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 18 november 1999,

och efter att den 13 januari 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 18 december 1997, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84, nedan kallat det åttonde direktivet), i synnerhet artikel 2, genom att vägra att återbetala mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium då dessa skattskyldiga lagt ut en del av sitt arbete på en skattskyldig underleverantör som är etablerad i Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

Åttonde direktivet

2 Syftet med åttonde direktivet är enligt andra övervägandet att undvika dubbelbeskattning genom att skattskyldiga som är etablerade inom en medlemsstats territorium kan begära återbetalning av skatt som har debiterats i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster i en annan medlemsstat.

3 I artikel 1 i åttonde direktivet preciseras följande:

"I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftsställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet ..."

4 I artikel 2 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

"Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärde[s]skatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b."

Sjätte direktivet

5 I artikel 9.1 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet) föreskrivs följande:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

6 Artikel 9.2 i det sjätte direktivet lyder enligt följande:

"...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

- ...

- ...

- ...

- arbete på materiell lös egendom."

Den nationella lagstiftningen

7 Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet införlivades i Frankrike genom artikel 259 A.4 i Code général des impôts (allmänna skattelagen). I denna bestämmelse, enligt den lydelse som är tillämplig i detta mål, föreskrivs följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 259 skall platsen för tillhandahållande anses vara i Frankrike i följande fall:

...

4. De tjänster som anges nedan då dessa fysiskt utförs i Frankrike;

...

arbete på och rådgivning beträffande materiell lös egendom."

8 Av handlingarna i målet framgår att en promemoria från franska skattelagstiftningsmyndigheten angående systemet för slutligt omhändertagande av avfall i Frankrike och därmed sammanhängande import av transporttjänster tillställdes samtliga franska myndigheter med ansvar för tillämpningen av mervärdesskatt. I denna promemoria angavs bland annat att "slutligt omhändertagande omfattas av artikel 259 A.4 i Code général des impôts, genom vilken artikel 9.2 c i sjätte direktivet införlivas med fransk rätt, [... och] mervärdesskatt skall påföras i Frankrike då det slutliga omhändertagandet fysiskt utförs i Frankrike. Dessa bestämmelser tillämpas på transaktioner som utförs av den som driver avfallsanläggningen. Bestämmelserna tillämpas även på de tjänster som det företag som innehar avtalet om slutligt omhändertagande tillhandahåller sina kunder, då detta företag debiterar sina kunder det totala beloppet beträffande transaktionen, vars huvudsakliga komponent utgörs av det pris som det företag som driver avfallsanläggningen kräver av honom. Omständigheten att detta företag inte självt fysiskt utför det slutliga omhändertagandet utan i stället anlitar ett annat företag för detta påverkar inte dessa bestämmelser ..."

Bakgrund och det administrativa förfarandet

9 Av handlingarna i målet framgår att de franska myndigheterna vägrade att tillämpa de fördelaktiga bestämmelserna i åttonde direktivet på företag, etablerade i en annan medlemsstat, som hade ansvar för insamling, sortering, transport och slutligt omhändertagande av avfall och som anlitade franska underleverantörer för att slutligt omhänderta en del av detta avfall.

10 Dessa företag, som träffat huvudavtalet angående insamling och slutligt omhändertagande av avfallet, debiterade med stöd av artikel 9.1 i sjätte direktivet sina kunder, som köpt tjänsten för mervärdesskatten i den medlemsstat där företagen var etablerade, för hela priset. De erlade för övrigt den franska mervärdesskatt som de debiterades av de underleverantörer som var etablerade i Frankrike.

11 När de sedermera ansökte om återbetalning av den erlagda mervärdesskatten avslogs denna begäran av de franska myndigheterna. Grunden för detta avslag var att företagen i enlighet med artikel 259 A.4 i Code général des impôts enligt de franska myndigheternas tolkning ansågs själva ha utfört samtliga tjänster beträffande avfallet i Frankrike, eftersom det fysiska slutliga omhändertagandet av avfallet, vilket är den huvudsakliga och avgörande omständigheten för denna tjänst och dess pris, utfördes i Frankrike, varför åttonde direktivet inte var tillämpligt.

