

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

2. oktober 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – sjette momsdirektiv – artikel 8, stk. 1, litra a) – fastlæggelse af stedet for levering af goder – leverandør, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor erhververen er etableret – forarbejdning af godet i den medlemsstat, hvor erhververen er etableret«

I sag C-446/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 25. juli 2013, indgået til Domstolen den 7. august 2013, i sagen:

Fonderie 2A

mod

Ministre de l'Économie et des Finances,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. maj 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Fonderie 2A ved avocat D. Le Prado
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- den græske regering ved I. Bakopoulos og M. Skorila, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. juli 2014,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145,

s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fonderie 2A, som er et selskab med hjemsted i Italien, og ministre de l'Économie et des Finances (økonomi- og finansministeren) vedrørende afslaget på til dette selskab at tilbagebetale den merværdiafgift (herefter »moms«), som selskabet havde erlagt i Frankrig i 2001 for arbejde, der blev udført i denne medlemsstat.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Henset til, at den i hovedsagen omhandlede moms blev erlagt i 2001, er de relevante bestemmelser imidlertid bestemmelserne i sjette direktiv.

4 Sjette direktivs artikel 2 har følgende ordlyd:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

5 Direktivets artikel 5, stk. 1, definerer begrebet »levering af et gode« på følgende måde:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

6 Sjette direktivs artikel 8, i medfør af hvilken stedet for afgiftspligtige transaktioner fastlægges, fastsætter i sit stk. 1, litra a), at i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand, forstås ved et godes leveringssted det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes.

7 Sjette direktivs artikel 28a, der fastsætter anvendelsesområdet for momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne, bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares [moms] af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [...]

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]

5. Med levering af goder mod vederlag sidestilles:

b) en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat.

Et gode anses for at være overført til en anden medlemsstat, såfremt det af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til brug for hans virksomhed, bortset fra en af følgende transaktioner:

[...]

– levering af en tjenesteydelse, der præsteres for den afgiftspligtige person og består i arbejde på et gode, som rent faktisk udføres i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af godet er afsluttet, forudsat at goderne efter forarbejdningen returneres til denne afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvorfra goderne oprindeligt blev afsendt eller transporteret.

[...]

6. Med erhvervelse inden for Fællesskabet af goder mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person i sin virksomhed benytter et gode, der af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret fra en anden medlemsstat, hvor dette gode af den afgiftspligtige person som led i hans virksomhed i denne anden medlemsstat er produceret, udvundet, forarbejdet, købt, erhvervet som defineret i stk. 1, eller indført.

[...]«

8 Direktivets artikel 28f, der har overskriften »Fradragsret«, bestemmer:

»1) Artikel 17, stk. 2, 3 og 4, affattes således:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]

4. Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af [momsen] foretages:

– til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, men i en anden medlemsstat, i

henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i [Rådets ottende] direktiv 79/1072/EØF [af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«)]

– [...]«

[...]«

Ottende direktiv

9 Ottende direktivs artikel 1 fastsætter:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i [sjette direktiv] omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land [...]«

10 Direktivets artikel 2 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

Fransk ret

11 Artikel 256 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen (herefter »CGI«), fastsætter:

»I. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges [moms].

II. 1° Ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand.

[...]«

12 CGI's artikel 258 har følgende ordlyd:

»I. Leveringsstedet for løsøregenstande anses for at være i Frankrig, når godet befinder sig i Frankrig:

a) på det tidspunkt, hvor godet af sælgeren eller erhververen eller for disses regning afsendes eller transporteres til erhververen

b) i forbindelse med, at godet samles eller monteres af sælgeren eller for dennes regning

c) på det tidspunkt, hvor godet, når det ikke skal forsendes eller transporteres, stilles til

rådighed for erhververen

[...]«

13 CGI's artikel 271 og artikel 242-0 M i bilag II til CGI gennemfører ottende direktivs artikel 1 og 2.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Sagsøgeren i hovedsagen fremstillede i 2001 i Italien metaldele, som det solgte til Atral, der er et selskab med hjemsted i Frankrig.

15 Inden leveringen af metaldelene til Atral forsendte sagsøgeren i hovedsagen for egen regning disse dele til et andet fransk selskab, Saunier-Plumaz, med henblik på, at sidstnævnte på disse kunne udføre færdiggørelsesarbejde, nemlig malerarbejde, og derefter videresende dem direkte til den endelige erhverver.

16 Den salgspris på delene, som Fonderie 2A fakturerede Atral, omfattede dette færdiggørelsesarbejde. Tjenesteyderen, dvs. Saunier-Plumaz, fakturerede Fonderie 2A færdiggørelsesarbejdet med et beløb, der også indeholdt moms på dette arbejde.

