

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 2 oktober 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 8.1 a – Fastställande av platsen för en leverans av varor – Leverantören etablerad i en annan medlemsstat än förvärvaren – Bearbetning av varan i den medlemsstat där förvärvaren är etablerad”

I mål C-446/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 25 juli 2013, som inkom till domstolen den 7 augusti 2013, i målet

Fonderie 2A

mot

Ministre de l'Économie et des Finances,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta, domstolens vice ordförande K. Lenaerts (referent) och domarna J.L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 maj 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Fonderie 2A, genom D. Le Prado, avocat,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom I. Bakopoulos och M. Skorila, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 juli 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fonderie 2A, ett bolag med säte i Italien, och Ministre de l'Économie et des Finances (den franska ekonomi- och finansministern) angående nekad återbetalning till bolaget av den mervärdesskatt som det erlade i Frankrike år 2001 för arbeten utförda i den medlemsstaten.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes från och med den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Eftersom det nationella målet rör mervärdesskatt som erlades år 2001, är det emellertid bestämmelserna i sjätte direktivet som är relevanta.

4 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt 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,

...”

5 Artikel 5.1 i sjätte direktivet definierar begreppet ”leverans av varor” på följande sätt:

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

6 Artikel 8 i sjätte direktivet reglerar platsen för den skattepliktiga transaktionen. Enligt artikel 8.1 a ska det anses vara, då varor skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av förvärvaren eller av en tredje person, den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till förvärvaren påbörjas.

7 Artikel 28a i sjätte direktivet, om räckvidden för övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna, stadgar följande:

”1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap ...

...

3. Med *förvärv av varor inom gemenskapen* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

...

5. Följande skall betraktas som leverans av varor mot vederlag:

b) En skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat.

Följande skall anses ha överförts till en annan medlemsstat: lös egendom som för hans företags räkning har skickats eller transporterats av den skattskyldiga personen eller för dennes räkning ut ur det territorium som definieras i artikel 3 men inom gemenskapen, såvida det inte gäller någon av följande transaktioner:

...

– Tillhandahållande av en tjänst som utförts åt den skattskyldiga personen och som innebär att arbete på varorna faktiskt har utförts i den medlemsstat dit de skickats eller transporterats förutsatt att varorna sedan arbetet utförts återsänds till den skattskyldige i den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes eller transporterades.

6. Förvärv inom gemenskapen av varor mot vederlag skall omfatta en skattskyldig persons användning för hans företag av varor som skickats eller transporterats av honom eller för hans räkning från en annan medlemsstat inom vars territorium varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts, förvärvats enligt definitionen i punkt 1 eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans företag till den andra medlemsstaten.

..."

8 Artikel 28f i direktivet, med rubriken "Avdragsrätt", stadgar följande:

"Artikel 17.2, 17.3 och 17.4 skall ersättas med följande:

'2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2, som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts inom landets territorium

...

4. Den återbetalning av mervärdesskatt som avses i punkt 3 skall ske

– till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium men som är etablerade i en annan medlemsstat, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i [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 åttonde direktivet)],

...

...”

Åttonde direktivet

9 Artikel 1 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i [sjätte direktivet] 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 ...”

10 Artikel 2 i det direktivet stadgar 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 mervärdesskatt 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 [sjätte direktivet] eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b.”

Fransk rätt

11 Artikel 256 i den allmänna skattelagen (code général des impôts), i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet (nedan kallad CGI), stadgar följande:

I. Mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

II. 1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över lös egendom.

...”

12 Artikel 258 CGI har följande lydelse:

I. Platsen för leverans av varor ska anses vara i Frankrike när varan befinner sig i Frankrike

a) vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas av leverantören eller för dennes räkning,

b) vid sammansättning eller installation av leverantören eller för dennes räkning,

c) om inga varor skickas eller transporteras, när varan ställs till förvärvarens förfogande,
...”

13 Artiklarna 1 och 2 i åttonde direktivet har genomförts genom artikel 271 CGI och artikel 242-0 M i bilaga II till CGI.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 År 2001 tillverkade klaganden i det nationella målet metalldelar i Italien och sålde dessa till Atral, ett bolag med säte i Frankrike.