12 De berörda företagen anmodades då att utse en företrädare vid den franska skattemyndigheten med uppgift att erlägga den mervärdesskatt som skulle erläggas till följd av de transaktioner som ansågs ha utförts i Frankrike.

13 Genom skrivelser av den 23 september och den 22 december 1992 begärde kommissionen att de franska myndigheterna skulle tillhandahålla kommissionen klargöranden om hur de franska myndigheterna resonerat då de ansåg att bestämmelserna i åttonde direktivet inte var tillämpliga i förevarande fall. Kommissionen gjorde gällande att frågan omfattade mycket mer än området för slutligt omhändertagande av avfall, eftersom frågan berörde det mer allmänna problemet angående mervärdesskattesystemet som är tillämpligt på komplexa transaktioner där aktörer etablerade i flera medlemsstater deltar.

14 De franska myndigheterna redovisade sin inställning till nämnda fråga under ett möte den 17 november 1992 mellan kommissionen och de franska myndigheterna samt genom en skrivelse av den 5 januari 1993.

15 Eftersom kommissionen ansåg att beslutet att inte återbetala den franska mervärdesskatten stred mot åttonde direktivet, inledde den förfarandet enligt artikel 169 i fördraget och sände genom en skrivelse av den 8 juni 1993 en formell underrättelse till den franska regeringen och

uppmanade den att inom två månader från delgivningen av denna skrivelse inkomma med ett yttrande.

16 I denna skrivelse gjorde kommissionen bland annat gällande att beträffande ett avtal med olika slags tjänster, såsom insamling, sortering och slutligt omhändertagande av avfall, skall huvudregeln i artikel 9.1 i det sjätte direktivet tillämpas, enligt vilken beskattning skall ske i den medlemsstat där den skattskyldige är etablerad. Genom denna bestämmelse säkerställs nämligen en enhetlig beskattning av samtliga tjänster som leverantören tillhandahållit sin kund. Eftersom en av dessa tjänster, nämligen det slutliga omhändertagandet av avfall, enligt artikel 9.2 c i sjätte direktivet definieras som "arbete på materiell lös egendom" och eftersom denna tjänst utförts av en underleverantör som är en annan än företaget som träffat huvudavtalet, skall emellertid denna tjänst omfattas av mervärdesskatt i den medlemsstat där den fysiskt utförts, nämligen i Frankrike i detta fall. För det fall det är berättigat att ta ut fransk mervärdesskatt på detta sätt, skall det utländska företag som erlagt mervärdesskatten kunna få återbetalning i Frankrike i enlighet med åttonde direktivet.

17 Genom skrivelse av den 6 augusti 1993 besvarade de franska myndigheterna den formella underrättelsen. I skrivelsen vidhöll de sin inställning och preciserade att de olika transaktioner som utfördes av det utländska företaget utgjorde en enda tjänst som bestod i att slutligt omhänderta avfallet och som utförts först då behandlingen avslutats, att det fristående avtalet mellan det utländska företaget och den franska underleverantören inte förändrade tjänstens karaktär samt att ingen "remanens" av skatt uppkommit, eftersom det utländska företaget kan få tillbaka skatten från tidigare omsättningsled genom att göra avdrag.

18 Den 10 april 1996 riktade kommissionen ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike där den vidhöll sin inställning att medlemsstatens tolkning av artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet inte kan godtas. Vidare uppmanade kommissionen Republiken Frankrike att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de nödvändiga åtgärderna för att följa nämnda yttrande.

19 De franska myndigheterna följde inte det motiverade yttrandet, men svarade kommissionen genom skrivelse av den 12 juni 1996 och motiverade sin inställning.

20 Mot denna bakgrund har kommissionen väckt förevarande talan.

Upptagande till sakprövning

21 Den franska regeringen har gjort en invändning om rättegångshinder och yrkat att talan delvis skall avvisas i den mån talan rör sådant som inte utgör tjänster beträffande slutligt omhändertagande av avfall.