17 Fonderie 2A anmodede på grundlag af de nationale bestemmelser til gennemførelse af ottende direktiv de franske skattemyndigheder om tilbagebetaling af den moms, som selskabet herved havde erlagt.

18 Anmodningen blev afslået med den begrundelse, at stedet for leveringen af goderne i overensstemmelse med de nationale bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv befandt sig i Frankrig.

19 Til prøvelse af dette afslag anlagde Fonderie 2A derfor en sag ved tribunal administratif de Paris (forvaltningsdomstol i Paris), som ved dom af 3. juli 2008 ikke gav selskabet medhold. Idet cour administrative d'appel de Paris (forvaltningsappeldomstol i Paris) i en dom af 21. oktober 2010 heller ikke gav selskabet medhold for så vidt angår den iværksatte appel, iværksatte sagsøgeren i hovedsagen kassationsappel for Conseil d'État.

20 Sagsøgeren i hovedsagen har i forbindelse med denne kassationsappel gjort gældende, at cour administrative d'appel de Paris har tilsidesat de bestemmelser i CGI, som er blevet vedtaget med henblik på at sikre gennemførelsen af sjette direktiv i fransk ret. Selskabet er af den opfattelse, at det havde foretaget en levering inden for Fællesskabet fra Italien, og at det ikke havde gennemført nogen transaktion, der var skattepligtig i Frankrig. Det er derfor erhververen, som skal svare moms af denne erhvervelse inden for Fællesskabet.

21 På denne baggrund har Conseil d'État besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal de bestemmelser i sjette direktiv, der gør det muligt at fastsætte stedet for en levering inden for Fællesskabet, føre til, at et selskabs levering af et gode til en kunde i et andet land i Den Europæiske Union efter en forarbejdning af godet, som er blevet foretaget for sælgerens regning på et forretningssted tilhørende et andet selskab, der er beliggende i kundens land, skal anses for en levering mellem sælgerens land og slutmodtagerens land eller for en levering fra forarbejdningsstedet inden for sidstnævntes land?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

22 Det fremgår af en sammenholdt læsning af ottende direktivs artikel 1 og 2, at leverandøren af et gode i en situation som sagsøgeren i hovedsagens kun har ret til tilbagebetaling af den moms, der er blevet opkrævet for dette gode, som selskabet har leveret til en tjenesteyder, som er etableret i en anden medlemsstat, såfremt leverandøren ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i sidstnævnte medlemsstat. Såfremt en leverandør i en situation som sagsøgeren i hovedsagens har leveret goder i samme medlemsstat, kræver princippet om momsens neutralitet således ikke tilbagebetaling af den moms, der er blevet betalt til tjenesteyderen, for så vidt som leverandøren i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), i den affattelse, der følger af direktivets artikel 28f, nr. 1), er berettiget til at fradrage momsen, i det omfang de af tjenesteyderen leverede tjenesteydelser anvendes i forbindelse med leverandørens afgiftspligtige transaktioner.

23 Den forelæggende ret søger således at fastlægge, om den levering af goder, der foretages af en leverandør i sagsøgeren i hovedsagens situation til en erhverver, som er etableret i en anden medlemsstat, skal betragtes som foregået i sidstnævnte medlemsstat, når leverandøren overdrager færdiggørelsesarbejde til en tjenesteyder, som er etableret i denne samme medlemsstat, inden goderne foranstaltes transporteret til erhververen.

24 Selv om det forelagte spørgsmål generelt henviser til de bestemmelser i sjette direktiv, der gør det muligt at fastlægge stedet for en levering inden for Fællesskabet, må det lægges til grund, at spørgsmålet vedrører en fortolkning af direktivets artikel 8, stk. 1, litra a). Det fremgår nemlig af retspraksis, at denne bestemmelse, som gør det muligt at fastlægge stedet for levering af goder, ikke sonder mellem leveringer »inden for Fællesskabet« og »interne« leveringer (jf. dom EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 46).

25 Som anført af generaladvokaten i punkt 52 i forslaget til afgørelse, skal stedet for levering af goder i form af Fonderie 2A's salg af de i hovedsagen omhandlede metaldele til Atral følgelig fastlægges i henhold til nævnte artikel 8, stk. 1, litra a), og den omstændighed, at der foreligger en »overførsel« eller en »benytte[lse]« som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), og artikel 28a, stk. 6, er herved uden betydning, således at det er ufornuddent at fortolke de sidstnævnte bestemmelser for at besvare det forelagte spørgsmål.