15 Innan metalldelarna levererades till Atral sände klaganden dem till ett annat franskt bolag, Saunier-Plumaz, så att det kunde slutbearbeta delarna, genom att måla dem, innan de sedan sändes vidare direkt till slutförvärvaren.

16 Det försäljningspris för metalldelarna som klaganden fakturerade Atral inkluderade bearbetningen. Detta arbete fakturerades klaganden av tillhandahållaren av tjänsterna, Saunier-Plumaz, med ett belopp som även inkluderade mervärdesskatt på kostnaden för arbetet.

17 Klaganden ansökte om återbetalning av mervärdesskatten från de franska skattemyndigheterna och åberopade till stöd för detta genomförandebestämmelserna för åttonde direktivet.

18 Ansökan avslogs, med motiveringen att enligt de nationella genomförandebestämmelserna för sjätte direktivet skedde leveransen av varorna i Frankrike.

19 Klaganden överklagade avslagsbeslutet till Tribunal administratif de Paris, som ogillade det genom dom av den 3 juli 2008. Efter att även överklagandet av den domen ogillats, genom dom av Cour administrative d'appel de Paris av den 21 oktober 2010, överklagade bolaget till Conseil d'État.

20 Klaganden har i överklagandet till Conseil d'État gjort gällande att de bestämmelser i CGI som antagits för att införliva sjätte direktivet med fransk rätt har åsidosatts av Cour administrative d'appel de Paris. Klaganden anser sig ha gjort en gemenskapsintern leverans från Italien och inte ha utfört någon skattepliktig transaktion i Frankrike. Det är således förvärvaren som är mervärdesskattskyldig för detta gemenskapsinterna förvärv.

21 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Innebär bestämmelserna i sjätte direktivet om fastställande av platsen för en gemenskapsintern leverans att ett bolags leverans av en vara till en kund i ett annat land i Europeiska unionen, som äger rum efter bearbetning av varan för säljarens räkning vid ett annat bolags driftställe i kundens land, ska anses utgöra en leverans mellan säljarens land och den slutliga mottagarens land eller en leverans inom denne mottagares land, från det driftställe där bearbetningen ägde rum?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

22 Det framgår av artikel 1 jämförd med artikel 2 i åttonde direktivet att en varuleverantör i en sådan situation som klaganden i det nationella målet endast har rätt till återbetalning av den

mervärdesskatt som denne har betalat för varan till en mottagare etablerad i en annan medlemsstat om den leverantören inte har levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster i den sistnämnda medlemsstaten. Om en leverantör i klagandens situation har gjort en leverans av varor i den medlemsstaten fordrar inte principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som betalats till tillhandahållaren av tjänsterna återbetalas, eftersom leverantören enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv har rätt att dra av mervärdesskatten, i den mån de tjänster som tillhandahållaren tillhandahållit används för leverantörens skattepliktiga transaktioner.

23 Den hänskjutande domstolen har således att avgöra huruvida en leverans av varor av en leverantör i klagandens situation till en förvärvare etablerad i en annan medlemsstat ska anses ske i sistnämnda medlemsstat när leverantören anförtror bearbetning åt en mottagare etablerad i den medlemsstaten innan varorna transporteras vidare till förvärvaren.

24 Även om den hänskjutna frågan allmänt hänvisar till bestämmelserna i sjätte direktivet om fastställande av platsen för en gemenskapsintern leverans, ska den anses röra tolkningen av artikel 8.1 a i det direktivet. Det framgår av rättspraxis att den bestämmelsen inte gör någon skillnad, när det gäller att bestämma platsen för en leverans av varor, mellan "gemenskapsinterna" och "interna" leveranser (se dom EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 46).

25 Som generaladvokaten påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande, ska platsen för leveransen av varorna, i form av klagandens försäljning av metalldelarna till Atral, följaktligen fastställas enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet. Huruvida det skett en "överföring" eller "användning" i den mening som avses i artikel 28a.5 b respektive 28a.6 i sjätte direktivet saknar härvid betydelse. Det finns därför inte anledning att tolka dessa sistnämnda bestämmelser för att besvara den hänskjutna frågan.