22 I den mån talan avser andra tjänster än slutligt omhändertagande av avfall kan den enligt Republiken Frankrike för det första inte prövas, eftersom den inte grundas på en precis anmärkning mot Republiken Frankrike. I ansökan angavs nämligen varken de rättsliga eller faktiska omständigheter som kommissionen grundar sig på då den anser att nämnda medlemsstat på ett allmänt sätt åsidosatt sina skyldigheter enligt åttonde direktivet i de fall som inte avser slutligt omhändertagande av avfall.

23 För det andra kan enligt Republiken Frankrike denna del av talan inte tas upp till prövning, eftersom kommissionen inte beaktade syftet med det administrativa förfarandet, vilket enligt fast rättspraxis är att ge den berörda medlemsstaten möjlighet att dels fullgöra sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, dels göra invändningar mot klagomål framställda av kommissionen. Kommissionen åsidosatte detta syfte genom att inte under det administrativa förfarandet ange vilken bestämmelse i den nationella rätten eller vilken administrativ praxis som den ifrågasatt för att komma till slutsatsen att det föreligger ett allmänt åsidosättande.

24 Kommissionen har yrkat att talan skall tas upp till sakprövning. Kommissionen har för det första gjort gällande att de franska myndigheternas tolkning, såsom den tillämpas då avfall slutligt omhändertas, berör den allmänna och principiella frågan om tillämpningen av bestämmelserna i artikel 9 i sjätte direktivet inom ramen för komplexa transaktioner, då en underleverantör, som är etablerad i en annan medlemsstat än den som träffat huvudavtalet, för den senares räkning utför en del av transaktionen i Frankrike. Kommissionen har för det andra gjort gällande att det inte är till men för den franska regeringens rätt till försvar, eftersom anmärkningarna varken utökats eller ändrats under förfarandet.

25 För att kunna pröva den franska regeringens invändning om rättegångshinder, inklusive den del som rör åsidosättandet av rätten till försvar, skall det först fastställas huruvida kommissionens talan grundas på tydliga rättsliga och faktiska omständigheter i den mån den går utöver slutligt omhändertagande av avfall. Denna fråga omfattas emellertid av prövningen av kommissionens talan i sak.

26 Följaktligen skall den franska regeringens invändning om rättegångshinder prövas i samband med att talan prövas i sak.

Prövning i sak

27 Kommissionen har klandrat Republiken Frankrike för att ha åsidosatt sina skyldigheter enligt åttonde direktivet, i synnerhet artikel 2, eftersom Republiken Frankrike vägrar att till de skattskyldiga som inte är etablerade i Frankrike återbetala den mervärdesskatt som de erlagt i nämnda land till följd av att de har lagt ut en del av sitt arbete på en skattskyldig underleverantör etablerad i denna medlemsstat.

28 Det följer av artiklarna 1 och 2 i åttonde direktivet att en skattskyldig har rätt att få återbetalning av i en annan medlemsstat erlagd mervärdesskatt om den skattskyldige varken har sitt säte eller fasta driftsställe i denna stat och inte tillhandahållit några varor eller tjänster i landet.

29 För att närmare avgöra huruvida en tjänst tillhandahållits i en medlemsstat skall artikel 9 i sjätte direktivet tillämpas.

30 Enligt första punkten i denna bestämmelse skall platsen för tillhandahållande av en tjänst anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe.

31 Andra punkten i samma artikel innehåller en rad särskilda anknytningsfaktum för vissa typer av tjänster. I artikel 9.2 c fjärde strecksatsen anges att platsen för tillhandahållande av tjänster som avser arbete på materiell lös egendom skall vara den där dessa tjänster fysiskt utförs.

32 I förevarande mål är det tvistigt mellan parterna vilken plats som en komplex tjänst innefattande olika transaktioner beträffande avfall - såsom insamling, sortering, transport, lagring, återvinning, slutligt omhändertagande i egentlig mening med mera - skall anknytas till, då företaget som träffat ett kontrakt om sådant var etablerat i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike, där bland annat vissa av dessa transaktioner utförs, medan det slutliga omhändertagandet i egentlig mening av avfallet delvis utförs i Frankrike av en underleverantör. Det är inte tvistigt mellan parterna att de

tjänster som tillhandahålls av det senare företaget skall omfattas av fransk mervärdesskatt. Frågan som uppkommer avser att fastställa platsen för den komplexa tjänsten i dess helhet.