26 På denne baggrund må det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at stedet for leveringen af et gode, der er blevet solgt af et selskab, som er etableret i en medlemsstat, til en erhverver, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvorpå sælgeren har fået en tjenesteyder, som er etableret i denne anden medlemsstat, til at udføre færdiggørelsesarbejde inden at få tjenesteyderen til at forsende godet til erhververen, skal anses for at befinde sig i den medlemsstat, hvori leverandøren er etableret, eller derimod i den medlemsstat, hvori erhververen er etableret.

Domstolens svar

27 I denne henseende skal der for det første fokuseres på ordlyden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), i medfør af hvilken der ved et godes leveringssted skal forstås »det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes«. En bogstavelig fortolkning af denne bestemmelse gør det imidlertid ikke muligt at antage, at stedet for en levering som den, der er foretaget mellem sagsøgeren i hovedsagen og erhververen, befinder sig i den medlemsstat, hvori leverandøren er etableret. De omhandlede goder blev nemlig først forsendt til tjenesteyderen, der var etableret i en anden medlemsstat, og som efter at have

foretaget færdiggørelsesarbejde derefter forsendte dem til erhververen, der er etableret i sidstnævnte medlemsstat. De eneste goder, som var genstand for den aftale, der var blevet indgået mellem leverandøren og erhververen, dvs. goderne i færdig stand, befandt sig derfor allerede »på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegynd[te]«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), i den medlemsstat, hvori sidstnævnte er etableret.

28 For det andet bekræftes denne bogstavelige fortolkning af bestemmelsens generelle opbygning. Stedet for »levering af et gode« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, dvs. stedet for overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, skal således fastlægges i henhold til reglerne i sjette direktivs artikel 8, stk. 1. Når en leverandør af goder i en situation som sagsøgeren i hovedsagens forsender goderne til en tjenesteyder, der har ansvaret for færdiggørelsesarbejde, overdrager den nævnte leverandør ikke retten til som ejer at råde over de pågældende goder til erhververen. En sådan forsendelse har alene til formål at bringe de omhandlede goder i overensstemmelse med leverandørens kontraktlige forpligtelser med henblik på, at der senere kan foretages en levering til erhververen.

29 I denne henseende bemærkes, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), forudsætter, at der foreligger en tilstrækkelig tidsmæssig og materiel forbindelse mellem leveringen af de omhandlede goder og forsendelsen af disse såvel som en kontinuitet i forløbet af transaktionen (jf. dom X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 33).

30 En sådan forbindelse og en sådan kontinuitet foreligger imidlertid ikke, såfremt formålet med leverandørens forsendelse af goderne til tjenesteudbyderen er en forarbejdning af goderne inden deres levering til erhververen med henblik på at bringe dem i overensstemmelse med de kontraktlige forpligtelser mellem leverandøren og erhververen. Under disse omstændigheder forstås ved leveringsstedet som omhandlet i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), det sted, hvor de goder, der er blevet bragt i overensstemmelse med de kontraktlige forpligtelser mellem disse to parter, befinder sig.

31 Endelig er en sådan fortolkning i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs bestemmelser om fastlæggelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner, der tilsigter at undgå såvel dobbelt afgiftspåligning som ikke-beskatning af de nævnte transaktioner (jf. i denne retning vedrørende sjette direktivs artikel 9 dom ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Fortolkningen gør det nemlig som anført af generaladvokaten i punkt 42 i forslaget til afgørelse muligt utvetydigt at fastlægge et godes leveringssted, der selv angiver den medlemsstat, som momsen for denne transaktion tilfalder.

32 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at stedet for leveringen af et gode, der er blevet solgt af et selskab, som er etableret i en medlemsstat, til en erhverver, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvorpå sælgeren med henblik på at gøre godet egnet til levering har fået en tjenesteyder, som er etableret i denne anden medlemsstat, til at udføre færdiggørelsesarbejde inden at få tjenesteyderen til at forsende godet til erhververen, skal anses for at befinde sig i den medlemsstat, hvori sidstnævnte er etableret.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at stedet for leveringen af et gode, der er blevet solgt af et selskab, som er etableret i en medlemsstat, til en erhverver, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvorpå sælgeren med henblik på at gøre godet egnet til levering har fået en tjenesteyder, som er etableret i denne anden medlemsstat, til at udføre færdiggørelsesarbejde inden at få tjenesteyderen til at forsende godet til erhververen, skal anses for at befinde sig i den medlemsstat, hvori sidstnævnte er etableret.

Underskrifter

* Processprog: fransk.