26 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolens fråga förstås så, att den önskar få klarhet i om artikel 8.1 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att leverans av en vara som säljs av ett bolag etablerat i en medlemsstat till en förvärvare etablerad i en annan medlemsstat, som äger rum efter bearbetning av varan av en tillhandahållare av tjänster i denna andra medlemsstat för säljarens räkning innan tillhandahållaren skickar varan vidare till förvärvaren, ska anses äga rum i den medlemsstat där leverantören är etablerad eller i den medlemsstat där förvärvaren är etablerad.

Domstolens svar

27 Domstolen vill först ta fasta på lydelsen av artikel 8.1 a i sjätte direktivet, enligt vilken platsen för en leverans av varor anses vara "den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas". Utifrån en bokstavlig tolkning av den bestämmelsen kan platsen för en leverans såsom den mellan klaganden och förvärvaren i det nationella målet inte anses befinna sig i den medlemsstat där leverantören är etablerad. Varorna i fråga har först sänts till en tillhandahållare av tjänster etablerad i en annan medlemsstat, som sedan, efter bearbetning, sänt dem till förvärvaren, etablerad i samma medlemsstat. De varor som avtalet mellan leverantören och förvärvaren gällde – det vill säga de färdigbearbetade varorna – befann sig alltså "vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörja[de]s" i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet i den medlemsstat där mottagaren är etablerad.

28 Denna bokstavstolkning får också stöd av systematiken i den bestämmelsen. Platsen för en "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, det vill säga platsen för överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom, ska bestämmas enligt bestämmelserna i artikel 8.1 i sjätte direktivet. En varuleverantör i klagandens situation överför inte

rätten att såsom ägare förfoga över varorna i fråga när denne sänder varorna till en mottagare för bearbetning. Den åtgärden är bara till för att berörda varor ska stämma överens med leverantörens avtalsenliga förpliktelser inför en senare leverans till förvärvaren.

29 Domstolen erinrar om att artikel 8.1 a i sjätte direktivet förutsätter ett tidsmässigt och materiellt samband mellan leveransen av den aktuella varan och transporten av densamma, liksom att det finns en kontinuitet i transaktionens förlopp (se dom X, C–84/09, EU:C:2010:693, punkt 33).

30 Ett sådant samband och en sådan kontinuitet saknas dock när leverantören sänder varan till tillhandahållaren av tjänster för bearbetning innan de levereras till förvärvaren, i syfte att varan ska uppfylla kraven enligt avtalet mellan leverantören och förvärvaren. Under dessa omständigheter ska platsen för leveransen, i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet, anses vara den plats där varan befinner sig när den blir överensstämmande med kraven enligt avtalet mellan dessa båda parter.

31 Den tolkningen ligger i linje med syftet bakom sjätte direktivets bestämmelser om fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner, nämligen att undvika både dubbelbeskattning och utebliven beskattning av dessa transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom ADV Allround, C–218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Denna tolkning ger, som generaladvokaten påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande, ett entydigt kriterium för att fastställa platsen för leveransen av en vara som i sig avgör vilken medlemsstat som har rätt att påföra mervärdesskatt för transaktionen.

32 Under dessa omständigheter ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 8.1 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att platsen för en leverans av en vara som säljs av ett bolag etablerat i en medlemsstat till en förvärvare etablerad i en annan medlemsstat, efter det att varan för säljarens räkning bearbetats av en tillhandahållare av tjänster i denna andra medlemsstat i syfte att färdigställa varan för leverans innan tillhandahållaren skickar den vidare till förvärvaren, ska anses vara belägen i den medlemsstat där förvärvaren är etablerad.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (andra avdelningen) följande:

Artikel 8.1 a 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att platsen för en leverans av en vara som säljs av ett bolag etablerat i en medlemsstat till en förvärvare etablerad i en annan medlemsstat, efter det att varan för säljarens räkning bearbetats av en tillhandahållare av tjänster i denna andra medlemsstat i syfte att färdigställa varan för leverans innan tillhandahållaren skickar den vidare till förvärvaren, ska anses vara belägen i den medlemsstat där förvärvaren är etablerad.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.