33 Mot bakgrund av att artikel 9.2 i sjätte direktivet inte innehåller någon särskild anknytningsregel för en dylik komplex tjänst anser kommissionen att platsen där en sådan tjänst skall anses ha tillhandahållits är den som föreskrivs i artikel 9.1, nämligen platsen där den som träffat avtalet har etablerat sin rörelse.

34 Kommissionen har i detta avseende anfört att en dylik komplex tjänst innefattar en mängd olika och successiva transaktioner, varav endast vissa utgörs av "arbete på materiell lös egendom" i den mening som avses i artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet, vilka samtliga på samma sätt ingår i förfarandet för slutligt omhändertagande av avfall. När den som träffat ett kontrakt om slutligt omhändertagande av avfall gentemot sina kunder åtar sig att slutligt omhänderta deras avfall, tillämpas ifrågavarande kontrakt på samtliga transaktioner. Omständigheten att den som träffat huvudavtalet sedan anlitar en underleverantör från en annan medlemsstat för att utföra en del av de transaktioner som hänför sig till det slutliga omhändertagandet av avfallet som blivit kvar efter föregående transaktioner - såsom insamling, sortering, behandling och återvinning - är inte av sådan beskaffenhet att den kan ändra bestämmelserna om var en tjänst skall anses ha tillhandahållits, såsom de anges i artikel 9 i sjätte direktivet.

35 Det är i synnerhet enligt kommissionen inte möjligt att, såsom Republiken Frankrike gjort, fästa större avseende vid en av transaktionerna i förfarandet som ägt rum i en annan medlemsstat än den medlemsstat som den som träffat huvudavtalet är etablerad i på den grunden att denna transaktion, det slutliga omhändertagandet av avfallet i egentlig mening, är avgörande för kunden eller till och med för att uppnå syftet med den komplexa tjänsten.

36 Den franska regeringen har däremot gjort gällande att den tjänst som tillhandahölls kunden av den som träffat avtalet i sin helhet och schablonmässigt debiteras kunden. Tjänsten utgör i själva verket en helhet och kan betecknas som en enda och sammanhängande tjänst benämnd "avfallshantering". Den franska regeringen har i detta avseende hänvisat till bland annat definitionen av begreppet "avfallshantering", som anges i artikel 1 d i rådets direktiv 75/442/EEG av den 15 juli 1975 om avfall (EGT L 194, s. 39; svensk specialutgåva, område 15, volym 1, s. 238), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/156/EEG av den 18 mars 1991 (EGT L 78, s. 32; svensk specialutgåva, område 15, volym 10, s. 66). Enligt denna bestämmelse avses med hantering "insamling, transport, återvinning och bortskaffande av avfall [slutligt omhändertagande], inklusive kontroll av sådan verksamhet och efterbehandling av avfallsupplag".

37 Vidare har den franska regeringen gjort gällande att enligt rättspraxis (se målen "reklamtjänster", särskilt dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike, REG 1993, s. I-5881, punkterna 18 och 19) skall man kvalificera tjänsten mot bakgrund av det mål som eftersträvas med den, vilket i förevarande mål är att slutligt omhänderta eller återvinna det avfall som producerats av kunden och som utgör arbete på materiell lös egendom. Följaktligen skall tjänsten i fråga kvalificeras som "tjänster som avser arbete på materiell lös egendom" i den mening som avses i artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet och således beskattas på den plats där avfallet fysiskt slutligt omhändertagits.

38 Slutsatsen vad avser kvalificeringen av tjänsten skulle enligt den franska regeringen inte bli annorlunda om man, såsom kommissionen har föreslagit, beaktade de olika transaktionerna som ägt rum inom ramen för denna tjänst. Samtliga dessa transaktioner utgör nämligen arbete på lös egendom.

39 Även om Republiken Frankrike inte systematiskt beskattar hela den tjänst som utförts av den som träffat huvudavtalet, skall följaktligen den tjänst som denne tillhandahåller sin kund anses ha utförts i Frankrike, eftersom avfallet i egentlig mening slutligt omhändertagits i det landet. Detta

utesluter i vart fall att ett av de villkor som föreskrivs i artikel 1 i åttonde direktivet tillämpas och därigenom att återbetalning skall göras av den mervärdesskatt som erläggs i Frankrike. Omständigheten att den som träffat huvudavtalet anlitar en underleverantör för att fysiskt utföra avtalet, kan inte innebära att den plats där tjänsten skall anses ha tillhandahållits av den som träffat huvudavtalet skall fastställas på något annat sätt.

40 Domstolen betonar inledningsvis att i fråga om kvalificering i mervärdesskattesyfte av en komplex tjänst i dess helhet, såsom i förevarande mål, skall tjänstens anknytning till artikel 9.1 eller 9.2 c, fjärde strecksatsen i sjätte direktivet vara av sådan beskaffenhet att en rationell och enhetlig beskattning av tjänsten säkerställs.

41 Domstolen erinrar vidare om att vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i det sjätte direktivet har domstolen redan preciserat att det i artikel 9.2 anges ett antal anknytningsfaktum, medan en huvudregel i detta avseende anges i artikel 9.1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1 (se dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkterna 20 och 21).

42 Domstolen kommer således att först pröva om, såsom den franska regeringen hävdat, den komplexa tjänst som det är fråga om i detta mål specifikt regleras av artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet angående tjänster som avser arbete på materiell lös egendom. I detta avseende skall samtliga omständigheter som kännetecknar tjänsten beaktas.

43 Av handlingarna i målet framgår sålunda att nämnda tjänst utförs av företag som enligt avtal med kommuner, industriella företag och offentliga eller privata organ åtagit sig att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall och hushållssopor. Inom ramen för dessa avtal skall de företag som tillhandahåller tjänsterna i synnerhet upprätta en insamlingsplan, utse insamlingsställen, organisera transporten av avfallet, lagra avfallet, organisera sorteringen, bestämma på vilket sätt det sorterade avfallet slutligt skall omhändertas, transportera de olika typerna av avfall till olika platser där det slutligt omhändertas, förstöra en del av avfallet, återvinna en viss del av avfallet och i förekommande fall anlita andra företag som är specialiserade bland annat på att slutligt omhänderta vissa typer avfall.

44 Av handlingarna i målet framgår vidare att de företag som träffat dessa avtal var etablerade i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike. Samma förhållande gäller för deras kunder. Med undantag av det slutliga omhändertagandet av visst slags avfall som lämnats i uppdrag åt specialiserade underleverantörer etablerade i Frankrike, utförs samtliga ovannämnda transaktioner som utgör den komplexa tjänsten i den första medlemsstaten. Det är i denna stat som de företag som träffat huvudavtalen organiserar sina till buds stående resurser och använder sin kunskap för att säkerställa att avtalen fullgörs på ett bra sätt.

45 Vidare debiterar de företag som träffat huvudavtalen sina kunder för det pris som motsvarar hela den komplexa tjänsten, inklusive den del som de lagt ut på en fransk underleverantör. Detta pris innefattar den mervärdesskatt som företagen har behövt erlägga för hela tjänsten.

46 Att mot denna bakgrund anse att en dylik komplex tjänst omfattas av artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet, skulle innebära att tjänsten i mervärdesskattesyfte skall omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där tjänsten fysiskt utförs. Med beaktande av att denna tjänst är så sammansatt, skulle emellertid tillämpningen av ett sådant anknytningsfaktum medföra en osäkerhet vad avser den mervärdesskattesats som den som träffat huvudavtalet skall debitera sina kunder varje gång som en eller flera transaktioner i den komplexa tjänsten äger rum i en annan medlemsstat än den där den som träffat huvudavtalet är etablerad.

47 Av samma skäl skulle tillämpningen av nämnda anknytningsfaktum kunna ge upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, vilket skulle strida mot syftena med bestämmelserna i artikel 9 i sjätte direktivet, inklusive bestämmelsen i artikel 9.2 c fjärde strecksatsen.

48 Härav följer att en dylik tjänst inte kan regleras av artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet. Detta är fallet oberoende av huruvida det egentliga slutliga omhändertagandet av avfallet kvalificeras som arbete på materiell lös egendom i den mening som avses i denna bestämmelse.

49 Huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet innehåller däremot ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum för denna slags tjänst, nämligen platsen där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Mot bakgrund av de omständigheter som redovisats i punkterna 43-45 i denna dom är denna bestämmelse av sådan beskaffenhet att en rationell och enhetlig beskattning av hela den komplexa tjänsten kan säkerställas samt kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna undvikas.

50 Följaktligen omfattas den komplexa tjänsten i fråga av artikel 9.1 i sjätte direktivet.

51 Den franska regeringen har invänt att en sådan tolkning kan leda till utebliven beskattning i vissa fall. När den som träffat huvudavtalet är etablerad utanför gemenskapen kan således den tjänst som anges i avtalet inte beskattas i gemenskapen, trots att tjänsten fysiskt utförts där av en underleverantör och tjänsten faktiskt fullbordats där, det vill säga att avfallet faktiskt slutligt omhändertagits eller återvunnits i gemenskapen.

52 Den franska regeringens argument är inte av sådan beskaffenhet att konstaterandet i punkt 50 i denna dom kan ifrågasättas. Den franska regeringens antagande berör nämligen ett förhållande som följer av de geografiska gränserna för gemenskapsreglerna om mervärdesskatt, och kan av denna anledning inte ha någon inverkan på tolkningen av artikel 9 i sjätte direktivet.

53 Av vad som ovan anförts följer att i en situation där den som träffat ett huvudavtal angående en komplex tjänst bestående i att slutligt omhänderta avfall har sitt säte eller fasta driftsställe i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike, skall platsen för den tjänst som han tillhandahåller anses vara den första staten, även om han anlitar en underleverantör som är skattskyldig för mervärdesskatt i Frankrike för att i egentlig mening slutligt omhänderta avfallet och erlägger motsvarande mervärdesskatt för detta. Eftersom villkoren i åttonde direktivet för återbetalning av mervärdesskatt därmed är uppfyllda, har den som träffat huvudavtalet rätt att därefter begära återbetalning av i Frankrike erlagd mervärdesskatt med stöd av artikel 2 i åttonde direktivet.

54 Det finns således anledning fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt åttonde direktivet, i synnerhet artikel 2, genom att vägra att till skattskyldiga, som är etablerade i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike och som träffat ett huvudavtal om komplexa tjänster bestående i att slutligt omhänderta avfall, återbetala den mervärdesskatt som de har behövt erlägga till den franska staten till följd av att de har lagt ut en del av arbetet enligt ett dylikt avtal till en underleverantör som är etablerad i Frankrike.

55 Slutligen återstår att pröva den franska regeringens invändning att talan omfattar mer än tjänster om slutligt omhändertagande av avfall.

56 I detta avseende framgår av handlingarna i målet att kommissionen på ett allmänt sätt framställde yrkandena i det motiverade yttrande som riktades till de franska myndigheterna och att dessa yrkanden upprepades i talan. Det skall emellertid anges att kommissionens samtliga argument, såväl under det administrativa förfarandet som i talan som väcktes vid domstolen, endast har avsett tjänsterna om slutligt omhändertagande av avfall. Kommissionen har således varken åberopat någon faktisk eller rättslig omständighet för att fastställa att de franska myndigheterna underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt åttonde direktivet i något annat fall än det som rör slutligt omhändertagande av avfall.

57 Således skall talan ogillas i övrigt.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

58 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Frankrike har tappat målet i de väsentliga delarna, skall denna stat förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

1) Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, i synnerhet artikel 2, genom att vägra att till skattskyldiga, som är etablerade i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike och som träffat ett huvudavtal om komplexa tjänster bestående i att slutligt omhänderta avfall, återbetala den mervärdesskatt som de har behövt erlägga till den franska staten till följd av att de har lagt ut en del av arbetet enligt ett dylikt avtal till en skattskyldig underleverantör som är etablerad i Frankrike.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.